

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07334/2016 de 02/03/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Rentas del trabajo. Prestaciones por maternidad

Se unifica criterio al considerar que la prestación por maternidad pagada por la Seguridad Social no está prevista en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta exenta, sino que se trata de una percepción de carácter laboral que debe incluirse dentro de las rentas del trabajo. Las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF son las “prestaciones familiares” reguladas en el Capítulo IX del Título II del TRLGSS.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si la prestación percibida del Instituto Nacional de la Seguridad Social derivada de la baja por maternidad está o no prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta exenta del Impuesto.

TERCERO: El artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) delimita con gran amplitud los rendimientos del trabajo sometidos a gravamen en este impuesto, no suscitando discrepancia alguna la consideración de las distintas prestaciones percibidas de la Seguridad Social como rendimientos del trabajo sujetos al IRPF.

La controversia que nos ocupa se centra en determinar si las cantidades percibidas de la Seguridad Social en concepto de prestación por maternidad se encuentran o no exentas en el IRPF, según que se concluya que estas rentas están o no incluidas en el artículo 7 de la LIRPF).

(...)

La lectura de la letra h) del artículo 7 de la LIRPF nos permite observar que el legislador a la hora de establecer el alcance de la exención contemplada en dicho precepto, concreta el mismo atendiendo al elemento subjetivo de quien es el pagador de las prestaciones, y en función de ese elemento subjetivo en cada caso delimita la exención con extrema precisión o bien en términos genéricos.

Así al concretar las prestaciones a cargo de la Seguridad Social las determina con suma precisión, no limitándose a enunciar las mismas, sino que llega incluso, a fin de evitar dudas interpretativas, a concretar los preceptos que las regulan. De forma que las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF son las **“prestaciones familiares”** reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social del aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994. Básicamente se trata de una serie de prestaciones no contributivas tales como la asignación económica por hijo o menor a cargo, la prestación económica de pago único por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en casos de madres con discapacidad, la prestación económica de pago único por parto o adopción múltiples, y hasta el 31/12/2010 una prestación económica por nacimiento o adopción de hijo que fue suprimida por Real Decreto-Ley 8/2010 de medidas extraordinarias para la reducción del déficit público y las pensiones de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo.

CUARTO: Tampoco encuentra acomodo la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social en la letra z) del artículo 7 de la LIRPF, pues esta se refiere a “prestaciones y ayudas familiares” percibidas de cualquier Administración Pública, de forma que la prestación debe tener el calificativo de “familiar” y las prestaciones familiares que como tales satisface la Seguridad Social son las reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social, entre las que como ya se ha indicado no se encuentra la prestación por maternidad, regulada en el Capítulo IV bis de dicho Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social.

Por tanto, debe concluirse que el legislador ha delimitado el alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social con suma precisión, de forma que el principio de especialidad normativa, en cuya virtud la norma especial prevalece sobre la general, determina que al contener la Ley una expresa delimitación de las concretas prestaciones a cargo de la Seguridad Social exentas, no podamos extender la exención de las prestaciones a cargo de la Seguridad Social mas allá de sus estrictos términos, al amparo de supuestos de exención que el legislador establece para otras prestaciones públicas distintas.

A la misma conclusión nos conduciría lo prevenido en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, en el sentido de prohibir la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Como indicó el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de mayo de 2004 “... toda exención ha de ser objeto de interpretación restrictiva reducida a sus estrictos términos y finalidad con objeto de no menoscabar el principio de justicia tributaria en cuanto que toda exención supone una excepción a la regla general de contribución de todos al sostenimiento de las cargas públicas (artículo 31.1 de la Constitución)”.

QUINTO: El distinto trato tributario de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social respecto a las prestaciones por maternidad satisfechas por los demás Entes Públicos, no es algo caprichoso sino que obedece a la distinta naturaleza de las prestaciones, lo que justifica ese trato fiscal diferenciado.

Así, la interpretación literal de la norma se ve sustentada por el hecho de que la interpretación finalista de la misma conduce a idéntica conclusión. En este sentido, hay que tener presente que la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir a la retribución normal (no exenta en el IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso. La causa real de concesión de estas prestaciones no es, por tanto, la maternidad en sí misma considerada como una finalidad a proteger, **sino la suspensión de la relación laboral que origina la situación de maternidad** y que se da igual en los casos de maternidad y adopción que en los demás previstos en la norma para el cobro de otras prestaciones, como el acogimiento, la incapacidad temporal por accidente o enfermedad o el riesgo para el embarazo: **el fundamento de la prestación es la suspensión del contrato de trabajo y no por la causa (la maternidad) que origina dicha suspensión.**

En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social, son meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección.

