

SOBRE LA PRETENDIDA EXENCIÓN EN EL IRPF DE LA PRESTACIÓN POR MATERNIDAD PAGADA POR EL INSS Y OTRAS ENTIDADES INTEGRADAS EN EL RÉGIMEN DE LA SEGURIDAD SOCIAL*

**Análisis de la STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. núm. 967/2014) y de
la STSJ de Andalucía de 27 de octubre de 2016 (rec. núm. 337/2015)**

Manuel Lucas Durán

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá. Madrid*

EXTRACTO

En 2016 el TSJ de Madrid ha considerado que, a tenor del artículo 7 h) de la LIRPF, las pensiones por maternidad pagadas por el INSS deben entenderse exentas del IRPF. Sin embargo, el TSJ de Andalucía/Sevilla ha defendido justo la posición contraria tan solo unos meses más tarde. Ante la posibilidad abierta por el TSJ de Madrid, muchas personas están reclamando a la AEAT la devolución de lo que, según tal órgano judicial, serían ingresos tributarios indebidos. Ahora bien, ¿qué futuro alberga a tales reclamaciones administrativas y, eventualmente, judiciales? En las líneas que siguen se intenta despejar dicha duda.

* El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac MERINO JARA; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan CALVO VÉRGEZ; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA. Quisiera agradecer a mis compañeros Tomás GARCÍA LUIS y Eduardo LÓPEZ AHUMADA los amables comentarios en relación con el objeto de este trabajo, aun cuando, obviamente, cualquier error que en el mismo se contenga no es atribuible sino a su autor.

1. SUPUESTO DE HECHO

En las resoluciones judiciales comentadas el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid y de Andalucía (Sevilla) debaten sobre la exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de la prestación de maternidad pagada generalmente por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) –u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social– durante las 16 semanas ininterrumpidas de descanso legalmente reconocidas para supuestos de parto, adopción y tutela, así como guarda o acogimiento preadoptivos¹. Dicha prestación, de la que pueden beneficiarse uno u otro progenitor –o ambos–, así como adoptantes, guardadores o acogedores, es una subvención pública equivalente al sueldo de la persona trabajadora que suspende su contrato de trabajo para el cuidado del infante recién nacido, adoptado, guardado o acogido².

Pues bien, el presente trabajo versa sobre el gravamen en el IRPF de la prestación por maternidad antes referida. Ello es así porque, según el criterio de algunos contribuyentes, tal renta se encuentra entre los supuestos previstos en el artículo 7 h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), cuestión que había sido negada por la Administración³ y, particularmente, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid en Resoluciones desestimatorias de 23 de abril de 2007 y 18 de febrero de 2014, así como por el TEAR de Andalucía de 20 de febrero de 2015. Pues bien, las impugnaciones de dos de las citadas resoluciones dieron lugar a las sentencias que se comentan en el presente trabajo.

2. DOCTRINA DEL TSJ DE MADRID

El TSJ de Madrid indica escuetamente y sin gran esfuerzo exegético, en el fundamento jurídico tercero de su Sentencia de 6 de julio de 2016⁴, en relación con el tenor del artículo 7 h) de la LIRPF, que:

¹ Como es conocido, el periodo de 16 semanas puede ser ampliado en supuestos de parto, adopción o acogimiento múltiple, discapacidad, hospitalización del recién nacido, etc. (*cf.* art. 48 del texto refundido del Estatuto de los Trabajadores).

² *Cfr.* apartados 4, 5 y 6 del artículo 48 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y en el artículo 49 a) y b) del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público; así como artículos 177 a 182 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Ello no obstante, el supuesto referido también se podría haber planteado en relación con la pensión de paternidad prevista con unos efectos similares (*cf.* apartado 7 del art. 48 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y en el art. 49 a) y b) del RDLeg. 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público; así como arts. 183 a 185 del RDLeg. 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social). En cualquier caso, las conclusiones obtenidas de las resoluciones judiciales comentadas parecen extensibles a tal supuesto.

³ *Cfr.* contestación de la Dirección General de Tributos V3163/2013, de 24 de octubre (NFC049412), a consulta tributaria.

⁴ Recurso núm. 967/2014 (NFJ064395).

«[...] se añadió [cabe entender que por la citada Ley 35/2006] en ese texto legal un nuevo párrafo, el tercero, que se refiere, en general, al alcance de la exención de las prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad, sin distinguir la procedencia de las prestaciones y solo es en el cuarto párrafo donde se aclara que estarán exentas también las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

No hay que olvidar que el Instituto Nacional de la Seguridad Social es una entidad gestora de la Seguridad Social, con personalidad jurídica propia, adscrita al Ministerio de Empleo y Seguridad Social, a través de la SESS, que tiene encomendada la gestión y administración de las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social.

De ahí que la prestación por maternidad percibida por la actora de ese ente público tiene que estar forzosamente incluida en el tercer párrafo del artículo 7 h) LIRPF, ya que ese precepto reconoce tal beneficio tributario, con carácter general, en su párrafo tercero y lo que hace en el párrafo cuarto es ampliar el beneficio fiscal a las prestaciones que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

Por ello, la interpretación que realiza la AEAT de la regulación legal no es acertada, ya que se queda en el párrafo cuarto para denegar la exención pretendida de la prestación por maternidad, sin tener en cuenta la redacción del tercer párrafo».

En resumidas cuentas: parece entender el TSJ de Madrid que las prestaciones por maternidad se encuentran incluidas entre las de nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

A pesar de la repercusión social que ha tenido la sentencia comentada, lo cierto es que tal doctrina había sido ya mantenida hace tiempo por una resolución previa de la misma sección de dicho órgano judicial (STSJ de Madrid de 3 de febrero de 2010, rec. núm. 1085/2007 [NFJ038527]), que se pronunció sobre la redacción anterior de la norma de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En tal sentencia se basaba la decisión del tribunal en un criterio similar, al indicarse en su fundamento jurídico cuarto:

«[...] debe tenerse en cuenta que en el párrafo primero no se hace mención a las prestaciones por maternidad, pero en el párrafo segundo sí se refiere a ellas cuando alude a las percibidas por las comunidades autónomas o entidades locales, debiendo considerar que la referencia que se realiza en el segundo párrafo trata de ampliar el contenido del primero a las percibidas por las comunidades autónomas o entidades locales, pues parece que trata de efectuar en el primero una descripción de los supuestos de forma pormenorizada, y en el segundo párrafo parece realizar una referencia genérica, lo que conduciría a considerar que en el primer apartado también se encuentran comprendidas las prestaciones por maternidad. De otra forma no se alcanzaría a comprender la razón de la inclusión en el primer párrafo de las prestaciones por materni-

dad a cargo del y la inclusión solo de las prestaciones por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, interpretación que parece determinaría la exclusión de la exención de los supuestos incluidos en el primer párrafo cuando se perciban de las comunidades autónomas o entidades locales».

Adicionalmente –y a renglón seguido– recogía tal resolución judicial de 2010 una alusión a la exposición de motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que introdujo la mencionada exención. En opinión del citado tribunal, tal exposición de motivos se refería de forma genérica a las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo (a título de mero enunciado de las medidas aprobadas), aun sin especificar lógicamente las particularidades que la norma recogía en relación con cada una de ellas. Indica la resolución judicial de 2010 citada, en su fundamento jurídico tercero:

«El Legislador parece que ha querido incluir en la exención no solo las prestaciones por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, como se aprecia del examen de la exposición de motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pasó al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En dicha exposición de motivos se expresa: "En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar, se establece la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y por parto múltiple previstas en el Real Decreto Ley 11/2000, de 14 de enero...". Del texto contenido en la referida exposición de motivos se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no solo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo segundo trata de extender el alcance del primer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, pero ya considerando incluidas las prestaciones de maternidad en el primer párrafo».

Lo relevante de la STSJ de Madrid de 2016, que ahora se comenta, tiene que ver con dos aspectos básicos: por un lado, existen dos resoluciones del mismo órgano y en idéntico sentido sobre la misma exención (aunque contenida en dos normas diferentes), pudiendo apreciarse una línea jurisprudencial consolidada a nivel del territorio de la Comunidad de Madrid; pero, adicionalmente, existe una interpretación de la *actual* LIRPF y no del precepto de una norma anterior en el tiempo.

3. DOCTRINA DEL TSJ DE ANDALUCÍA

A diferencia del TSJ de Madrid, el TSJ de Andalucía (Sevilla) ha realizado una interpretación contraria del artículo 7 h) de la LIRPF, antes referido, en un supuesto similar. Así, el citado órgano judicial en Sentencia de 27 de octubre de 2016⁵, fundamentos jurídicos tercero y cuarto, ha indicado al respecto:

«[...] No se trata, pues, de las prestaciones a que se refiere el párrafo 1.º de aquel artículo 7 h) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las que se ocupa aquel Capítulo IX del Título II del Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, consistentes en asignaciones económicas por hijos menores afectados por minusvalía, y en prestaciones económicas, de pago único por nacimiento o adopción de hijo, en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres discapacitadas, y por parto o adopción múltiples (artículo 181 del TBLGSS).

La prestación por maternidad tampoco encuentra encaje en el párrafo 2.º de aquel precepto de la Ley 35/2006, que para los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, se remite al 1.º en lo que respecta a las situaciones contempladas.

Lo mismo puede decirse de las "... las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad...", a que se refiere el apartado 3.º de la norma, coincidentes con las del apartado 1.º salvo en lo relativo a su procedencia, que en este caso debe ser también pública pero de un organismo distinto del estatal.

Precisamente por esta procedencia, la prestación por maternidad que se trata tampoco puede incluirse en las previstas por el párrafo 4 del precepto, limitadas las recibidas de la Administración, autonómica o local.

[...] La cabal atención al tenor de la norma que la contempla es suficiente para rechazar la pretendida exención de la prestación que ahora se trata en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que otra cosa pueda extraerse de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que introdujo esa medida en la precedente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en términos sustancialmente coincidentes con los empleados por la norma hoy vigente, y sin, que, más concretamente, a ello obsten los términos empleados por su exposición de motivos al referirse en tal sentido al establecimiento de la "... exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo...", términos estos cuyo alcance genérico permite entenderlos sin esfuerzo como referidos a las prestaciones por nacimiento procedentes de comunidades autónomas y entidades locales, sí incluidas efectivamente en la exención.

⁵ Recurso núm. 337/2015 (NFJ064918).

Por lo demás, tampoco la inclusión en el beneficio fiscal de estas otras prestaciones por maternidad de origen autonómico o local, significa que deban incluirse igualmente en ella las estatales, extensión que además de contrariar aquella prohibición básica de aplicación analógica de normas de este tipo, puede encontrar su explicación en el conveniente control por el Estado del coste global de las prestaciones procedentes de sus propias arcas (es decir, el importe resultante de su pago y del gravamen fiscal que sobre ellas recaen), utilidad que, naturalmente, no podía obtener respecto de las prestaciones procedentes de otras Administraciones. Más sencillamente, con este desigual tratamiento el Legislador estatal, en ejercicio de la libertad de configuración que ostenta, habría limitado la exención de tales prestaciones a aquellas que exceden de las que con carácter general el sistema de Seguridad Social reconoce a favor de los trabajadores y empleados públicos, sometiendo estas otras al impuesto».

Esto es, el TSJ de Andalucía defiende justamente lo contrario de lo que indicara previamente el TSJ de Madrid: que las prestaciones por maternidad satisfechas por el INSS y otras entidades integradas en la Seguridad Social no resultan exentas del IRPF.

4. COMENTARIO CRÍTICO

Habida cuenta de las dos interpretaciones judiciales antes referidas, y defendiendo una y otra posiciones contrarias, es evidente que la polémica está servida y que el Tribunal Supremo habrá de dirimir en casación, tarde o temprano, la cuestión controvertida.

A fin de intentar aportar elementos de discusión a la hermenéutica del precepto debatido y, en su caso, mencionar las vías de actuación que caben a los contribuyentes, se contienen en los epígrafes siguientes algunos comentarios en cuanto a exégesis normativa, posibles impugnaciones de los actos administrativo-tributarios que denieguen la exención de prestaciones por maternidad, así como una breve mención a la problemática constitucional que pudiera adicionalmente alegarse por los contribuyentes.

4.1. SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LAS EXENCIONES CONTEMPLADAS EN EL ARTÍCULO 7 H) DE LA LIRPF

El artículo 7 h) de la LIRPF constituye un precepto muy técnico que recoge la exención en el IRPF de prestaciones familiares reconocidas por determinados organismos públicos, entre las que estarían, según el tenor literal de la norma, las siguientes:

1. Las **prestaciones familiares** reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, referencia que hoy debe entenderse realizada a

los artículos 351 a 362 del vigente Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Tales prestaciones –no contributivas– se refieren particularmente a la asignación económica por hijo o menor a cargo; a la prestación económica por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y de madres con discapacidad; y a la prestación por parto o adopción múltiples.

2. Las **pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos**, menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas, a las cuales se refieren los artículos 224 y 226 del citado Real Decreto Legislativo 8/2015. Se trata de prestaciones contributivas.
3. Las **prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social** de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que correspondan a prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en los párrafos anteriores por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. Se trata, en definitiva, de una cuestión de igualdad de trato tributario entre situaciones comparables, pues no hacerlo así podría resultar en la inconstitucionalidad de la norma⁶.
4. Las **demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad**. Dado que las prestaciones por nacimiento, parto o adopción múltiple, hijos a cargo y orfandad previstas por la legislación estatal de la Seguridad Social ya habían sido contempladas previamente, la mención a las «demás» prestaciones públicas (esto es, a las no referidas con anterioridad) parece aludir a las facultades de las comunidades autónomas o entes locales, no integrados en la Seguridad Social. Así, dichos entes territoriales pueden establecer ayudas en atención a sus competencias en materia de asistencia social, reconociendo prestaciones complementarias a la protección general de la Seguridad Social. Igualmente, este supuesto es plenamente extensible a la eventual protección, si fuera el caso, reconocida por entes supranacionales (Unión Europea, organismos internacionales), aunque en tales supuestos la exención suele venir reconocida en la respectiva normativa de carácter, asimismo, supranacional. Del mismo modo podría entenderse que cualquier tipo de prestación pública reconocida por los conceptos antes referidos, aun distintas de las referidas en el citado Real Decreto Legislativo 8/2015, quedarían igualmente exentas del IRPF. En tal caso el término «demás» se referiría no a otros entes públicos distintos al INSS y demás integrados en la Seguridad Social, sino también a las reconocidas por este organismo (u otros de carácter estatal) no mencionadas en los preceptos ya referidos de la Ley

⁶ Cfr. por todas la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509).

General de la Seguridad Social, que también quedarían cubiertas por la exención ahora analizada. De hecho, tal interpretación estaría en consonancia con la exención contemplada en la letra z) del mismo artículo 7 de la LIRPF, a cuyo tenor no serán gravadas «[l]as prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores», sin necesidad de que el parto u adopción sea múltiple. La dicción de las letras h) y z) del artículo 7 de la LIRPF es una prueba, por lo demás, de la defectuosa técnica normativa utilizada por el legislador en lo que concierne a las exenciones de prestaciones públicas familiares. Sin embargo, parece claro que las prestaciones exentas antes referidas aluden a ayudas para supuestos concretos, bien definidos en la norma (nacimiento, adopción, acogimiento, hijos a cargo y cuidado de menores, así como de orfandad), pero no más.

5. En último lugar, se refiere el tantas veces referido artículo 7 h) de la LIRPF a las **prestaciones públicas por maternidad** percibidas de las *comunidades autónomas o entidades locales*. En territorio foral, la regulación de la exención es similar a la estatal y solo menciona a tales prestaciones de maternidad percibidas por entes territoriales subcentrales, a excepción de Navarra que no menciona la exención para las referidas prestaciones de maternidad⁷.

Pues bien, si atendemos al proceso de elaboración de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que incluyó la exención de las pensiones por maternidad que ahora analizamos, ha de mencionarse que en el proyecto de ley presentado por el Gobierno se comprendían en la exención del artículo 7 h) de la LIRPF/1998, aparte de las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, «las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, *maternidad* e hijos a cargo» (énfasis añadido). Sin embargo, en el proceso de aprobación de la norma tal dicción varió hasta desgajarse, en el informe de la ponencia del Senado, siendo así que la prestación de maternidad acabó figurando en un párrafo aparte y solo referido a las comunidades autónomas y a los entes locales. Si bien no se detalla en los diarios de sesiones del Senado el porqué de tal modificación, parece inequívoca la voluntad del legislador de excluir de la exención las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social.

Dicho lo anterior, resulta a juicio de quien escribe claro que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social (*v. gr.* Muface) y que vendrían a suponer un subsidio equivalente al sueldo de la persona trabajadora durante el tiempo

⁷ *Cfr.* artículo 9.12 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Álava; de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia; y de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Ver*, en cambio, el silencio del artículo 7 k) de la Ley Foral navarra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobada por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio.

de suspensión del contrato de trabajo por nacimiento, adopción, etc., no se encontrarían exentas en virtud del artículo 7 h) de la LIRPF al no venir incluidas en ninguno de los párrafos del citado precepto. Como tampoco lo estarían las prestaciones abonadas por incapacidad laboral –salvo en supuestos de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, así como por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, según lo previsto en las letras f) y g) del art. 7 LIRPF–, o las percibidas por riesgo durante el embarazo, que equivaldrían igualmente al sueldo de la persona afectada por la suspensión del contrato de trabajo. Del mismo modo, en fin, que tampoco está exento el sueldo que retribuye el trabajo por cuenta ajena, ni las prestaciones por desempleo –salvo en casos de pago único según lo recogido en el apartado n) del precepto citado–, ni tampoco las indemnizaciones por despido salvo en la cuantía indicada en el apartado e) del precepto tantas veces referido. Se trata, en definitiva, de un rendimiento del trabajo más que comporta una capacidad económica y por la cual la LIRPF reconoce un potencial contributivo suficiente como para tributar por ella.

En definitiva, es preciso recordar que las exenciones en cualquier tributo deben venir recogidas en norma con rango de ley (art. 133.3 de nuestra Constitución) y someterse igualmente a un control de constitucionalidad, pues en definitiva constituyen una excepción al régimen general de otras rentas percibidas, cual es su gravamen por el IRPF. Y, como cualquier beneficio fiscal, deben responder las referidas exenciones a justificaciones suficientemente cualificadas y no arbitrarias, como sería por ejemplo la especial situación personal que conlleva alguna de las rentas antes referidas y su relación con las posibilidades de obtener, a su vez, otros rendimientos (*v. gr.* pensiones de incapacidad permanente absoluta, gran invalidez, inutilidad o incapacidad permanente). En lo que respecta a las prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento, cuidado de hijos u orfandad, que sí resultan expresamente exentas según lo indicado anteriormente, se podría justificar la falta de tributación en medidas de fomento de la natalidad, adopción o acogimiento, la precariedad económica de la situación que otorga derecho a una prestación pública por cuidado de hijos, o bien la situación de especial desvalimiento que conlleva el reconocimiento de una pensión de orfandad. Ahora bien, la sustitución del pagador del sueldo (entidad pública o mutualidad en lugar del empleador) en supuestos de incapacidad laboral, riesgo en el embarazo o descanso por maternidad (o paternidad), la justificación de un trato diferenciado respecto del sueldo que se percibiría en otro caso parece más dudosa: no en vano se trata de percibir el mismo sueldo que se obtendría si el contrato de trabajo no se hubiera suspendido, siendo así que tal sueldo resulta gravado por el IRPF.

Ciertamente, podría pensarse que el legislador está legitimado a reconocer acciones positivas que incentiven la natalidad o el incremento de la unidad familiar, pero las mismas vienen recogidas respecto de las prestaciones por nacimiento, adopción o acogimiento antes referidas en el párrafo 3.º del artículo 7 h) de la LIRPF. Aprobar acciones positivas respecto de las prestaciones de maternidad sustitutivas del sueldo serían en gran medida redundantes y pudieran perder la justificación que ha de tener cualquier excepción al principio general de contribuir por las rentas recibidas. Y, en cualquier caso, más allá de apreciaciones constitucionales que no vienen ahora al caso, tales circunstancias deberían aparecer claramente reflejadas en el texto de la norma. Particularmente, cabe recordar que se está haciendo una interpretación de un precepto legal, siendo así que la llevada a cabo por el TSJ de Madrid podría contravenir la prohibición de analogía en la aplicación de las normas tributarias contenida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT).

Dicho en otros términos: resulta pacífico que el intérprete de la norma (Poder Judicial) no puede investirse en legislador, sino únicamente utilizar los recursos hermenéuticos que tiene a su disposición y que no son otros que la interpretación histórica, lógica, sistemática, sociológica y, esencialmente, teleológica (arts. 12 LGT y 3 Código Civil). Pues bien, no parece que del artículo 7 h) de la LIRPF pueda deducirse que una prestación por maternidad –distinta a las percibidas por las comunidades autónomas y entes locales, expresamente mencionadas– se encuentre exenta. Y ello ni del sentido de las palabras del precepto comentado, ni del proceso legislativo seguido hasta la conformación de dicha norma; y tampoco desde una perspectiva histórica, ni siquiera atendiendo a la exposición de motivos de la norma interpretada (que por cierto no se varió en el proceso legislativo mientras que sí lo hizo el texto de la norma); y, menos aún, desde un planteamiento sistemático, en el que ha de acudir necesariamente a la Ley General de la Seguridad Social, ya referida, en la que se diferencian claramente las prestaciones por nacimiento, adopción o acogimiento, por un lado, y las prestaciones por maternidad, por otro, con estructuras económicas y finalidades bien diversas. Finalmente, ni tan siquiera desde un punto de vista sociológico o teleológico podría apoyarse la exoneración de las prestaciones por maternidad: como se ha visto, al ser la prestación de maternidad sustitutiva del sueldo –y estando este gravado en el IRPF– no tiene sentido exonerar tales rentas de tributación, ni aun como medida de acción positiva, al existir otras rentas que ya premian el nacimiento, adopción o acogimiento y que resultan exoneradas de gravamen.

Consecuentemente, según todos los criterios de interpretación jurídicos antes mencionados, no parece adecuado entender que el artículo 7 h) de la LIRPF exonera las prestaciones de maternidad pagadas por el INSS (u otras entidades integradas en el sistema de Seguridad Social), sino exclusivamente las referidas de forma expresa por la norma: las que con tal motivo sean percibidas por las comunidades autónomas y entes locales. La oportunidad y constitucionalidad de esta diferencia de trato tributario (entre prestaciones de maternidad pagadas a nivel central o subcentral) es una cuestión relevante que, por su singularidad, se tratará en el epígrafe 4.5 de este comentario.

4.2. DESACIERTO DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL COMENTADA DEL TSJ DE MADRID Y ACIERTO DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TSJ DE ANDALUCÍA

De acuerdo con lo indicado en el epígrafe anterior, la doctrina jurisprudencial del TSJ de Madrid respecto de la exención de la prestación de maternidad pagada por el INSS (u otras entidades integradas en el sistema de la Seguridad Social) pudiera juzgarse como inadecuada.

Por un lado, la STSJ de Madrid de 3 de febrero de 2010 fundamentó su *ratio decidendi* en el hecho de que la referencia a las prestaciones de maternidad exentas cuando son pagadas por comunidades autónomas o entes locales no es más que la generalización a otros entes territoriales de un supuesto idéntico llevado a cabo por un ente estatal (INSS) y que también resultaba exento a tenor del artículo 7 h) de la LIRPF. Sin embargo, dicho precepto se remitía a su vez a otra norma (Ley General de la Seguridad Social), la cual aludía a multitud de prestaciones familiares previstas exclusivamente por nacimiento, parto múltiple, adopción, hijos a cargo o de orfandad.

Se trata, además, de prestaciones no contributivas excepto la última citada, con la diferencia de que tal prestación no se refiere a aspectos relacionados con la natalidad sino, por el contrario, con la muerte. Particularmente, nada se menciona en el precepto citado de otras prestaciones (contributivas) como las debidas por la suspensión del contrato de trabajo con motivo de la maternidad o por existir riesgo en el embarazo. Ahora bien, tal exclusión de la norma de las prestaciones por maternidad percibidas de entes centrales no puede ser considerada sin más por el aplicador de la norma como un olvido del legislador: como se indicó previamente, ello puede tener un motivo razonable desde la perspectiva de los principios tributarios (*i. e.* principio de igualdad), al ser equivalentes tales prestaciones al sueldo que hubiera debido percibirse durante el periodo de suspensión del contrato de trabajo, como de hecho ocurre en otros supuestos de prestaciones contributivas (incapacidad laboral temporal o permanente, cuando no sea esta última absoluta o conlleve gran invalidez). Además, ¿por qué no habría de extenderse en tal supuesto la exención a la prestación por suspensión del contrato al existir riesgo en el embarazo? ¿Y a los supuestos de incapacidad laboral no referidos en el artículo 7 f) de la LIRPF? Sencillamente –y aparte de las consideraciones realizadas sobre los principios constitucionales tributarios– porque no se encuentra contemplada tal exención de forma expresa en el artículo 7 de la LIRPF. De hecho –indíquese una vez más dada su relevancia– la exención de la prestación de maternidad y no de los otros supuestos que acaban de referirse, sustancialmente idénticos o muy cercanos, podría contravenir el principio de igualdad tributaria reconocido en el artículo 31 de la Constitución.

La referida STSJ de Madrid de 3 de febrero de 2010, consciente acaso del salto en el vacío que realizaba, busca ampararse en la dicción de una exposición de motivos que, de forma genérica, se refería a las novedades introducidas por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, la cual incluyó precisamente la exención de pensiones de maternidad pagadas por comunidades autónomas y entes locales. Tal exposición de motivos se refería a la exención de prestaciones de maternidad (sin particularizar). Ello no obstante, en mi opinión, tal apoyo exegético tiene perfiles de gran debilidad: no solo porque las exposiciones de motivos no son, en sí mismas, textos normativos interpretables (como sí lo son los preceptos concretos de una norma), teniendo un papel menor en cuanto a la determinación de la intención del legislador en supuestos de dudas razonables que parecen distintos al que ahora nos ocupa; sino también porque la exposición de motivos no se varió en el proceso de aprobación de la norma, mientras que sí lo hizo –y de forma sustancial– el texto del articulado; y, por último, porque la exposición de motivos no hace sino una referencia genérica, en modo alguno contradictoria con la interpretación aquí mantenida del precepto.

Por otro lado, la también citada STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016, refiriéndose ya a la redacción de la vigente LIRPF, comete la misma imprecisión técnica que su predecesora, a la cual cita además expresamente: entender –sin apoyo gramatical, sistemático, sociológico o teleológico alguno– que la mención a la prestación de maternidad pagada por comunidades autónomas y entes locales está de hecho generalizando para tales entes territoriales la exención supuestamente referida previamente respecto de órganos a nivel estatal. Como si la mención de unos entes territoriales conllevara necesariamente la existencia de la exención en otros no mencionados. Ciertamente, resulta singular que el beneficio fiscal se reconozca en unos casos sí y otros no, pero a tal cuestión aludiremos en el epígrafe 4.5 siguiente. Por el momento, baste indicar que el juzgador,

como aplicador de la norma, no puede innovar cuando el tenor de la misma no lo permite; todo lo más, podría plantear cuestión de constitucionalidad si entiende que puede verse vulnerado algún precepto de nuestra Carta Magna. Ahora bien, realizar interpretaciones analógicas en el ámbito de las exenciones tributarias resulta prohibido por el artículo 14 de la LGT, precepto que obliga a los jueces y tribunales como cualquier otra norma legal.

Adicionalmente al mayor o menor acierto técnico de las citadas resoluciones judiciales del TSJ de Madrid, lo cierto es que la cuestión no tiene meramente tintes académicos o eruditos. Habida cuenta de que en los últimos cuatro periodos impositivos, que estarían sujetos a posibles rectificaciones por no encontrarse prescritos (2012, 2013, 2014 y 2015), han nacido según datos del Instituto Nacional de Estadística casi 2 millones de bebés en España, las cifras de posibles devoluciones tributarias podrían superar sobradamente los 2.000 millones de euros, cifra en absoluto irrelevante si se tiene en cuenta el derrumbe de nuestras finanzas públicas en los últimos años. Ciertamente, el coste para el Erario Público de una resolución judicial que declare contraria a derecho una actuación administrativa no debería ser un impedimento alguno en un Estado de Derecho. Ahora bien, si al elevado coste que puede suponer para las arcas públicas una resolución judicial –o varias en el mismo sentido– se une la dudosa conformidad a derecho de tal o tales sentencias, puede concluirse que determinar la adecuación técnica de las referidas resoluciones judiciales se convierte en un aspecto de extrema relevancia para las finanzas del Estado y comunidades autónomas (destinatarias de la recaudación del IRPF) y para la propia ciudadanía que es quien tendrá que sufragar, en definitiva, el coste de tales devoluciones con reducción de los servicios recibidos o de la inversión pública así como, paralelamente, con aumentos en los tributos pagados.

En este sentido, y por los argumentos ya referidos a lo largo de este trabajo, se entiende que la citada STSJ de Andalucía/Sevilla de 27 de octubre de 2016 realiza una exégesis más adecuada del precepto ahora interpretado que las del TSJ de Madrid antes referidas

4.3. VÍAS DE ACTUACIÓN PARA QUIENES PRETENDAN RECLAMAR DEVOLUCIONES DE INGRESOS INDEBIDOS CON FUNDAMENTO EN LAS COMENTADAS SENTENCIAS DEL TSJ DE MADRID

No obstante la postura mantenida en este trabajo –y sin perjuicio de lo que se indicará más adelante–, lo cierto es que por el momento las únicas resoluciones judiciales existentes en el panorama jurídico español son las referidas del TSJ de Madrid y del TSJ de Andalucía, siendo así que en virtud de las primeras cabe interpretar que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social están exentas del IRPF.

Al contemplar las vías de actuación para quienes pretendan solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) devoluciones tributarias con fundamento en la sentencia analizada, deben contemplarse necesariamente tres situaciones diversas: dependiendo de si los contribuyentes tienen residencia fiscal en Madrid (en cuyo territorio se ha pronunciado sobre la cuestión debatida el respectivo TSJ), en Andalucía (donde también existe doctrina de su TSJ) o

en otras comunidades autónomas o territorios forales (donde no existen, por el momento, pronunciamientos judiciales similares)⁸.

Así, si los contribuyentes no tienen residencia fiscal en la Comunidad de Madrid, deberán solicitar a la Administración tributaria la rectificación de la autoliquidación presentada (o del borrador confirmado) en los ejercicios impositivos aún no prescritos. Esto es, por lo general, en relación con los años 2012, 2013, 2014 y 2015. Ello se realizará a tenor de lo dispuesto en los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Particularmente deberá solicitarse antes de que transcurra el plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos (cuatro años a tenor del art. 66 LGT) una rectificación de la autoliquidación presentada (o borrador confirmado), en la que se reduzca la base imponible en la prestación de maternidad recibida por el INSS (o entidad equivalente), así como los gastos de Seguridad Social asociados a dicha renta que se considera exenta. En el escrito de solicitud de rectificación de la autoliquidación debería pedirse, asimismo, la devolución de los ingresos indebidos realizados en relación con el citado periodo impositivo; esto es, por lo general, la suma de lo que se hubiera ingresado y el resultado negativo de la autoliquidación rectificativa adjunta a la solicitud).

Una vez planteada la solicitud, la Administración habrá de tramitarla comunicando a la persona solicitante la propuesta de resolución y otorgando un plazo de alegaciones de 15 días, notificando con posterioridad la resolución, previsiblemente denegatoria de tal derecho. Pues bien, la denegación expresa de la referida solicitud (o su desestimación presunta al transcurrir seis meses desde su registro) abre la vía a presentar, en el mes siguiente desde tal desestimación, una reclamación económico-administrativa ante el respectivo TEAR. Tal reclamación, por razón de la cuantía (normalmente menor de 6.000 euros), se tramitaría por el procedimiento abreviado, lo que implica –entre otras cosas– que se deban realizar las alegaciones en el escrito de presentación y que el plazo de resolución de la reclamación sea de seis meses en lugar de un año, lo cual es relevante a la hora de tomar en consideración el silencio administrativo negativo si en tal plazo no se obtiene una resolución expresa a efectos de continuar con la vía de recursos.

En el supuesto de que la resolución del correspondiente TEAR fuera desestimatoria (bien expresamente o por silencio administrativo), se podría plantear recurso contencioso-administrativo ante el oportuno TSJ en el plazo de dos meses desde la notificación de la citada resolución del TEAR. Habida cuenta de que uno de los mayores temores respecto del procedimiento contencioso-administrativo suele ser la condena en costas en caso de desestimarse finalmente la pretensión, lo cierto es que al existir «serias dudas de hecho o de derecho» (art. 139 de la Ley

⁸ Sobre residencia fiscal autonómica o habitual en territorio foral, *vid.* artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias; artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y artículo 9 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa –LJCA–, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio), sobre todo a partir de la jurisprudencia analizada del TSJ de Madrid, tal condena en costas por una actitud temeraria del contribuyente sería altamente improbable.

Y lo mismo cabría decir respecto de los contribuyentes que tengan residencia en Andalucía, dado que su TSJ se ha pronunciado desestimando las pretensiones de los contribuyentes. Ciertamente, y debiendo pronunciarse aún al respecto –previsiblemente– el Tribunal Supremo, cabe al menos la posibilidad de que este siguiera la doctrina del TSJ de Madrid en lugar de la dictaminada por el TSJ de Andalucía, con lo que a fin de evitar la prescripción de los periodos impositivos en los que se cobró una prestación por maternidad podrían impugnarse las resoluciones de la AEAT contrarias a declarar exentas tales rentas.

Todo ello, claro está, siempre y cuando no haya existido resolución del Tribunal Supremo en la que interprete la exención del artículo 7 h) de la LIRPF de forma distinta a como lo hizo el TSJ de Madrid. Si tal ocurriera, lo más adecuado sería desistir inmediatamente del recurso contencioso-administrativo a fin de evitar una condena en costas, pues hasta tal momento no puede alegarse mala fe procesal.

En cambio, si los contribuyentes que pretenden solicitar devoluciones de ingresos indebidos residen en la Comunidad de Madrid, adicionalmente a las vías procesales antes referidas cabría otra: solicitar al TSJ de Madrid la extensión de efectos de la sentencia comentada. Ello es así porque, como es sabido, el artículo 110 de la LJCA permite bajo determinados requisitos la extensión de efectos de las sentencias firmes del orden contencioso-administrativo en materia tributaria⁹. En la medida en que no hubiera sido recurrida la STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 por la Abogacía del Estado, la misma habría devenido firme y podría aplicarse la institución comentada. Tal extensión de efectos cabría hacerla, al menos, durante el año siguiente a la notificación de la sentencia comentada. Puesto que la misma tiene fecha de 6 de julio de 2016, en cualquier caso hasta julio de 2017 podría solicitarse tal extensión de efectos, la cual habría de reconocerse a través de un auto del citado TSJ. Ciertamente, al menos el primer auto de extensión de efectos emanado del TSJ de Madrid podría ser recurrido por la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo, siendo dudoso que se puedan recurrir los subsiguientes¹⁰.

4.4. ¿LAS DOCTRINAS JURISPRUDENCIALES ANALIZADAS PODRÍAN REVISARSE EN CASACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO?

El fallo de la resolución comentada del TSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 indica expresa y taxativamente que contra la misma no cabe interponer recurso de casación.

⁹ Sobre el particular *vid.* BLÁZQUEZ LIDOY (2015).

¹⁰ *Cfr.* sobre todas estas cuestiones AEDAF (2016).

Debe tenerse en cuenta que desde la reforma de la LJCA llevada a cabo por Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, el acceso al recurso de casación no depende de la cuantía de la pretensión sino de que «la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia». Así lo recoge la redacción actual del artículo 88 de la LJCA, que también indica que podrá apreciarse que existe interés casacional objetivo cuando la resolución que se impugne «[s]iente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales», o bien «[a]fecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso», circunstancias ambas que parecen presentarse en el caso de autos.

Ello no obstante, la resolución comentada fue notificada antes de la entrada en vigor de la reforma de la LJCA en lo que al recurso de casación concierne (22 de julio de 2016), con lo que no cabía el recurso de casación «ordinario» por no superar la cuantía de la pretensión 600.000 euros¹¹. Según la normativa vigente en el momento de notificarse la sentencia, podría haberse interpuesto por parte de la Abogacía del Estado recurso de casación en interés de la ley según lo previsto en el artículo 100 de la LJCA en la redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2015, de estimarse «gravemente dañosa para el interés general y errónea la resolución dictada», lo cual sorprendentemente no sucedió en su momento, como tampoco había sido recurrida la antes referida resolución de 2010 del mismo órgano y con idéntico objeto.

Con todo, y habida cuenta de las posibles solicitudes de extensión de efectos de la resolución comentada en este trabajo, lo cierto es que la Abogacía del Estado habrá podido recurrir algún auto de extensión de efectos de la sentencia analizada que se haya dictado por el TSJ de Madrid.

Dicho lo anterior, queda aún en manos del Tribunal Supremo la revisión de la sentencia comentada, con lo que no puede entenderse en modo alguno una doctrina firme.

Ello queda evidenciado, además, en la citada STSJ de Andalucía, la cual recoge expresamente la posibilidad de interponer contra la misma recurso de casación, vía de impugnación que probablemente se habrá seguido habida cuenta de que parece apreciarse interés casacional objetivo al fijarse «ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal [...] en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido» (art. 88.2 a) LJCA). En este punto, la existencia de una doctrina contraria por parte del TSJ de Madrid es muy relevante¹².

4.5. OTRAS CONSIDERACIONES RESPECTO DE LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 7 H) DE LA LIRPF

A pesar de que, como se ha indicado previamente, no se estima adecuada la interpretación realizada por el TSJ de Madrid en relación con la exención de la prestación de maternidad pagada

¹¹ Por mucho que por vía de extensión de efectos podría superarse cumplidamente tal cantidad.

¹² *Vid.* sobre el interés casacional objetivo en materia tributaria ALONSO MURILLO (2017).

por el INSS (u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social), lo cierto es que subsiste una duda que, de algún modo, parece entreverse en las resoluciones judiciales comentadas: ¿no podría plantearse una vulneración del principio de igualdad tributaria contenido en el artículo 31.1 de nuestra Constitución si se interpreta que la norma declara exentas las prestaciones de maternidad si son pagadas por comunidades autónomas y entes locales pero no cuando sean pagadas por el INSS u otras entidades similares?

Se trata, en mi opinión, de la única tacha jurídica con la que podría toparse el referido artículo 7 h) de la LIRPF.

En efecto, y como se ha indicado, el motivo por el que la prestación por maternidad cobrada del INSS (u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social) debe entenderse sujeta y no exenta al IRPF es que versa sobre cuantías cobradas con carácter mensual y relacionadas con la base de cotización, que sustituyen en última instancia el sueldo durante el tiempo en que se suspende el contrato de trabajo al recibir un nuevo vástago en la unidad familiar. Por el contrario, las prestaciones por nacimiento, adopción, parto o adopción múltiples, etc., suelen cobrarse como una subvención y en pago único, a tanto alzado y con independencia de la base de cotización —pues se trata de prestaciones no contributivas— a modo de incentivo o compensación de gastos. Estas últimas prestaciones tienen una estructura diferente a las prestaciones de maternidad en la medida en que aquellas suponen (i) ya sea una medida extrafiscal de incentivo de fomento de la natalidad, o bien (ii) una medida de compensación por los gastos a tanto alzado que conlleva incorporar un nuevo miembro a la familia¹³. Tales serían las justificaciones que habrían de examinarse, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, para analizar la constitucionalidad de las mismas. Obviamente las ideas de nacimiento o adopción, por un lado, y maternidad, por otro, tienen una correlación innegable, pero las prestaciones pagadas por uno u otro concepto persiguen fines diferentes y tienen una estructura económica dispar.

Ahora bien, en tal caso, ¿por qué las prestaciones por maternidad cobradas por las comunidades autónomas y entes locales resultarían exentas y no las cobradas por el INSS?

Pudiera pensarse que las prestaciones de maternidad de los referidos entes territoriales se distinguen por cuanto que estas podrían abonarse como una subvención a tanto alzado y las pagadas por el INSS y otros entes equivalentes se corresponden al pago del sueldo durante el tiempo de suspensión del contrato de trabajo. Ahora bien, ello no parece convincente por cuanto que una suma a tanto alzado y separada de cualquier parámetro relacionado con el tiempo de descanso por parto y el salario de la persona beneficiaria sería más bien una prestación por nacimiento en lugar de por maternidad, según lo indicado anteriormente; y en tal caso los pagos indicados

¹³ Como ya se comentó, la justificación de la exención de otras prestaciones familiares sería diferente: bien una situación económica complicada que otorga el derecho a su percepción (mantenimiento de hijos), o bien el especial desvalimiento que afecta a quien ha perdido a alguno de sus progenitores o a ambos (orfandad).

quedarían ya de por sí exentos al ser una prestación pública por nacimiento, por lo que no hubiera merecido la mención en un párrafo separado.

Por otro lado, podría pensarse que el artículo 7 h) de la LIRPF *in fine* declara exentas las prestaciones reconocidas por los entes territoriales subcentrales –habida cuenta del principio de autonomía financiera reconocido para los mismos en nuestra Carta Magna–, en virtud de un reconocimiento de más semanas de las estrictamente obligatorias por el Estatuto de los Trabajadores y la legislación general de la Seguridad Social. Sin embargo, debe destacarse que, a tenor de los apartados 7.º, 17.º y 18.º del artículo 149.1 de nuestra Constitución, resulta vedado a las comunidades autónomas legislar sobre materia de normativa laboral (como el periodo de suspensión del contrato de trabajo), básica de la Seguridad Social o de función pública; y, con más motivo si cabe, los entes locales son igualmente incompetentes para ello¹⁴.

Planteadas la cuestión en los términos que anteceden, cabrían en definitiva dos interpretaciones posibles respecto de la referencia realizada en el artículo 7 h) de la LIRPF a las prestaciones por maternidad satisfechas por comunidades autónomas y entes locales: considerar que se trata de un precepto que no tiene contenido (por referirse en puridad a prestaciones por nacimiento, ya exentas a tenor de lo dispuesto en el párrafo 3.º del mismo precepto), interpretación que *a priori* resultaría absurda por redundante; o bien, considerar que se trata de una interpretación que conllevaría ineludiblemente a una tacha de inconstitucionalidad. En definitiva, entre las dos opciones posibles (interpretación que conllevaría a la inconstitucionalidad de la norma, por un lado, y absurda, por otro), habría que optar probablemente por esta última y declarar que el párrafo 4.º del artículo 7 h) de la LIRPF no tiene virtualidad alguna. O lo que sería lo mismo: habría que tenerlo por no puesto a los efectos de la aplicación de las exenciones familiares previstas en tal precepto.

Ciertamente, existe una tercera vía de interpretación: tanto a las comunidades autónomas como a los entes locales les cabe, por un lado –respetando el periodo de suspensión del contrato de trabajo por maternidad recogido en la legislación estatal– establecer una prestación complementaria por maternidad que, sumada a la estatal, superaría el 100 % de la base reguladora; o bien podrían fijar por convenio colectivo –para las personas que trabajen en tales entes públicos– una mejora de la prestación de maternidad, ya sea en semanas de suspensión del contrato o bien en cuantía de la prestación. En tales casos, las medidas aprobadas por los referidos entes territoriales tendrían un carácter complementario a la legislación de Seguridad Social y entrarían probablemente en el ámbito de la competencia por asistencia social reconocida a las comunidades autónomas por el artículo 148.1.20.ª de nuestra Carta Magna¹⁵, y a los entes locales por los artículos 25.2 e) y 26.1 c) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

¹⁴ Vid. sobre el particular, entre otras, las SSTC 124/1989, de 7 de julio; 239/2002, de 11 de diciembre (NSJ012027), así como 22/2014, de 13 de febrero (NCJ058264).

¹⁵ Cfr. SSTC 76/1986, de 9 de junio, y 239/2002, de 11 de diciembre (NSJ012027), entre otras, así como PEMÁN GAVÍN, J. (2003).

Pues bien, en los supuestos mencionados –poco conocidos hasta el momento¹⁶– en que comunidades autónomas y entes locales fijaran prestaciones por maternidad por encima de las reconocidas por la Ley General de la Seguridad Social, existiría una diferencia de trato en cuanto al régimen tributario de las prestaciones a nivel estatal (no exentas) y las autonómicas o locales (exentas) que podría plantear dudas sobre su conformidad constitucional: cabría inferir una desigualdad de trato arbitraria en cuanto que carente de justificación alguna y, por ello mismo, contraria al principio de igualdad previsto en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna (discriminación en sentido objetivo –por diferente trato de rentas similares– y no subjetivo), que permitiría el planteamiento de una cuestión de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Es más: la mera existencia de una diferencia de trato, siquiera potencial, parece ser contraria al ordenamiento jurídico y debería eliminarse extendiendo a las partes excluidas del trato favorable los efectos del régimen jurídico vedado (exención), o bien, más probablemente, declarando inconstitucional la exención prevista para las prestaciones de comunidades autónomas y entes locales por contrarias al principio de igualdad y de capacidad económica; todo ello salvo que se argumentara que son dos instituciones jurídicas diferentes: una de sustitución del sueldo –prestación del INSS y otros entes equivalentes– y otra una ayuda adicional incentivadora de la maternidad que poco tiene que ver con la anterior. En todo caso, en mi opinión, esta es la única vía que podría presentarse como argumento de que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otras entidades integradas en la Seguridad Social deben reputarse exentas.

En otro orden de cosas, cabría preguntarse adicionalmente: ¿qué ocurre con las prestaciones por paternidad reconocidas por la legislación española? Debe recordarse que el otro progenitor también puede beneficiarse de la prestación de *maternidad* en algunos casos (v. gr. muerte de la madre) y que, de cualquier modo, después del periodo de descanso de seis semanas, que obligatoriamente debe disfrutar la parturienta, el otro progenitor podría disfrutar igualmente del restante tiempo de suspensión del contrato de trabajo. Ello no obstante, todo lo anterior se incardina dentro de la prestación de *maternidad* aun cuando la disfrute el padre o adoptante masculino, por lo que todo lo referido previamente sería aplicable a dicha prestación, con independencia de que la cobrara el padre o la madre.

Ahora bien, por prestación de *paternidad* debe entenderse la suspensión remunerada del contrato de trabajo de cuatro semanas reconocido exclusivamente para el otro progenitor a partir de 2017 (art. 48.7 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores y arts. 183 a 185 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social). De nuevo sería el sueldo pagado al *padre* (u otro progenitor) con cargo a fondos públicos y por el tiempo que la legislación le otorga para el cuidado de su vástago. En consecuencia, el tratamiento tributario de la prestación de maternidad o paternidad habría, teóricamente, de ser la misma. Sin embargo, la legislación analizada solo se refiere

¹⁶ *Id.*, sin embargo, y a título de ejemplo el Acuerdo de 29 de diciembre de 2011 por el que se aprueba el texto refundido del Acuerdo sobre Condiciones de Trabajo Comunes al Personal Funcionario y Laboral del Ayuntamiento de Madrid y de sus organismos autónomos para el periodo 2012-2015 (*Boletín Oficial del Ayuntamiento de Madrid* núm. 6.587, de 5 de enero de 2012), a tenor de cuyo artículo 17 las trabajadoras del Ayuntamiento de Madrid disponían de una ampliación del permiso retribuido por maternidad de 8 semanas más de lo legalmente previsto; y, en sentido similar, los padres disponían de un permiso retribuido de paternidad de 4 semanas aun cuando la legislación no reconocía aún tal medida para el periodo contemplado.

a la «prestación de maternidad», lo cual pudiera entenderse una diferencia de trato discriminatoria en un sentido subjetivo (por razón de sexo) si no se encuentra una justificación razonable para ello.

Pues bien, no es fácil vislumbrar alguna razón para que las prestaciones por maternidad sean tratadas en el IRPF de forma distinta a las prestaciones de paternidad. Obviamente, no se encuentran justificaciones de igualdad de género, pues precisamente lo pretendido con las prestaciones de paternidad es que el padre se vincule con su vástago rompiendo el estereotipo en virtud del cual únicamente la mujer ha de dedicarse a los cuidados de la prole. En tal sentido, un mayor gravamen de las prestaciones de paternidad perjudicaría la igualdad de género por cuanto que pudiera conllevar incluso la renuncia a su cobro y, en todo caso, la perpetuación de la situación de la mujer como cuidadora de la prole. Y si no existen razones extrafiscales para tal diferencia de trato, no pueden encontrarse otras que lo justifiquen, pues en ambos casos consisten en un abono de sueldo, con cargo a fondos públicos, para el cuidado del vástago en las primeras semanas de vida o incorporación al seno familiar.

Consecuentemente, en tales circunstancias podría considerarse que la exclusión de las prestaciones de paternidad de la exoneración de gravamen contemplada en el artículo 7 h) de la LIRPF podría vulnerar el artículo 14 de la Constitución española (por discriminaciones arbitrarias en un plano subjetivo, al perjudicarse a los progenitores masculinos) y, por ende, cabría recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Ahora bien, ello ocurriría cuando de la interpretación del artículo 7 h) de la LIRPF se derivara que cabe la exoneración en dicho tributo de algún tipo de prestación de maternidad, cuestión que no parece posible actualmente –como se ha indicado más atrás– de la exégesis realizada de la citada norma, o bien cuando en el ámbito autonómico y local se hayan reconocido tales prestaciones accesorias a las contempladas en el ámbito estatal¹⁷.

5. A MODO DE CONCLUSIONES

Así pues, y como resumen de todo lo expresado con anterioridad, cabría indicar que la doctrina del TSJ de Madrid en virtud de la cual se consideran exentas en el IRPF las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otros entes integrados en la Seguridad Social nos parece errónea al producirse una confusión entre dos subvenciones públicas diferentes: por un lado, las de nacimiento, adopción o acogimiento y guarda preadoptivos, prestaciones no contributivas y pagadas de una vez con el objeto de potenciar el incremento de los miembros de la familia y, asimismo, compensar el mayor gasto que ello comporta; y, por otro, las de maternidad, que son

¹⁷ Recuérdese que, a tenor del artículo 17 del Acuerdo de 29 de diciembre de 2011 por el que se aprueba el texto refundido del Acuerdo sobre Condiciones de Trabajo Comunes al Personal Funcionario y Laboral del Ayuntamiento de Madrid y de sus organismos autónomos para el periodo 2012-2015, resultarían probablemente exentas las prestaciones por maternidad pagadas por el citado ayuntamiento por encima de las legalmente previstas y no, sin embargo, las prestaciones por paternidad que superaran las entonces reconocidas por ley.

prestaciones contributivas, pagadas mensualmente en cuanto que sustitutivas del sueldo durante el tiempo de cuidado del vástago reconocido por la legislación. En este sentido, resulta más adecuada la interpretación –justamente contraria– realizada por el TSJ de Andalucía.

Y todo ello porque desde la hermenéutica jurídica (en sus vertientes histórica, gramatical, lógica, sociológica o teleológica) no parece posible entender que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otros entes de la Seguridad Social se encuentran exentas del IRPF. Adicionalmente, tampoco parece vulnerar principios jurídicos tributarios el hecho de que exista una diferencia de trato fiscal (exención o no) entre prestaciones de nacimiento, adopción, acogimiento o guardia, por un lado, y las prestaciones por maternidad, por otro.

Únicamente pudiera resultar reprochable, en su caso, que exista un trato diverso y sin justificación razonable entre, por una parte, las prestaciones de maternidad percibidas de entes autonómicos y locales y, por otra, las percibidas por el INSS y otros entes de la Seguridad Social.

En otro orden de cosas, parece igualmente contrario a derecho (por contravenir el art. 14 de nuestra Carta Magna) que no se mencionen –entre los supuestos exentos contemplados en el art. 7 h) LIRPF– las prestaciones de paternidad en los mismos términos que las de maternidad.

Bibliografía

AEDAF (Gabinete de estudios) [2016]: «La exención de la prestación de maternidad en el IRPF tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 julio de 2016: Cuestiones pendientes y alternativas para su reclamación», disponible en <http://www.gabineteorfila.com/circulares/nota-sobre-la-exencion-de-la-prestacion-de-maternidad-en-el-irpf-tras-la-sentencia-del-tribunal-superior-de-justicia-de-madrid-de-6-julio-de-2016-cues.pdf> (consultado el 9 de enero de 2017).

ALONSO MURILLO, F. [2017]: *El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo en materia tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2015]: «La extensión de efectos de las sentencias en materia tributaria (art. 110 de la LJCA)», en MERINO JARA, I. (dir.) y LUCAS DURÁN, M. (coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Bosch, Barcelona.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2016]: «IRPF, maternidad y buena regulación», *Cinco Días*, de 23 de noviembre de 2016.

MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.) [2015]: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la reforma fiscal de 2015*, CISS, Las Rozas (Madrid).

MERINO JARA, I. (dir.) y LUCAS DURÁN, M. (coord.) [2015]: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Bosch, Barcelona.

PEMÁN GAVÍN, J. [2003]: «Sobre el concepto constitucional de asistencia social. Estado y comunidades autónomas ante las actuaciones públicas de carácter asistencial», *Revista de Administración Pública*, núm. 161, mayo-agosto 2003.

«[...] se añadió [cabe entender que por la citada Ley 35/2006] en ese texto legal un nuevo párrafo, el tercero, que se refiere, en general, al alcance de la exención de las prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad, sin distinguir la procedencia de las prestaciones y solo es en el cuarto párrafo donde se aclara que estarán exentas también las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

No hay que olvidar que el Instituto Nacional de la Seguridad Social es una entidad gestora de la Seguridad Social, con personalidad jurídica propia, adscrita al Ministerio de Empleo y Seguridad Social, a través de la SESS, que tiene encomendada la gestión y administración de las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social.

De ahí que la prestación por maternidad percibida por la actora de ese ente público tiene que estar forzosamente incluida en el tercer párrafo del artículo 7 h) LIRPF, ya que ese precepto reconoce tal beneficio tributario, con carácter general, en su párrafo tercero y lo que hace en el párrafo cuarto es ampliar el beneficio fiscal a las prestaciones que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

Por ello, la interpretación que realiza la AEAT de la regulación legal no es acertada, ya que se queda en el párrafo cuarto para denegar la exención pretendida de la prestación por maternidad, sin tener en cuenta la redacción del tercer párrafo».

En resumidas cuentas: parece entender el TSJ de Madrid que las prestaciones por maternidad se encuentran incluidas entre las de nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

A pesar de la repercusión social que ha tenido la sentencia comentada, lo cierto es que tal doctrina había sido ya mantenida hace tiempo por una resolución previa de la misma sección de dicho órgano judicial (STSJ de Madrid de 3 de febrero de 2010, rec. núm. 1085/2007 [NFJ038527]), que se pronunció sobre la redacción anterior de la norma de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En tal sentencia se basaba la decisión del tribunal en un criterio similar, al indicarse en su fundamento jurídico cuarto:

«[...] debe tenerse en cuenta que en el párrafo primero no se hace mención a las prestaciones por maternidad, pero en el párrafo segundo sí se refiere a ellas cuando alude a las percibidas por las comunidades autónomas o entidades locales, debiendo considerar que la referencia que se realiza en el segundo párrafo trata de ampliar el contenido del primero a las percibidas por las comunidades autónomas o entidades locales, pues parece que trata de efectuar en el primero una descripción de los supuestos de forma pormenorizada, y en el segundo párrafo parece realizar una referencia genérica, lo que conduciría a considerar que en el primer apartado también se encuentran comprendidas las prestaciones por maternidad. De otra forma no se alcanzaría a comprender la razón de la inclusión en el primer párrafo de las prestaciones por materni-

dad a cargo del y la inclusión solo de las prestaciones por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, interpretación que parece determinaría la exclusión de la exención de los supuestos incluidos en el primer párrafo cuando se perciban de las comunidades autónomas o entidades locales».

Adicionalmente –y a renglón seguido– recogía tal resolución judicial de 2010 una alusión a la exposición de motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que introdujo la mencionada exención. En opinión del citado tribunal, tal exposición de motivos se refería de forma genérica a las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo (a título de mero enunciado de las medidas aprobadas), aun sin especificar lógicamente las particularidades que la norma recogía en relación con cada una de ellas. Indica la resolución judicial de 2010 citada, en su fundamento jurídico tercero:

«El Legislador parece que ha querido incluir en la exención no solo las prestaciones por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, como se aprecia del examen de la exposición de motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pasó al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En dicha exposición de motivos se expresa: "En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar, se establece la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y por parto múltiple previstas en el Real Decreto Ley 11/2000, de 14 de enero...". Del texto contenido en la referida exposición de motivos se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no solo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo segundo trata de extender el alcance del primer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, pero ya considerando incluidas las prestaciones de maternidad en el primer párrafo».

Lo relevante de la STSJ de Madrid de 2016, que ahora se comenta, tiene que ver con dos aspectos básicos: por un lado, existen dos resoluciones del mismo órgano y en idéntico sentido sobre la misma exención (aunque contenida en dos normas diferentes), pudiendo apreciarse una línea jurisprudencial consolidada a nivel del territorio de la Comunidad de Madrid; pero, adicionalmente, existe una interpretación de la *actual* LIRPF y no del precepto de una norma anterior en el tiempo.

3. DOCTRINA DEL TSJ DE ANDALUCÍA

A diferencia del TSJ de Madrid, el TSJ de Andalucía (Sevilla) ha realizado una interpretación contraria del artículo 7 h) de la LIRPF, antes referido, en un supuesto similar. Así, el citado órgano judicial en Sentencia de 27 de octubre de 2016⁵, fundamentos jurídicos tercero y cuarto, ha indicado al respecto:

«[...] No se trata, pues, de las prestaciones a que se refiere el párrafo 1.º de aquel artículo 7 h) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las que se ocupa aquel Capítulo IX del Título II del Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, consistentes en asignaciones económicas por hijos menores afectados por minusvalía, y en prestaciones económicas, de pago único por nacimiento o adopción de hijo, en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres discapacitadas, y por parto o adopción múltiples (artículo 181 del TBLGSS).

La prestación por maternidad tampoco encuentra encaje en el párrafo 2.º de aquel precepto de la Ley 35/2006, que para los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, se remite al 1.º en lo que respecta a las situaciones contempladas.

Lo mismo puede decirse de las "... las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad...", a que se refiere el apartado 3.º de la norma, coincidentes con las del apartado 1.º salvo en lo relativo a su procedencia, que en este caso debe ser también pública pero de un organismo distinto del estatal.

Precisamente por esta procedencia, la prestación por maternidad que se trata tampoco puede incluirse en las previstas por el párrafo 4 del precepto, limitadas las recibidas de la Administración, autonómica o local.

[...] La cabal atención al tenor de la norma que la contempla es suficiente para rechazar la pretendida exención de la prestación que ahora se trata en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que otra cosa pueda extraerse de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que introdujo esa medida en la precedente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en términos sustancialmente coincidentes con los empleados por la norma hoy vigente, y sin, que, más concretamente, a ello obsten los términos empleados por su exposición de motivos al referirse en tal sentido al establecimiento de la "... exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo...", términos estos cuyo alcance genérico permite entenderlos sin esfuerzo como referidos a las prestaciones por nacimiento procedentes de comunidades autónomas y entidades locales, sí incluidas efectivamente en la exención.

⁵ Recurso núm. 337/2015 (NFJ064918).

Por lo demás, tampoco la inclusión en el beneficio fiscal de estas otras prestaciones por maternidad de origen autonómico o local, significa que deban incluirse igualmente en ella las estatales, extensión que además de contrariar aquella prohibición básica de aplicación analógica de normas de este tipo, puede encontrar su explicación en el conveniente control por el Estado del coste global de las prestaciones procedentes de sus propias arcas (es decir, el importe resultante de su pago y del gravamen fiscal que sobre ellas recaen), utilidad que, naturalmente, no podía obtener respecto de las prestaciones procedentes de otras Administraciones. Más sencillamente, con este desigual tratamiento el Legislador estatal, en ejercicio de la libertad de configuración que ostenta, habría limitado la exención de tales prestaciones a aquellas que exceden de las que con carácter general el sistema de Seguridad Social reconoce a favor de los trabajadores y empleados públicos, sometiendo estas otras al impuesto».

Esto es, el TSJ de Andalucía defiende justamente lo contrario de lo que indicara previamente el TSJ de Madrid: que las prestaciones por maternidad satisfechas por el INSS y otras entidades integradas en la Seguridad Social no resultan exentas del IRPF.

4. COMENTARIO CRÍTICO

Habida cuenta de las dos interpretaciones judiciales antes referidas, y defendiendo una y otra posiciones contrarias, es evidente que la polémica está servida y que el Tribunal Supremo habrá de dirimir en casación, tarde o temprano, la cuestión controvertida.

A fin de intentar aportar elementos de discusión a la hermenéutica del precepto debatido y, en su caso, mencionar las vías de actuación que caben a los contribuyentes, se contienen en los epígrafes siguientes algunos comentarios en cuanto a exégesis normativa, posibles impugnaciones de los actos administrativo-tributarios que denieguen la exención de prestaciones por maternidad, así como una breve mención a la problemática constitucional que pudiera adicionalmente alegarse por los contribuyentes.

4.1. SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LAS EXENCIONES CONTEMPLADAS EN EL ARTÍCULO 7 H) DE LA LIRPF

El artículo 7 h) de la LIRPF constituye un precepto muy técnico que recoge la exención en el IRPF de prestaciones familiares reconocidas por determinados organismos públicos, entre las que estarían, según el tenor literal de la norma, las siguientes:

1. Las **prestaciones familiares** reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, referencia que hoy debe entenderse realizada a

los artículos 351 a 362 del vigente Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Tales prestaciones –no contributivas– se refieren particularmente a la asignación económica por hijo o menor a cargo; a la prestación económica por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y de madres con discapacidad; y a la prestación por parto o adopción múltiples.

2. Las **pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos**, menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas, a las cuales se refieren los artículos 224 y 226 del citado Real Decreto Legislativo 8/2015. Se trata de prestaciones contributivas.
3. Las **prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social** de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que correspondan a prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en los párrafos anteriores por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. Se trata, en definitiva, de una cuestión de igualdad de trato tributario entre situaciones comparables, pues no hacerlo así podría resultar en la inconstitucionalidad de la norma⁶.
4. Las **demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad**. Dado que las prestaciones por nacimiento, parto o adopción múltiple, hijos a cargo y orfandad previstas por la legislación estatal de la Seguridad Social ya habían sido contempladas previamente, la mención a las «demás» prestaciones públicas (esto es, a las no referidas con anterioridad) parece aludir a las facultades de las comunidades autónomas o entes locales, no integrados en la Seguridad Social. Así, dichos entes territoriales pueden establecer ayudas en atención a sus competencias en materia de asistencia social, reconociendo prestaciones complementarias a la protección general de la Seguridad Social. Igualmente, este supuesto es plenamente extensible a la eventual protección, si fuera el caso, reconocida por entes supranacionales (Unión Europea, organismos internacionales), aunque en tales supuestos la exención suele venir reconocida en la respectiva normativa de carácter, asimismo, supranacional. Del mismo modo podría entenderse que cualquier tipo de prestación pública reconocida por los conceptos antes referidos, aun distintas de las referidas en el citado Real Decreto Legislativo 8/2015, quedarían igualmente exentas del IRPF. En tal caso el término «demás» se referiría no a otros entes públicos distintos al INSS y demás integrados en la Seguridad Social, sino también a las reconocidas por este organismo (u otros de carácter estatal) no mencionadas en los preceptos ya referidos de la Ley

⁶ Cfr. por todas la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509).

General de la Seguridad Social, que también quedarían cubiertas por la exención ahora analizada. De hecho, tal interpretación estaría en consonancia con la exención contemplada en la letra z) del mismo artículo 7 de la LIRPF, a cuyo tenor no serán gravadas «[l]as prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores», sin necesidad de que el parto u adopción sea múltiple. La dicción de las letras h) y z) del artículo 7 de la LIRPF es una prueba, por lo demás, de la defectuosa técnica normativa utilizada por el legislador en lo que concierne a las exenciones de prestaciones públicas familiares. Sin embargo, parece claro que las prestaciones exentas antes referidas aluden a ayudas para supuestos concretos, bien definidos en la norma (nacimiento, adopción, acogimiento, hijos a cargo y cuidado de menores, así como de orfandad), pero no más.

5. En último lugar, se refiere el tantas veces referido artículo 7 h) de la LIRPF a las **prestaciones públicas por maternidad** percibidas de las *comunidades autónomas o entidades locales*. En territorio foral, la regulación de la exención es similar a la estatal y solo menciona a tales prestaciones de maternidad percibidas por entes territoriales subcentrales, a excepción de Navarra que no menciona la exención para las referidas prestaciones de maternidad⁷.

Pues bien, si atendemos al proceso de elaboración de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que incluyó la exención de las pensiones por maternidad que ahora analizamos, ha de mencionarse que en el proyecto de ley presentado por el Gobierno se comprendían en la exención del artículo 7 h) de la LIRPF/1998, aparte de las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, «las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, *maternidad* e hijos a cargo» (énfasis añadido). Sin embargo, en el proceso de aprobación de la norma tal dicción varió hasta desgajarse, en el informe de la ponencia del Senado, siendo así que la prestación de maternidad acabó figurando en un párrafo aparte y solo referido a las comunidades autónomas y a los entes locales. Si bien no se detalla en los diarios de sesiones del Senado el porqué de tal modificación, parece inequívoca la voluntad del legislador de excluir de la exención las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social.

Dicho lo anterior, resulta a juicio de quien escribe claro que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social (*v. gr.* Muface) y que vendrían a suponer un subsidio equivalente al sueldo de la persona trabajadora durante el tiempo

⁷ *Cfr.* artículo 9.12 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Álava; de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia; y de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Ver*, en cambio, el silencio del artículo 7 k) de la Ley Foral navarra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobada por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio.

de suspensión del contrato de trabajo por nacimiento, adopción, etc., no se encontrarían exentas en virtud del artículo 7 h) de la LIRPF al no venir incluidas en ninguno de los párrafos del citado precepto. Como tampoco lo estarían las prestaciones abonadas por incapacidad laboral –salvo en supuestos de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, así como por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, según lo previsto en las letras f) y g) del art. 7 LIRPF–, o las percibidas por riesgo durante el embarazo, que equivaldrían igualmente al sueldo de la persona afectada por la suspensión del contrato de trabajo. Del mismo modo, en fin, que tampoco está exento el sueldo que retribuye el trabajo por cuenta ajena, ni las prestaciones por desempleo –salvo en casos de pago único según lo recogido en el apartado n) del precepto citado–, ni tampoco las indemnizaciones por despido salvo en la cuantía indicada en el apartado e) del precepto tantas veces referido. Se trata, en definitiva, de un rendimiento del trabajo más que comporta una capacidad económica y por la cual la LIRPF reconoce un potencial contributivo suficiente como para tributar por ella.

En definitiva, es preciso recordar que las exenciones en cualquier tributo deben venir recogidas en norma con rango de ley (art. 133.3 de nuestra Constitución) y someterse igualmente a un control de constitucionalidad, pues en definitiva constituyen una excepción al régimen general de otras rentas percibidas, cual es su gravamen por el IRPF. Y, como cualquier beneficio fiscal, deben responder las referidas exenciones a justificaciones suficientemente cualificadas y no arbitrarias, como sería por ejemplo la especial situación personal que conlleva alguna de las rentas antes referidas y su relación con las posibilidades de obtener, a su vez, otros rendimientos (*v. gr.* pensiones de incapacidad permanente absoluta, gran invalidez, inutilidad o incapacidad permanente). En lo que respecta a las prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento, cuidado de hijos u orfandad, que sí resultan expresamente exentas según lo indicado anteriormente, se podría justificar la falta de tributación en medidas de fomento de la natalidad, adopción o acogimiento, la precariedad económica de la situación que otorga derecho a una prestación pública por cuidado de hijos, o bien la situación de especial desvalimiento que conlleva el reconocimiento de una pensión de orfandad. Ahora bien, la sustitución del pagador del sueldo (entidad pública o mutualidad en lugar del empleador) en supuestos de incapacidad laboral, riesgo en el embarazo o descanso por maternidad (o paternidad), la justificación de un trato diferenciado respecto del sueldo que se percibiría en otro caso parece más dudosa: no en vano se trata de percibir el mismo sueldo que se obtendría si el contrato de trabajo no se hubiera suspendido, siendo así que tal sueldo resulta gravado por el IRPF.

Ciertamente, podría pensarse que el legislador está legitimado a reconocer acciones positivas que incentiven la natalidad o el incremento de la unidad familiar, pero las mismas vienen recogidas respecto de las prestaciones por nacimiento, adopción o acogimiento antes referidas en el párrafo 3.º del artículo 7 h) de la LIRPF. Aprobar acciones positivas respecto de las prestaciones de maternidad sustitutivas del sueldo serían en gran medida redundantes y pudieran perder la justificación que ha de tener cualquier excepción al principio general de contribuir por las rentas recibidas. Y, en cualquier caso, más allá de apreciaciones constitucionales que no vienen ahora al caso, tales circunstancias deberían aparecer claramente reflejadas en el texto de la norma. Particularmente, cabe recordar que se está haciendo una interpretación de un precepto legal, siendo así que la llevada a cabo por el TSJ de Madrid podría contravenir la prohibición de analogía en la aplicación de las normas tributarias contenida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT).

Dicho en otros términos: resulta pacífico que el intérprete de la norma (Poder Judicial) no puede investirse en legislador, sino únicamente utilizar los recursos hermenéuticos que tiene a su disposición y que no son otros que la interpretación histórica, lógica, sistemática, sociológica y, esencialmente, teleológica (arts. 12 LGT y 3 Código Civil). Pues bien, no parece que del artículo 7 h) de la LIRPF pueda deducirse que una prestación por maternidad –distinta a las percibidas por las comunidades autónomas y entes locales, expresamente mencionadas– se encuentre exenta. Y ello ni del sentido de las palabras del precepto comentado, ni del proceso legislativo seguido hasta la conformación de dicha norma; y tampoco desde una perspectiva histórica, ni siquiera atendiendo a la exposición de motivos de la norma interpretada (que por cierto no se varió en el proceso legislativo mientras que sí lo hizo el texto de la norma); y, menos aún, desde un planteamiento sistemático, en el que ha de acudir necesariamente a la Ley General de la Seguridad Social, ya referida, en la que se diferencian claramente las prestaciones por nacimiento, adopción o acogimiento, por un lado, y las prestaciones por maternidad, por otro, con estructuras económicas y finalidades bien diversas. Finalmente, ni tan siquiera desde un punto de vista sociológico o teleológico podría apoyarse la exoneración de las prestaciones por maternidad: como se ha visto, al ser la prestación de maternidad sustitutiva del sueldo –y estando este gravado en el IRPF– no tiene sentido exonerar tales rentas de tributación, ni aun como medida de acción positiva, al existir otras rentas que ya premian el nacimiento, adopción o acogimiento y que resultan exoneradas de gravamen.

Consecuentemente, según todos los criterios de interpretación jurídicos antes mencionados, no parece adecuado entender que el artículo 7 h) de la LIRPF exonera las prestaciones de maternidad pagadas por el INSS (u otras entidades integradas en el sistema de Seguridad Social), sino exclusivamente las referidas de forma expresa por la norma: las que con tal motivo sean percibidas por las comunidades autónomas y entes locales. La oportunidad y constitucionalidad de esta diferencia de trato tributario (entre prestaciones de maternidad pagadas a nivel central o subcentral) es una cuestión relevante que, por su singularidad, se tratará en el epígrafe 4.5 de este comentario.

4.2. DESACIERTO DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL COMENTADA DEL TSJ DE MADRID Y ACIERTO DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TSJ DE ANDALUCÍA

De acuerdo con lo indicado en el epígrafe anterior, la doctrina jurisprudencial del TSJ de Madrid respecto de la exención de la prestación de maternidad pagada por el INSS (u otras entidades integradas en el sistema de la Seguridad Social) pudiera juzgarse como inadecuada.

Por un lado, la STSJ de Madrid de 3 de febrero de 2010 fundamentó su *ratio decidendi* en el hecho de que la referencia a las prestaciones de maternidad exentas cuando son pagadas por comunidades autónomas o entes locales no es más que la generalización a otros entes territoriales de un supuesto idéntico llevado a cabo por un ente estatal (INSS) y que también resultaba exento a tenor del artículo 7 h) de la LIRPF. Sin embargo, dicho precepto se remitía a su vez a otra norma (Ley General de la Seguridad Social), la cual aludía a multitud de prestaciones familiares previstas exclusivamente por nacimiento, parto múltiple, adopción, hijos a cargo o de orfandad.

Se trata, además, de prestaciones no contributivas excepto la última citada, con la diferencia de que tal prestación no se refiere a aspectos relacionados con la natalidad sino, por el contrario, con la muerte. Particularmente, nada se menciona en el precepto citado de otras prestaciones (contributivas) como las debidas por la suspensión del contrato de trabajo con motivo de la maternidad o por existir riesgo en el embarazo. Ahora bien, tal exclusión de la norma de las prestaciones por maternidad percibidas de entes centrales no puede ser considerada sin más por el aplicador de la norma como un olvido del legislador: como se indicó previamente, ello puede tener un motivo razonable desde la perspectiva de los principios tributarios (*i. e.* principio de igualdad), al ser equivalentes tales prestaciones al sueldo que hubiera debido percibirse durante el periodo de suspensión del contrato de trabajo, como de hecho ocurre en otros supuestos de prestaciones contributivas (incapacidad laboral temporal o permanente, cuando no sea esta última absoluta o conlleve gran invalidez). Además, ¿por qué no habría de extenderse en tal supuesto la exención a la prestación por suspensión del contrato al existir riesgo en el embarazo? ¿Y a los supuestos de incapacidad laboral no referidos en el artículo 7 f) de la LIRPF? Sencillamente –y aparte de las consideraciones realizadas sobre los principios constitucionales tributarios– porque no se encuentra contemplada tal exención de forma expresa en el artículo 7 de la LIRPF. De hecho –indíquese una vez más dada su relevancia– la exención de la prestación de maternidad y no de los otros supuestos que acaban de referirse, sustancialmente idénticos o muy cercanos, podría contravenir el principio de igualdad tributaria reconocido en el artículo 31 de la Constitución.

La referida STSJ de Madrid de 3 de febrero de 2010, consciente acaso del salto en el vacío que realizaba, busca ampararse en la dicción de una exposición de motivos que, de forma genérica, se refería a las novedades introducidas por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, la cual incluyó precisamente la exención de pensiones de maternidad pagadas por comunidades autónomas y entes locales. Tal exposición de motivos se refería a la exención de prestaciones de maternidad (sin particularizar). Ello no obstante, en mi opinión, tal apoyo exegético tiene perfiles de gran debilidad: no solo porque las exposiciones de motivos no son, en sí mismas, textos normativos interpretables (como sí lo son los preceptos concretos de una norma), teniendo un papel menor en cuanto a la determinación de la intención del legislador en supuestos de dudas razonables que parecen distintos al que ahora nos ocupa; sino también porque la exposición de motivos no se varió en el proceso de aprobación de la norma, mientras que sí lo hizo –y de forma sustancial– el texto del articulado; y, por último, porque la exposición de motivos no hace sino una referencia genérica, en modo alguno contradictoria con la interpretación aquí mantenida del precepto.

Por otro lado, la también citada STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016, refiriéndose ya a la redacción de la vigente LIRPF, comete la misma imprecisión técnica que su predecesora, a la cual cita además expresamente: entender –sin apoyo gramatical, sistemático, sociológico o teleológico alguno– que la mención a la prestación de maternidad pagada por comunidades autónomas y entes locales está de hecho generalizando para tales entes territoriales la exención supuestamente referida previamente respecto de órganos a nivel estatal. Como si la mención de unos entes territoriales conllevara necesariamente la existencia de la exención en otros no mencionados. Ciertamente, resulta singular que el beneficio fiscal se reconozca en unos casos sí y otros no, pero a tal cuestión aludiremos en el epígrafe 4.5 siguiente. Por el momento, baste indicar que el juzgador,

como aplicador de la norma, no puede innovar cuando el tenor de la misma no lo permite; todo lo más, podría plantear cuestión de constitucionalidad si entiende que puede verse vulnerado algún precepto de nuestra Carta Magna. Ahora bien, realizar interpretaciones analógicas en el ámbito de las exenciones tributarias resulta prohibido por el artículo 14 de la LGT, precepto que obliga a los jueces y tribunales como cualquier otra norma legal.

Adicionalmente al mayor o menor acierto técnico de las citadas resoluciones judiciales del TSJ de Madrid, lo cierto es que la cuestión no tiene meramente tintes académicos o eruditos. Habida cuenta de que en los últimos cuatro periodos impositivos, que estarían sujetos a posibles rectificaciones por no encontrarse prescritos (2012, 2013, 2014 y 2015), han nacido según datos del Instituto Nacional de Estadística casi 2 millones de bebés en España, las cifras de posibles devoluciones tributarias podrían superar sobradamente los 2.000 millones de euros, cifra en absoluto irrelevante si se tiene en cuenta el derrumbe de nuestras finanzas públicas en los últimos años. Ciertamente, el coste para el Erario Público de una resolución judicial que declare contraria a derecho una actuación administrativa no debería ser un impedimento alguno en un Estado de Derecho. Ahora bien, si al elevado coste que puede suponer para las arcas públicas una resolución judicial –o varias en el mismo sentido– se une la dudosa conformidad a derecho de tal o tales sentencias, puede concluirse que determinar la adecuación técnica de las referidas resoluciones judiciales se convierte en un aspecto de extrema relevancia para las finanzas del Estado y comunidades autónomas (destinatarias de la recaudación del IRPF) y para la propia ciudadanía que es quien tendrá que sufragar, en definitiva, el coste de tales devoluciones con reducción de los servicios recibidos o de la inversión pública así como, paralelamente, con aumentos en los tributos pagados.

En este sentido, y por los argumentos ya referidos a lo largo de este trabajo, se entiende que la citada STSJ de Andalucía/Sevilla de 27 de octubre de 2016 realiza una exégesis más adecuada del precepto ahora interpretado que las del TSJ de Madrid antes referidas

4.3. VÍAS DE ACTUACIÓN PARA QUIENES PRETENDAN RECLAMAR DEVOLUCIONES DE INGRESOS INDEBIDOS CON FUNDAMENTO EN LAS COMENTADAS SENTENCIAS DEL TSJ DE MADRID

No obstante la postura mantenida en este trabajo –y sin perjuicio de lo que se indicará más adelante–, lo cierto es que por el momento las únicas resoluciones judiciales existentes en el panorama jurídico español son las referidas del TSJ de Madrid y del TSJ de Andalucía, siendo así que en virtud de las primeras cabe interpretar que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social están exentas del IRPF.

Al contemplar las vías de actuación para quienes pretendan solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) devoluciones tributarias con fundamento en la sentencia analizada, deben contemplarse necesariamente tres situaciones diversas: dependiendo de si los contribuyentes tienen residencia fiscal en Madrid (en cuyo territorio se ha pronunciado sobre la cuestión debatida el respectivo TSJ), en Andalucía (donde también existe doctrina de su TSJ) o

en otras comunidades autónomas o territorios forales (donde no existen, por el momento, pronunciamientos judiciales similares)⁸.

Así, si los contribuyentes no tienen residencia fiscal en la Comunidad de Madrid, deberán solicitar a la Administración tributaria la rectificación de la autoliquidación presentada (o del borrador confirmado) en los ejercicios impositivos aún no prescritos. Esto es, por lo general, en relación con los años 2012, 2013, 2014 y 2015. Ello se realizará a tenor de lo dispuesto en los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Particularmente deberá solicitarse antes de que transcurra el plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos (cuatro años a tenor del art. 66 LGT) una rectificación de la autoliquidación presentada (o borrador confirmado), en la que se reduzca la base imponible en la prestación de maternidad recibida por el INSS (o entidad equivalente), así como los gastos de Seguridad Social asociados a dicha renta que se considera exenta. En el escrito de solicitud de rectificación de la autoliquidación debería pedirse, asimismo, la devolución de los ingresos indebidos realizados en relación con el citado periodo impositivo; esto es, por lo general, la suma de lo que se hubiera ingresado y el resultado negativo de la autoliquidación rectificativa adjunta a la solicitud).

Una vez planteada la solicitud, la Administración habrá de tramitarla comunicando a la persona solicitante la propuesta de resolución y otorgando un plazo de alegaciones de 15 días, notificando con posterioridad la resolución, previsiblemente denegatoria de tal derecho. Pues bien, la denegación expresa de la referida solicitud (o su desestimación presunta al transcurrir seis meses desde su registro) abre la vía a presentar, en el mes siguiente desde tal desestimación, una reclamación económico-administrativa ante el respectivo TEAR. Tal reclamación, por razón de la cuantía (normalmente menor de 6.000 euros), se tramitaría por el procedimiento abreviado, lo que implica –entre otras cosas– que se deban realizar las alegaciones en el escrito de presentación y que el plazo de resolución de la reclamación sea de seis meses en lugar de un año, lo cual es relevante a la hora de tomar en consideración el silencio administrativo negativo si en tal plazo no se obtiene una resolución expresa a efectos de continuar con la vía de recursos.

En el supuesto de que la resolución del correspondiente TEAR fuera desestimatoria (bien expresamente o por silencio administrativo), se podría plantear recurso contencioso-administrativo ante el oportuno TSJ en el plazo de dos meses desde la notificación de la citada resolución del TEAR. Habida cuenta de que uno de los mayores temores respecto del procedimiento contencioso-administrativo suele ser la condena en costas en caso de desestimarse finalmente la pretensión, lo cierto es que al existir «serias dudas de hecho o de derecho» (art. 139 de la Ley

⁸ Sobre residencia fiscal autonómica o habitual en territorio foral, *vid.* artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias; artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y artículo 9 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa –LJCA–, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio), sobre todo a partir de la jurisprudencia analizada del TSJ de Madrid, tal condena en costas por una actitud temeraria del contribuyente sería altamente improbable.

Y lo mismo cabría decir respecto de los contribuyentes que tengan residencia en Andalucía, dado que su TSJ se ha pronunciado desestimando las pretensiones de los contribuyentes. Ciertamente, y debiendo pronunciarse aún al respecto –previsiblemente– el Tribunal Supremo, cabe al menos la posibilidad de que este siguiera la doctrina del TSJ de Madrid en lugar de la dictaminada por el TSJ de Andalucía, con lo que a fin de evitar la prescripción de los periodos impositivos en los que se cobró una prestación por maternidad podrían impugnarse las resoluciones de la AEAT contrarias a declarar exentas tales rentas.

Todo ello, claro está, siempre y cuando no haya existido resolución del Tribunal Supremo en la que interprete la exención del artículo 7 h) de la LIRPF de forma distinta a como lo hizo el TSJ de Madrid. Si tal ocurriera, lo más adecuado sería desistir inmediatamente del recurso contencioso-administrativo a fin de evitar una condena en costas, pues hasta tal momento no puede alegarse mala fe procesal.

En cambio, si los contribuyentes que pretenden solicitar devoluciones de ingresos indebidos residen en la Comunidad de Madrid, adicionalmente a las vías procesales antes referidas cabría otra: solicitar al TSJ de Madrid la extensión de efectos de la sentencia comentada. Ello es así porque, como es sabido, el artículo 110 de la LJCA permite bajo determinados requisitos la extensión de efectos de las sentencias firmes del orden contencioso-administrativo en materia tributaria⁹. En la medida en que no hubiera sido recurrida la STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 por la Abogacía del Estado, la misma habría devenido firme y podría aplicarse la institución comentada. Tal extensión de efectos cabría hacerla, al menos, durante el año siguiente a la notificación de la sentencia comentada. Puesto que la misma tiene fecha de 6 de julio de 2016, en cualquier caso hasta julio de 2017 podría solicitarse tal extensión de efectos, la cual habría de reconocerse a través de un auto del citado TSJ. Ciertamente, al menos el primer auto de extensión de efectos emanado del TSJ de Madrid podría ser recurrido por la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo, siendo dudoso que se puedan recurrir los subsiguientes¹⁰.

4.4. ¿LAS DOCTRINAS JURISPRUDENCIALES ANALIZADAS PODRÍAN REVISARSE EN CASACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO?

El fallo de la resolución comentada del TSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 indica expresa y taxativamente que contra la misma no cabe interponer recurso de casación.

⁹ Sobre el particular *vid.* BLÁZQUEZ LIDOY (2015).

¹⁰ *Cfr.* sobre todas estas cuestiones AEDAF (2016).

Debe tenerse en cuenta que desde la reforma de la LJCA llevada a cabo por Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, el acceso al recurso de casación no depende de la cuantía de la pretensión sino de que «la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia». Así lo recoge la redacción actual del artículo 88 de la LJCA, que también indica que podrá apreciarse que existe interés casacional objetivo cuando la resolución que se impugne «[s]iente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales», o bien «[a]fecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso», circunstancias ambas que parecen presentarse en el caso de autos.

Ello no obstante, la resolución comentada fue notificada antes de la entrada en vigor de la reforma de la LJCA en lo que al recurso de casación concierne (22 de julio de 2016), con lo que no cabía el recurso de casación «ordinario» por no superar la cuantía de la pretensión 600.000 euros¹¹. Según la normativa vigente en el momento de notificarse la sentencia, podría haberse interpuesto por parte de la Abogacía del Estado recurso de casación en interés de la ley según lo previsto en el artículo 100 de la LJCA en la redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2015, de estimarse «gravemente dañosa para el interés general y errónea la resolución dictada», lo cual sorprendentemente no sucedió en su momento, como tampoco había sido recurrida la antes referida resolución de 2010 del mismo órgano y con idéntico objeto.

Con todo, y habida cuenta de las posibles solicitudes de extensión de efectos de la resolución comentada en este trabajo, lo cierto es que la Abogacía del Estado habrá podido recurrir algún auto de extensión de efectos de la sentencia analizada que se haya dictado por el TSJ de Madrid.

Dicho lo anterior, queda aún en manos del Tribunal Supremo la revisión de la sentencia comentada, con lo que no puede entenderse en modo alguno una doctrina firme.

Ello queda evidenciado, además, en la citada STSJ de Andalucía, la cual recoge expresamente la posibilidad de interponer contra la misma recurso de casación, vía de impugnación que probablemente se habrá seguido habida cuenta de que parece apreciarse interés casacional objetivo al fijarse «ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal [...] en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido» (art. 88.2 a) LJCA). En este punto, la existencia de una doctrina contraria por parte del TSJ de Madrid es muy relevante¹².

4.5. OTRAS CONSIDERACIONES RESPECTO DE LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 7 H) DE LA LIRPF

A pesar de que, como se ha indicado previamente, no se estima adecuada la interpretación realizada por el TSJ de Madrid en relación con la exención de la prestación de maternidad pagada

¹¹ Por mucho que por vía de extensión de efectos podría superarse cumplidamente tal cantidad.

¹² *Vid.* sobre el interés casacional objetivo en materia tributaria ALONSO MURILLO (2017).

por el INSS (u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social), lo cierto es que subsiste una duda que, de algún modo, parece entreverse en las resoluciones judiciales comentadas: ¿no podría plantearse una vulneración del principio de igualdad tributaria contenido en el artículo 31.1 de nuestra Constitución si se interpreta que la norma declara exentas las prestaciones de maternidad si son pagadas por comunidades autónomas y entes locales pero no cuando sean pagadas por el INSS u otras entidades similares?

Se trata, en mi opinión, de la única tacha jurídica con la que podría toparse el referido artículo 7 h) de la LIRPF.

En efecto, y como se ha indicado, el motivo por el que la prestación por maternidad cobrada del INSS (u otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social) debe entenderse sujeta y no exenta al IRPF es que versa sobre cuantías cobradas con carácter mensual y relacionadas con la base de cotización, que sustituyen en última instancia el sueldo durante el tiempo en que se suspende el contrato de trabajo al recibir un nuevo vástago en la unidad familiar. Por el contrario, las prestaciones por nacimiento, adopción, parto o adopción múltiples, etc., suelen cobrarse como una subvención y en pago único, a tanto alzado y con independencia de la base de cotización —pues se trata de prestaciones no contributivas— a modo de incentivo o compensación de gastos. Estas últimas prestaciones tienen una estructura diferente a las prestaciones de maternidad en la medida en que aquellas suponen (i) ya sea una medida extrafiscal de incentivo de fomento de la natalidad, o bien (ii) una medida de compensación por los gastos a tanto alzado que conlleva incorporar un nuevo miembro a la familia¹³. Tales serían las justificaciones que habrían de examinarse, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, para analizar la constitucionalidad de las mismas. Obviamente las ideas de nacimiento o adopción, por un lado, y maternidad, por otro, tienen una correlación innegable, pero las prestaciones pagadas por uno u otro concepto persiguen fines diferentes y tienen una estructura económica dispar.

Ahora bien, en tal caso, ¿por qué las prestaciones por maternidad cobradas por las comunidades autónomas y entes locales resultarían exentas y no las cobradas por el INSS?

Pudiera pensarse que las prestaciones de maternidad de los referidos entes territoriales se distinguen por cuanto que estas podrían abonarse como una subvención a tanto alzado y las pagadas por el INSS y otros entes equivalentes se corresponden al pago del sueldo durante el tiempo de suspensión del contrato de trabajo. Ahora bien, ello no parece convincente por cuanto que una suma a tanto alzado y separada de cualquier parámetro relacionado con el tiempo de descanso por parto y el salario de la persona beneficiaria sería más bien una prestación por nacimiento en lugar de por maternidad, según lo indicado anteriormente; y en tal caso los pagos indicados

¹³ Como ya se comentó, la justificación de la exención de otras prestaciones familiares sería diferente: bien una situación económica complicada que otorga el derecho a su percepción (mantenimiento de hijos), o bien el especial desvalimiento que afecta a quien ha perdido a alguno de sus progenitores o a ambos (orfandad).

quedarían ya de por sí exentos al ser una prestación pública por nacimiento, por lo que no hubiera merecido la mención en un párrafo separado.

Por otro lado, podría pensarse que el artículo 7 h) de la LIRPF *in fine* declara exentas las prestaciones reconocidas por los entes territoriales subcentrales –habida cuenta del principio de autonomía financiera reconocido para los mismos en nuestra Carta Magna–, en virtud de un reconocimiento de más semanas de las estrictamente obligatorias por el Estatuto de los Trabajadores y la legislación general de la Seguridad Social. Sin embargo, debe destacarse que, a tenor de los apartados 7.º, 17.º y 18.º del artículo 149.1 de nuestra Constitución, resulta vedado a las comunidades autónomas legislar sobre materia de normativa laboral (como el periodo de suspensión del contrato de trabajo), básica de la Seguridad Social o de función pública; y, con más motivo si cabe, los entes locales son igualmente incompetentes para ello¹⁴.

Planteadas la cuestión en los términos que anteceden, cabrían en definitiva dos interpretaciones posibles respecto de la referencia realizada en el artículo 7 h) de la LIRPF a las prestaciones por maternidad satisfechas por comunidades autónomas y entes locales: considerar que se trata de un precepto que no tiene contenido (por referirse en puridad a prestaciones por nacimiento, ya exentas a tenor de lo dispuesto en el párrafo 3.º del mismo precepto), interpretación que *a priori* resultaría absurda por redundante; o bien, considerar que se trata de una interpretación que conllevaría ineludiblemente a una tacha de inconstitucionalidad. En definitiva, entre las dos opciones posibles (interpretación que conllevaría a la inconstitucionalidad de la norma, por un lado, y absurda, por otro), habría que optar probablemente por esta última y declarar que el párrafo 4.º del artículo 7 h) de la LIRPF no tiene virtualidad alguna. O lo que sería lo mismo: habría que tenerlo por no puesto a los efectos de la aplicación de las exenciones familiares previstas en tal precepto.

Ciertamente, existe una tercera vía de interpretación: tanto a las comunidades autónomas como a los entes locales les cabe, por un lado –respetando el periodo de suspensión del contrato de trabajo por maternidad recogido en la legislación estatal– establecer una prestación complementaria por maternidad que, sumada a la estatal, superaría el 100 % de la base reguladora; o bien podrían fijar por convenio colectivo –para las personas que trabajen en tales entes públicos– una mejora de la prestación de maternidad, ya sea en semanas de suspensión del contrato o bien en cuantía de la prestación. En tales casos, las medidas aprobadas por los referidos entes territoriales tendrían un carácter complementario a la legislación de Seguridad Social y entrarían probablemente en el ámbito de la competencia por asistencia social reconocida a las comunidades autónomas por el artículo 148.1.20.ª de nuestra Carta Magna¹⁵, y a los entes locales por los artículos 25.2 e) y 26.1 c) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

¹⁴ Vid. sobre el particular, entre otras, las SSTC 124/1989, de 7 de julio; 239/2002, de 11 de diciembre (NSJ012027), así como 22/2014, de 13 de febrero (NCJ058264).

¹⁵ Cfr. SSTC 76/1986, de 9 de junio, y 239/2002, de 11 de diciembre (NSJ012027), entre otras, así como PEMÁN GAVÍN, J. (2003).

Pues bien, en los supuestos mencionados –poco conocidos hasta el momento¹⁶– en que comunidades autónomas y entes locales fijaran prestaciones por maternidad por encima de las reconocidas por la Ley General de la Seguridad Social, existiría una diferencia de trato en cuanto al régimen tributario de las prestaciones a nivel estatal (no exentas) y las autonómicas o locales (exentas) que podría plantear dudas sobre su conformidad constitucional: cabría inferir una desigualdad de trato arbitraria en cuanto que carente de justificación alguna y, por ello mismo, contraria al principio de igualdad previsto en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna (discriminación en sentido objetivo –por diferente trato de rentas similares– y no subjetivo), que permitiría el planteamiento de una cuestión de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Es más: la mera existencia de una diferencia de trato, siquiera potencial, parece ser contraria al ordenamiento jurídico y debería eliminarse extendiendo a las partes excluidas del trato favorable los efectos del régimen jurídico vedado (exención), o bien, más probablemente, declarando inconstitucional la exención prevista para las prestaciones de comunidades autónomas y entes locales por contrarias al principio de igualdad y de capacidad económica; todo ello salvo que se argumentara que son dos instituciones jurídicas diferentes: una de sustitución del sueldo –prestación del INSS y otros entes equivalentes– y otra una ayuda adicional incentivadora de la maternidad que poco tiene que ver con la anterior. En todo caso, en mi opinión, esta es la única vía que podría presentarse como argumento de que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otras entidades integradas en la Seguridad Social deben reputarse exentas.

En otro orden de cosas, cabría preguntarse adicionalmente: ¿qué ocurre con las prestaciones por paternidad reconocidas por la legislación española? Debe recordarse que el otro progenitor también puede beneficiarse de la prestación de *maternidad* en algunos casos (v. gr. muerte de la madre) y que, de cualquier modo, después del periodo de descanso de seis semanas, que obligatoriamente debe disfrutar la parturienta, el otro progenitor podría disfrutar igualmente del restante tiempo de suspensión del contrato de trabajo. Ello no obstante, todo lo anterior se incardina dentro de la prestación de *maternidad* aun cuando la disfrute el padre o adoptante masculino, por lo que todo lo referido previamente sería aplicable a dicha prestación, con independencia de que la cobrara el padre o la madre.

Ahora bien, por prestación de *paternidad* debe entenderse la suspensión remunerada del contrato de trabajo de cuatro semanas reconocido exclusivamente para el otro progenitor a partir de 2017 (art. 48.7 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores y arts. 183 a 185 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social). De nuevo sería el sueldo pagado al *padre* (u otro progenitor) con cargo a fondos públicos y por el tiempo que la legislación le otorga para el cuidado de su vástago. En consecuencia, el tratamiento tributario de la prestación de maternidad o paternidad habría, teóricamente, de ser la misma. Sin embargo, la legislación analizada solo se refiere

¹⁶ *Id.*, sin embargo, y a título de ejemplo el Acuerdo de 29 de diciembre de 2011 por el que se aprueba el texto refundido del Acuerdo sobre Condiciones de Trabajo Comunes al Personal Funcionario y Laboral del Ayuntamiento de Madrid y de sus organismos autónomos para el periodo 2012-2015 (*Boletín Oficial del Ayuntamiento de Madrid* núm. 6.587, de 5 de enero de 2012), a tenor de cuyo artículo 17 las trabajadoras del Ayuntamiento de Madrid disponían de una ampliación del permiso retribuido por maternidad de 8 semanas más de lo legalmente previsto; y, en sentido similar, los padres disponían de un permiso retribuido de paternidad de 4 semanas aun cuando la legislación no reconocía aún tal medida para el periodo contemplado.

a la «prestación de maternidad», lo cual pudiera entenderse una diferencia de trato discriminatoria en un sentido subjetivo (por razón de sexo) si no se encuentra una justificación razonable para ello.

Pues bien, no es fácil vislumbrar alguna razón para que las prestaciones por maternidad sean tratadas en el IRPF de forma distinta a las prestaciones de paternidad. Obviamente, no se encuentran justificaciones de igualdad de género, pues precisamente lo pretendido con las prestaciones de paternidad es que el padre se vincule con su vástago rompiendo el estereotipo en virtud del cual únicamente la mujer ha de dedicarse a los cuidados de la prole. En tal sentido, un mayor gravamen de las prestaciones de paternidad perjudicaría la igualdad de género por cuanto que pudiera conllevar incluso la renuncia a su cobro y, en todo caso, la perpetuación de la situación de la mujer como cuidadora de la prole. Y si no existen razones extrafiscales para tal diferencia de trato, no pueden encontrarse otras que lo justifiquen, pues en ambos casos consisten en un abono de sueldo, con cargo a fondos públicos, para el cuidado del vástago en las primeras semanas de vida o incorporación al seno familiar.

Consecuentemente, en tales circunstancias podría considerarse que la exclusión de las prestaciones de paternidad de la exoneración de gravamen contemplada en el artículo 7 h) de la LIRPF podría vulnerar el artículo 14 de la Constitución española (por discriminaciones arbitrarias en un plano subjetivo, al perjudicarse a los progenitores masculinos) y, por ende, cabría recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Ahora bien, ello ocurriría cuando de la interpretación del artículo 7 h) de la LIRPF se derivara que cabe la exoneración en dicho tributo de algún tipo de prestación de maternidad, cuestión que no parece posible actualmente –como se ha indicado más atrás– de la exégesis realizada de la citada norma, o bien cuando en el ámbito autonómico y local se hayan reconocido tales prestaciones accesorias a las contempladas en el ámbito estatal¹⁷.

5. A MODO DE CONCLUSIONES

Así pues, y como resumen de todo lo expresado con anterioridad, cabría indicar que la doctrina del TSJ de Madrid en virtud de la cual se consideran exentas en el IRPF las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otros entes integrados en la Seguridad Social nos parece errónea al producirse una confusión entre dos subvenciones públicas diferentes: por un lado, las de nacimiento, adopción o acogimiento y guarda preadoptivos, prestaciones no contributivas y pagadas de una vez con el objeto de potenciar el incremento de los miembros de la familia y, asimismo, compensar el mayor gasto que ello comporta; y, por otro, las de maternidad, que son

¹⁷ Recuérdese que, a tenor del artículo 17 del Acuerdo de 29 de diciembre de 2011 por el que se aprueba el texto refundido del Acuerdo sobre Condiciones de Trabajo Comunes al Personal Funcionario y Laboral del Ayuntamiento de Madrid y de sus organismos autónomos para el periodo 2012-2015, resultarían probablemente exentas las prestaciones por maternidad pagadas por el citado ayuntamiento por encima de las legalmente previstas y no, sin embargo, las prestaciones por paternidad que superaran las entonces reconocidas por ley.

prestaciones contributivas, pagadas mensualmente en cuanto que sustitutivas del sueldo durante el tiempo de cuidado del vástago reconocido por la legislación. En este sentido, resulta más adecuada la interpretación –justamente contraria– realizada por el TSJ de Andalucía.

Y todo ello porque desde la hermenéutica jurídica (en sus vertientes histórica, gramatical, lógica, sociológica o teleológica) no parece posible entender que las prestaciones por maternidad pagadas por el INSS y otros entes de la Seguridad Social se encuentran exentas del IRPF. Adicionalmente, tampoco parece vulnerar principios jurídicos tributarios el hecho de que exista una diferencia de trato fiscal (exención o no) entre prestaciones de nacimiento, adopción, acogimiento o guardia, por un lado, y las prestaciones por maternidad, por otro.

Únicamente pudiera resultar reprochable, en su caso, que exista un trato diverso y sin justificación razonable entre, por una parte, las prestaciones de maternidad percibidas de entes autonómicos y locales y, por otra, las percibidas por el INSS y otros entes de la Seguridad Social.

En otro orden de cosas, parece igualmente contrario a derecho (por contravenir el art. 14 de nuestra Carta Magna) que no se mencionen –entre los supuestos exentos contemplados en el art. 7 h) LIRPF– las prestaciones de paternidad en los mismos términos que las de maternidad.

Bibliografía

AEDAF (Gabinete de estudios) [2016]: «La exención de la prestación de maternidad en el IRPF tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 julio de 2016: Cuestiones pendientes y alternativas para su reclamación», disponible en <http://www.gabineteorfila.com/circulares/nota-sobre-la-exencion-de-la-prestacion-de-maternidad-en-el-irpf-tras-la-sentencia-del-tribunal-superior-de-justicia-de-madrid-de-6-julio-de-2016-cues.pdf> (consultado el 9 de enero de 2017).

ALONSO MURILLO, F. [2017]: *El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo en materia tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2015]: «La extensión de efectos de las sentencias en materia tributaria (art. 110 de la LJCA)», en MERINO JARA, I. (dir.) y LUCAS DURÁN, M. (coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Bosch, Barcelona.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2016]: «IRPF, maternidad y buena regulación», *Cinco Días*, de 23 de noviembre de 2016.

MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.) [2015]: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adaptada a la reforma fiscal de 2015*, CISS, Las Rozas (Madrid).

MERINO JARA, I. (dir.) y LUCAS DURÁN, M. (coord.) [2015]: *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Bosch, Barcelona.

PEMÁN GAVÍN, J. [2003]: «Sobre el concepto constitucional de asistencia social. Estado y comunidades autónomas ante las actuaciones públicas de carácter asistencial», *Revista de Administración Pública*, núm. 161, mayo-agosto 2003.