

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1462/2018 de 3 Oct. 2018, Rec. 4483/2017

Ponente: Díaz Delgado, José.

Nº de Sentencia: 1462/2018

Nº de Recurso: 4483/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas de IRPF

INTERÉS CASACIONAL. IRPF. Exenciones. Prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social. El supuesto previsto en el párrafo tercero letra h del artículo 7 de la Ley del IRPF, cuando dispone que "igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad", comprende la prestación de maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo y se refiere expresamente a la prestación por maternidad sin limitar su alcance a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, ni distinguir por el órgano público del que se perciben.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1462/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

En Madrid, a 3 de octubre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/4483/2017, interpuesto por el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 29 de junio de 2017, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1300/2015, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas («IRPF»).

Ha sido parte recurrida, Doña Carmen, representada por Don Carlos José Navarro Gutiérrez, Procurador de los Tribunales

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De la sentencia recurrida dictada el 29 de junio de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1300/2015 .

La representación procesal de Doña Carmen impugnó la desestimación por silencio administrativo por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de la reclamación económico administrativa deducida contra la liquidación provisional, referencia NUM001, de 29/10/2014, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2013, por importe de 361,13 euros, y solicitó que se dictara sentencia por la que se revocara la resolución impugnada, se anulara la liquidación y se ordenara el reintegro de la cantidad de 361,13 euros abonados, más los intereses legales, y con expresa condena en costas a la Administración.

Alegaba que la Administración interpretaba la exención contenida en el artículo 7.h) del TRLIRPF, Real Decreto Legislativo 3/2004 , en el sentido de que sólo alcanza a las prestaciones por maternidad a cargo de las Comunidades Autónomas y entidades locales, condición que no tiene el Instituto Nacional de la Seguridad Social, mientras que ella sostenía que debe interpretarse en el sentido que se recoge en la sentencia de dicha Sección de 3 de febrero de 2014, que sostiene que las prestaciones por maternidad a cargo de la Seguridad Social son también renta exenta, como así lo ha querido el legislador acorde con el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución .

El Abogado del Estado se opuso alegando la sentencia del TSJ de Castilla y León en la sentencia 1727 de 15 de octubre de 2012; que sostiene que se trata de rendimientos de trabajo del artículo 16.2.a) del TRLIRPF, puesto que se trata de prestación con origen en la excedencia laboral dirigida a compensar la pérdida de ingresos directos al tener suspendido pero no extinguido el contrato de trabajo en esta situación, el fundamento sería la conciliación de la vida profesional y laboral. Y sostiene que en materia de exenciones no cabe analogía según el artículo 14 de la LOT.

En el fundamento jurídico quinto la sentencia recurrida mantiene lo siguiente:

«En consideración a las alegaciones y pretensiones de las partes, se trata de determinar si la prestación por maternidad a cargo del INSS percibida por la recurrente en 2013 está exenta por ser de aplicación el artículo 7.h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

A tenor de este artículo están exentos: "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 111994, de 20 de junio , y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas .

Asimismo, 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 se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales. "

La cuestión de la exención en el IRPF de la prestación por maternidad a cargo del INSS ha sido resuelta por esta Sección en la sentencia de 16/07/2016, dictada en el recurso 967/2014, de la que fue ponente Doña María del Rosario Ornos Fernández, a continuación transcribimos su fundamentación jurídica por razones de coherencia, seguridad jurídica y plena conformidad.

SEGUNDO. Tal como alega la actora en su demanda esta Sección ya tuvo ocasión de pronunciarse respecto de la exención de la prestación por maternidad percibida de un ente público, como es el Instituto Nacional de la Seguridad

Social, en la Sentencia dictada en el recurso 1085/2007, el 3 de febrero de 2010 (Ponente Sr. Gallego Laguna), en el siguiente sentido:

"CUARTO: En cuanto a la primera de las cuestiones suscitadas por la recurrente, es decir, la relativa a si procede o no la exención respecto de la prestación por maternidad percibida por la recurrente, debe señalarse que el art. 7.h) del 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 establecía que "Las prestaciones familiares por hijo a cargo 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 111994, de 20 de junio), y las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales".

La resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid considera textualmente que "En el caso examinado, la prestación que percibe la contribuyente no esta incluida entre las contempladas por el precepto invocado, en la medida en que no se trata de prestaciones por nacimiento de hijo, sino por maternidad. Por lo tanto, tales rentas quedan sujetas al Impuesto, debiendo calificarse como rendimientos del trabajo ...".

Por tanto, se trata de determinar si el precepto citado contempla la exención para la prestación por maternidad percibida por la recurrente del Instituto Nacional de la Seguridad Social por importe íntegro de 9.702,56 euros, sobre la que no se practica retención y se efectuó un descuento de cuotas de 610,61 euros.

A este respecto debe tenerse en cuenta que en el párrafo primero no se hace mención a las prestaciones por maternidad, pero en el párrafo segundo si 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 maternidad a cargo del Estado 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.

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 paso 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 112000, 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.

En consecuencia, procede estimar en este punto la pretensión de la recurrente".

TERCERO. La redacción del art. 7 h) de la Ley 35/2006 IRPF, aplicable en el ejercicio 2009, era la siguiente en cuanto a las exenciones aplicables: h) 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 , y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, 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 se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales".

"Es decir, en relación al precepto precedente se añadió 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 art. 7h) 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.

De ahí que la consecuencia deba ser la integra estimación del recurso y la anulación de la presunta Resolución del TEAR por no ser conforme a derecho, declarando al propio tiempo el derecho de la actora a la rectificación de su autoliquidación de IRPF del ejercicio 2009 en el sentido solicitado".

Por último, la sentencia del TSJ de Castilla León que invoca y transcribe el Abogado del Estado para respaldar su pretensión no resulta de aplicación ya que hace una interpretación distinta que no compartimos y no es vinculante al no crear jurisprudencia.»

SEGUNDO.- Del Recurso de casación.

1. El Abogado del Estado interpone el presente recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de junio de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1300/2015, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas («IRPF»).

2. Identifica como norma infringida el artículo 7, letra h), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»], en relación con los artículos 3.1 del Código Civil , aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 (BOE de 25 de julio) [«CC»], al que se remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], y 14 LGT.

3. Afirma que la sentencia que impugna ha infringido los preceptos mencionados porque:

(i) Prescinde de la circunstancia de que «la prestación por maternidad discutida procede del INSS estando regulada en un Capítulo y Título del TRLSS distinto del indicado en el párrafo primero del artículo 7 h) de la LIRPF »;

(ii) Extiende indebidamente el ámbito de la exención contenida en el precepto discutido de la LIRPF y que se refiere a «las prestaciones públicas por maternidad de origen autonómico o local al ámbito estatal donde dichas prestaciones tienen un distinto tratamiento en ejercicio de la libertad de configuración que ostenta el Legislador estatal» (sic); y

(iii) Desconoce la interpretación finalista del artículo 7, letra h), LIRPF, que «permite llegar a la misma conclusión, dado que la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir 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».

(IV) La sentencia recurrida fija, 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 han establecido [artículo 88.2 a) LJCA]. Trae a colación las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla (Sección 4ª) de 27 de octubre de 2016 (recurso 337/2015) y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid (Sección 3ª) de 15 de octubre de 2012 (recurso 33/2009). Menciona, además, que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el marco de un procedimiento de adopción de resoluciones en unificación de criterio iniciado de oficio, ha dictado resolución el 2 de marzo de 2017 (resolución 07334/2016/00/00) fijando una interpretación contraria a la de la sentencia recurrida.

4. La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de septiembre de 2017.

5. La sección Primera de esta Sala por Auto de 17 de enero de 2018 acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4483/2017, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 29 de junio de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1300/2015.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están o no exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 7, letra h), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio".

TERCERO.- Por escrito de 22 de febrero de 2018 el Abogado del Estado presentó escrito de interposición del presente recurso en el que terminó suplicando la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia de TSJ de Madrid, de fecha 29 de junio de 2017, dictada en el recurso 1300/2015, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente el artículo 7, letra h) de la LIRPF, en relación con los demás preceptos citados en la misma, declare que la prestación de maternidad satisfecha por el INSS no está incluida entre los supuestos de exención del artículo 7, letra h) de la LIRPF, estando, por el contrario, sujeta al Impuesto.

CUARTO.- Por escrito de cinco de junio de 2018 Don Carlos José Navarro Gutiérrez, procurador de los Tribunales, actuando en nombre y representación de Doña Carmen formalizó escrito de interposición del presente recurso en el que terminó suplicando se dicte resolución por la que se desestime el recurso interpuesto de contrario, confirmando la sentencia impugnada y condenando expresamente en costas a la recurrente.

QUINTO.- Se señaló vista para el presente recurso el día 18 de septiembre de 2018 en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y posición de la sentencia recurrida.

De acuerdo con el Auto de la Sala de 17 de enero de 2018 por el que se admite el recurso de casación la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están o no exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, identificando como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 7, letra h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre las Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

En el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia recurrida en casación que transcribe la fundamentación contenida en la previa Sentencia dictada en el recurso 1085/2007, el 3 de febrero de 2010 se dice que "el legislador ha querido incluir en la exención no sólo 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 1/2000, 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 sólo 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."

Sostiene la recurrida que la redacción final dada a la letra h) del artículo 7 LIRPF avala esa interpretación en tanto que establece cuatro tipos de rentas exentas del impuesto sobre la renta. A saber: (i) las contenidas en su primer párrafo que se refieren a las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II de la Ley General de la Seguridad Social; (ii) las prestaciones reconocidas a profesionales por las mutualidades de previsión social en situaciones iguales a las del párrafo primero; (iii) las prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad y (iv) las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales. Y sostiene que carecería de sentido que si -como afirma la Abogacía del Estado- el párrafo tercero del precepto analizado fuese una mera reordenación de la redacción procedente de la Ley 62/2003, no se hubiera insertado inmediatamente después del párrafo primero, ni se comprendería su separación en párrafo propio, si se refiriese a las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II de la Ley General de la Seguridad Social, -ya incluidas en el primer párrafo- y, de nuevo, en su apartado z para aquellas prestaciones familiares procedentes de cualquier Administración Pública.

SEGUNDO.- Motivación del recurrente.

La Abogacía del Estado mantiene que la sentencia impugnada infringe el artículo 7, letra h) de la Ley del IRPF

1) Por no tener en cuenta que la prestación por maternidad discutida procede del INSS estando regulada en un Capítulo y Título del TRLSS distinto del indicado en el párrafo primero del artículo 7 h) de la LIRPF

Sin embargo, como sostiene la parte recurrida, la sentencia impugnada no contiene fundamentación alguna que permita afirmar que el TSJ de Madrid ubique la prestación de maternidad en lugar distinto al que ocupa en el TRLSS. La sentencia impugnada lo que propugna es que debe entenderse que la letra h del artículo 7 de la LIRF, además de las exenciones incluidas en sus párrafos primero y segundo, excluye las prestaciones por maternidad percibidas del INSS -párrafo tercero- y las recibidas de las Comunidades Autónomas y las entidades locales -párrafo cuarto-.

La Sala comparte este criterio, pues la sentencia en ningún momento incardina las prestaciones por maternidad en las prestaciones familiares incluidas en el párrafo primero de la letra h del artículo 7 de la LIRF, por lo que el argumento, sin perjuicio de ser acertado, es inoperante a los efectos del presente recurso, pues de lo que se trata es de determinar si la exención del párrafo tercero de dicho precepto abarca también a las prestaciones por maternidad.

2) Por extender indebidamente la exención del párrafo cuarto del artículo 7 h) de la LIRPF citado, referente a las prestaciones públicas por maternidad de origen autonómico o local al ámbito estatal donde dichas prestaciones tienen un distinto tratamiento en ejercicio de la libertad de configuración que ostenta el Legislador estatal.

La parte recurrida sostiene que la libertad del legislador estatal nunca podrá contravenir los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Española y establecer una desigual exención, exclusivamente por razón del pagador, por lo que a su juicio la interpretación mantenida en el recurso vulneraría el derecho fundamental de igualdad jurídica al que se destina el artículo 14 de nuestra Carta Magna, en concordancia con su artículo 31.1.

La equiparación que hace la recurrida sólo se podría dar si las prestaciones públicas por maternidad a cargo de las comunidades Autónomas o las Entidades Locales fueran de la misma naturaleza que las que cubre el permiso de maternidad a cargo de la Seguridad Social. Un análisis de la legislación autonómica y de la normativa local parece llevar a una conclusión distinta, de tal forma que serían las de las primeras, complementarias y distintas de las que otorga la última.

Pero en todo caso, en la hipótesis que plantea la recurrente, de que estamos ante la libertad de configuración del legislador estatal, ésta solo justificaría un tratamiento distinto a efectos de la exención o no del IRPF, pero la cuestión no es si el legislador puede hacer esta distinción, sino si, precisamente en base a dicha libertad de configuración legal, la ha hecho o no.

3) Por desconocer la interpretación finalista del precepto, dado 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.

Sin embargo, como dice la recurrida, es compatible la naturaleza de la prestación por maternidad como retribución sustitutiva del salario percibido del empleador, con la adopción de medidas que fomenten la conciliación laboral y familiar y el apoyo a la natalidad y a las mujeres trabajadoras, como es la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, con fundamento en la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

TERCERO.- Posición de la Sala.

La cuestión a resolver es meramente jurídica y consiste en interpretar si la prestación por maternidad a cargo del INSS puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h del artículo 7 de la LIRF, cuando dispone que "Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad".

Pues bien, a nuestro juicio si que se incluye por las siguientes razones.

Primero. Porque así se desprende 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. Nos sirve como elemento interpretativo del alcance del párrafo tercero antes citado.

Como recuerda la sentencia recurrida, en dicha Exposición de Motivos se dice que: "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 112000, 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 sólo 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 cuarto del artículo 7 letra h de la ley del IRPF trata de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Segundo. *La interpretación gramatical.* Cuando el párrafo cuarto comienza con la palabra "también" estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales", después de declarar exentas en el párrafo tercero "las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad", parece dar a entender que además de las que corren a cargo de la Seguridad Social, entre las que cabe incardinar las prestaciones por maternidad, están exentas las que por el mismo concepto se reconozcan por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pues en otro caso la partícula "también" sería inútil, y podría dar lugar a entender que el legislador ha querido exclusivamente declarar exentas éstas últimas y excluir las estatales.

Tercero. *La interpretación sistemática.* 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 .

La prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso interrumpiéndose la actividad laboral; y a tenor del artículo 177 de dicha norma, se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen.

En consecuencia la prestación por maternidad puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero de la letra h del artículo 7 de la LIRPF , y por ello el recurso de casación ha de ser desestimado y establecer como doctrina legal que "las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

CUARTO.- Costas.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no ha lugar a la condena en las costas procesales.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1.- No ha lugar recurso de casación RCA/4483/2017, interpuesto por el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 29 de junio de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1300/2015 , relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas («IRPF).
- 2.- Procede fijar como doctrina legal la expresada en el fundamento jurídico tercero.
- 3.- No procede la condena en las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. José Díaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

