

Adrián Mellado Cáliz

LES PRESTACIONS PER MATERNITAT A L'IRPF

TREBALL DE FI DE GRAU

dirigit per Joan Pagès i Galtés

Grau de Dret



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2020/2021

RESUM: El present Treball de Fi de Grau mostra una anàlisi de les prestacions econòmiques per maternitat en relació al problema que han generat a l'última dècada pel fet de no considerar-se per l'Administració Tributària com a exemptes de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques quan aquestes eren satisfetes per l'Institut Nacional de la Seguretat Social. En aquesta temàtica, amén de les qüestions típicament tributàries, s'adverteix la importància de redactar les normes correctament, ajustant-se a la tècnica legislativa, puix cas contrari s'origina una inseguretat jurídica que aboca a l'augment de la litigiositat. Precisament per això també s'adverteix l'important paper que com a font del dret té la jurisprudència a l'hora d'interpretar i integrar l'ordenament jurídic.

PARAULES CLAU: Exempció tributària/ INSS / IRPF / Maternitat / Prestació econòmica / Seguretat Social / Rendiments del treball

ABSTRACT

This Final Degree Project shows a detailed analysis of the economic benefits for maternity in relation to the problem they have generated in the last decade due to not being considered by the Tributary Administration exempt when these were paid by the National Social Security Institute. In this respect, in relation to typically tax matters, is warned about the importance of writing the regulations properly, adjusting to the legislative technique, because otherwise this will cause a legal insecurity that results into the increase of the litigation. This is precisely why is so important the role of jurisprudence on time of interpreting and integrating the legal system.

KEYWORDS: Earned income tax / Economic benefit / Maternity / NSSI (National Social Security Institute) / PIT (Personal Income Tax) / Social security / Tax exemption

ÍNDEX

1. INTRODUCCIÓ	5
2. LES PRESTACIONS ECONÒMIQUES SATISFETES PER L'INSS AMB MOTIU DE LA MATERNITAT	5
2.1. Plantejament	5
2.2. Prestació general	6
2.3. Prestació especial	7
2.4. Corol·lari	8
3. LA SUBJECCIÓ A L'IRPF	8
3.1. Plantejament	8
3.2. Concepte de subjecció tributària	9
3.3. Les prestacions econòmiques per maternitat com rendiments del treball subjectes a l'IRPF	10
3.4. Corol·lari	10
4. L'EXEMPCIÓ A L'IRPF	11
4.1. Plantejament	11
4.2. Concepte d'exempció tributària	11
4.3. Les prestacions econòmiques per maternitat com rendiments del treball exempts de l'IRPF	12
4.4. Corol·lari	13
5. ANÀLISI DE LA NORMA D'EXEMPCIÓ ESTABLERTA A L'IRPF	13
5.1. Plantejament	13
5.2. Norma d'exempció establerta al RDL 3/2004, de l'IRPF	14
5.3. Norma d'exempció de l'IRPF de 2006. Redacció original	15

5.4. Norma d'exempció de l'IRPF de 2006. Redacció donada pel RD-Llei 27/2018	16
5.5. Corol·lari	17
6. DEBAT JURISPRUDENCIAL	18
6.1. Plantejament	18
6.2. Sentències negadores de l'exempció	18
6.3. Sentències favorables de l'exempció	20
6.4. Criteri del Tribunal Suprem	21
6.5. Adopció per part del legislador del criteri adoptat pel TS	23
6.6. Corol·lari	25
7. EL DRET A LA DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS ARREL DE LA DOCTRINA DEL TS	25
8. CONCLUSIONS	28
9. BIBLIOGRAFIA	30

1. INTRODUCCIÓ

L'objecte del present Treball de Fi de Grau (TFG) es centra en què la normativa de la Seguretat Social contempla unes prestacions econòmiques per maternitat, essent que s'ha discutit si estan gravades o no per l'impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF).

Es tracta d'una temàtica summament interessant puix, per una banda, ens porta a examinar els conceptes tributaris de subjecció i d'exempció així com el procediment tributari de devolució d'ingressos indeguts. Però, per altra banda, s'adverteix que el seu interès ultrapassa el dret tributari en sí mateix considerat per endinsar-se en el camp de la teoria general del dret, atès que el debat que ha generat la indicada qüestió tributària ha provocat que hagi hagut de ser la jurisprudència qui interpretés la defectuosa redacció de la norma jurídica elaborada pel legislador.

2. LES PRESTACIONS ECONÒMIQUES SATISFETES PER L'INSS AMB MOTIU DE LA MATERNITAT

2.1. Plantejament

Com millor explicarem més endavant, el legislador de l'IRPF (Impost sobre la Renda de les Persones Físiques) ha vingut contemplat una exempció a favor de les prestacions econòmiques per maternitat.

El problema és que només citava com a exemptes de forma explícita, les satisfetes per les Comunitats Autònomes i el ens locals, apareixent aquí el dubte de si l'exempció també abastava les prestacions satisfetes per l'INSS (Institut Nacional de la Seguretat Social).

Concretament, ens referim al subsidi que gestiona la Seguretat Social per tractar de compensar la pèrdua d'ingressos de la treballadora que pateix la suspensió del contracte de treball durant el període que dura la maternitat, amb la conseqüent interrupció de l'activitat laboral.

Pel que fa al present TFG, ens interessen singularment les dues prestacions per maternitat regulades en el Títol II (Règim general de la Seguretat Social), Capítol VI (Maternitat) del vigent TRLGSS¹ on es contemplen dos tipus de prestacions econòmiques per maternitat: una general i una especial. Passem-les a veure per separat.

¹ Reial Decret Legislatiu 8/2015, de 30 d'octubre, pel que s'aprova el Text refós de la Llei General de la Seguretat Social.

2.2. Prestació general

Aquest tipus de prestació la trobem a l'article 179 TRLGSS, inclòs a la Secció 1ª (Supòsit general), del Capítol VI del Títol II.

La prestació general correspon a la prestació contributiva per maternitat, de la qual es poden beneficiar tots els treballadors (dones o homes) tant per compte aliè com per compte propi, sempre que compleixin amb els requisits d'estar afiliat a la Seguretat Social, trobar-se en situació d'alta o assimilada al alta, estiguin gaudint dels períodes de descans/permís per naixement i cura del menor i que es puguin acreditar els períodes mínims de cotització efectius.

En aquest, s'estipula que la present prestació es tractarà d'un subsidi equivalent al cent per cent de la base reguladora corresponent, sent aquesta equivalent a la base reguladora que es trobi establerta per la prestació de incapacitat temporal derivada de contingències comuns.

No obstant això, el subsidi corresponent es podrà reconèixer per l'INSS mitjançant resolució provisional sempre i quan es tingui en compte la última base de cotització per contingències comuns que consti a la base de dades del sistema i, es respecti amb la no incorporació d'aquesta a la base de cotització corresponent al mes anterior a l'inici del permís de maternitat.

Si posteriorment s'arribés a comprovar que la base de cotització per contingències comuns del mes anterior fos diferent a la utilitzada en la resolució provisional, es tornaria a calcular la prestació, emetent la posterior resolució definitiva. En canvi, si la base no hagués patit cap canvi, la resolució provisional passarà a ser la definitiva en un termini de tres mesos des de la seva emissió.

Aquesta prestació té una duració determinada la qual es podrà allargar fins a les setze setmanes ininterrompudes, ampliables per part múltiple fins a dos setmanes més per cada fill.

Només en casos excepcionals es preveu la revisió de la base reguladora d'aquest tipus de subsidi i la modificació de la quantia inicialment reconeguda². Aquesta revisió i modificació podrà tenir lloc quan la resolució provisional del INSS en relació al càlcul del subsidi indiqui que les bases de cotització no coincideixen.

En relació a això, trobem també dos supòsits més a l'article 7.8 RD 295/2009³: el primer és quan es modifiqui la base mínima de cotització aplicable al treballador en el règim aplicable,

² Cfr. I. GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, J.R. MERCADER UGUINA, A.R. TRILLO GARCÍA, *Comentarios a la ley General de la Seguridad Social, Segunda edición*, Ed. Lex Nova, Pamplona, 2016, p. 66.

³ Reial Decret 295/2009, de 6 de març, pel que es regulen les prestacions econòmiques del sistema de la Seguretat Social per maternitat, paternitat, risc durant l'embaràs y risc durant la lactància natural.

per a poder actualitzar aquesta quantia a partir de la data d'entrada en vigor d'aquesta nova base mínima; i l'altre supòsit és dóna quan es produeixi un increment de la base de cotització a conseqüència d'una elevació dels salaris dels treballadors que aconseguixi retrotraure els efectes econòmics a una data prèvia al inici de la situació de maternitat.⁴

2.3. Prestació especial

En quant a aquest tipus de prestació, el trobem a l'article 182 TRLGSS, inclòs a la Secció 2ª (Supòsit especial), del Capítol VI del Títol II.

Cal destacar que és una prestació no contributiva als efectes de l'article 109, el qual tracta els recursos generals per al finançament de la Seguretat Social.

Es tracta d'una prestació que tenen dret a percebre en cas de part les treballadores per compte aliè o en situació assimilada al alta, les quals no reuneixen els períodes mínims de cotització exigits per a poder rebre la prestació contributiva assenyalada anteriorment. Cal destacar que, a diferència de la prestació general, que afecta tant a dones com a homes, la prestació especial només afecta a les dones.

En relació a la quantia, s'estableix que serà igual al cent per cent de l'indicador públic de renda d'efectes múltiples (IPREM) vigent en cada moment, a excepció que la base reguladora calculada segons l'article 179 fos inferior, en aquest cas utilitzaríem aquesta última.

En relació al seu aspecte temporal, la prestació tindrà una duració màxima de quaranta-dos dies naturals que comencen des del moment del part, tot i que aquest dret es pot denegar, anular o fins i tot suspendre si el beneficiari ha actuat de manera fraudulenta per a poder obtenir o conservar aquesta prestació o, si la persona beneficiada per la prestació treballés per compte propi o aliè durant la percepció d'aquest subsidi. Això vol dir que el subsidi no contributiu no pot ser gaudit a temps parcial ni tampoc és autònom e independent.

La present prestació es podrà incrementar en catorze dies més si es compleixen certs requisits: el naixement d'un fill a una família nombrosa; el naixement d'un fill a una família

⁴ Deixem constància que el Ministre d'Inclusió i Seguretat Social, Sr. José Luis Escrivà, va anunciar que es concedirà un nou complement de pensió per maternitat i que no serà exclusiu per a dones, doncs podran accedir-hi també els pares, a més, es podrà sol·licitar a partir del primer fill i no del segon, com succeeix actualment. Aquesta podria oscil·lar entre els vint i vint-i-cinc euros addicionals a la nòmina mensual de la prestació. Aquest nou complement suposa una garantia expressa en la lluita contra la bretxa de gènere i s'ajusta a la Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea (Sala Primera, assumpte C-450/18 de 12 de desembre de 2019), que va declarar contrari a la normativa comunitària d'igualtat l'antic complement de maternitat (Cfr. R. M. SANCHEZ, G. UBIETO, «Escrivá plantea un suplemento de pensión de 20 euros por hijo». *El Periódico*, 26 de gener de 2021, p. 16).

monoparental; en cas de part múltiple; o per discapacitat de la mare o el fill en un grau igual o superior al seixanta-cinc per cent.

Per últim senyalar que l'increment de la duració és únic, és a dir, no procedeix acumulació si concorren dos o més circumstàncies de les ja mencionades.

2.4. Corol·lari

Les prestacions per maternitat del Règim general de la Seguretat Social es divideixen en dos tipus: les contributives i les no contributives, cadascuna aplicable a un cas concret diferent quantificant-se també de forma diferent.

Pel que fa a les prestacions contributives, cal concloure que el seu àmbit d'aplicació són tots els treballadors ja siguin per compte aliè o per compte propi, sempre i quant compleixin amb els requisits exigits i durant el temps que durin aquests. Quantitativament estriba en el cent per cent de la base reguladora, iniciant-se a partir del dia del part o des de l'inici del descans per maternitat, i en els casos d'adopció i acolliment, a partir de la resolució i decisió judicial.

En canvi, en relació a la prestació no contributiva, el seu àmbit d'aplicació és més restringit i residual. És més restringit perquè només afecta a les dones, i és residual perquè abasta a les treballadores, ja siguin per compte aliè o per compte propi que, reunint els requisits sobre afiliació a la Seguretat Social i estant en situació d'alta o assimilada al alta, no tinguin el període de cotització exigit, sent així l'alternativa a la prestació contributiva.

Quantitativament només es podrà demanar per un període de quaranta-dos dies naturals a comptar des del dia del part i suposa una prestació econòmica del cent per cent del IPREM, a excepció que la base reguladora diària per incapacitat temporal per contingències comuns sigui inferior a la quantitat citada.

3. LA SUBJECCIÓ A L'IRPF

3.1 Plantejament

Un cop diferenciats els tipus de prestacions, primerament tractarem la subjecció tributària a l'IRPF de les prestacions econòmiques per maternitat degut a que, dogmàticament només es pot considerar exempt allò que es troba prèviament subjecte, és a dir, allò que s'integra dins l'àmbit del fet imposable.

3.2 Concepte de subjecció tributària

L'obligació tributària neix de la realització del fet imposable, tal i com estableix l'apartat 1 de l'article 20 LGT⁵. El fet imposable es defineix com el pressupost fixat per la llei per a configurar cada tribut, del qual la seva realització origina el naixement de l'obligació tributària principal. Per la seva part, l'apartat 2 del mateix article especifica que el legislador també pot contemplar supòsits de no subjecció que delimitin negativament l'abast del fet imposable, com així ho indica l'article 20.2 LGT.

Des d'un punt de vista doctrinal,⁶ s'ha destacat la congruència d'aquests preceptes legals amb la dogmàtica tributària. I així, en línia amb l'article 20.1 de l'LGT s'ha definit el fet imposable com «un conjunt de circumstàncies hipotèticament previstes en la norma i amb la que la seva realització provoca el naixement d'una obligació tributària concreta».

Tanmateix, també s'explica per la doctrina que la configuració i tipificació del fet imposable es fa sobre la base de diferents elements positius i negatius: els elements positius corresponen a la delimitació positiva o supòsits de subjecció, i per altra banda els negatius corresponen a la delimitació negativa o supòsits de no subjecció.

En relació amb això s'indica que, en línia amb l'establert per l'article 20.2 de l'LGT, els supòsits de subjecció s'articulen mitjançant una relació detallada d'operacions subjectes en les que es genera el fet imposable, a diferència dels supòsits de no subjecció, on no incorren o no es genera el fet imposable i per tant, no es genera l'obligació tributària.

Per finalitzar i acabar de diferenciar-los, es posa de relleu que ens trobarem davant d'un supòsit de subjecció tributària quan es donin tots els elements del fet imposable, sent aquest un "fet subjecte". Pel contrari, ens podem trobar també davant d'un supòsit de no subjecció, és a dir, un "fet no subjecte", quan aquests elements no es donin en la seva totalitat.

⁵ Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària.

⁶ Cfr. f. SAINZ DE BUJANDA, F., «Teoría Jurídica de la exención Tributaria» en *Hacienda y Derecho*, Vol. III., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 120; i, J.J. FERRERIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006, pp. 394 a 395.

3.3. Les prestacions econòmiques per maternitat com rendiments del treball subjectes a l'IRPF

La subjecció de les prestacions en qüestió no presenta cap dubte ja que tal i com estableix l'article 17.2.a) 1er de l'IRPF, les pensions i prestacions percebudes per part dels règims públics de la Seguretat Social tindran consideració de rendiments del treball⁷.

Concretament el seu text és:

«Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley».

Aquest criteri legal és plenament congruent amb la naturalesa de les prestacions econòmiques per maternitat. En efecte, convé recordar que durant el període de maternitat, la Seguretat Social es subroga com el pagador que abona el salari de la treballadora o treballador, passant l'empresa a un segon pla. Aquesta prestació, té la funció de substituir a la retribució normal que obtindria pel seu treball habitual i que ha deixat de percebre degut a la situació de maternitat. Així mateix, hem de considerar que l'atorgament de la prestació no es degut al gaudi de la maternitat, sinó a la suspensió de la relació laboral que origina aquesta situació.

3.4. Corol·lari

L'obligació tributària sorgeix a partir de la realització del fet imposable, del qual podem diferenciar els elements positius i els elements negatius, és a dir, els supòsits de subjecció i els de no subjecció.

Aquesta subjecció és el resultat de la realització d'un pressupòsit fàctic, és a dir, el fet imposable definit per la llei a partir del qual neix la obligació tributària en qüestió. Quant es realitza un fet diferent a l'imposable estem davant un supòsit de no subjecció.

Doncs bé, en el cas concret objecte del present TFG s'observa que el legislador inclou explícitament les prestacions públiques derivades de la Seguretat Social i equivalents com ingressos subjectes a l'IRPF, sense que s'adverteixi cap norma de no subjecció que els afecti. De tal manera, doncs, que no hi ha cap dubte sobre la seva subjecció.

⁷ Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la Renta de no Residents i sobre el Patrimoni.

4. L'EXEMPCIÓ A L'IRPF

4.1. Plantejament

La no subjecció implica que no es paga el tribut perquè no s'ha realitzat el fet imposable. Ara bé, cap la possibilitat de que, malgrat realitzar-se el fet imposable, tampoc s'hagi de pagar el tribut, tema aquest que ens porta al concepte d'exempció.

4.2. Concepte d'exempció tributària

Partint de la doctrina⁸, podem dir que l'exempció tributària es entesa com la negació del tribut, ressaltant així el seu caràcter excepcional, pel que, en conseqüència resulta una exempció al deure de contribuir.

Per tal de facilitar la problemàtica que pot causar la distinció entre exempció i no subjecció, la doctrina posa de manifest que en el cas dels supòsits d'exempció, l'aplicació de la norma que conté el fet imposable, determinaria, sense la norma d'exempció, la subjecció del supòsit extern.

L'exempció no s'ha d'explicar com un fet, sinó que, més bé la seva explicació jurídica es basa en els efectes que aquesta mateixa produeix. Doncs, l'entenem com la falta de legitimació, o bé com la falta de titularitat d'una capacitat econòmica formulada en el fet imposable que suposa la legitimació de la imposició del tribut.

Per tant, queda clar que no existeix exempció sense un fet imposable previ, doncs quan s'activa una norma d'exempció tributària, el fet es produeix en unes circumstàncies determinades on queda sotmès a un règim diferent caracteritzat pel no naixement o naixement atenuat de l'obligació tributària.

L'exempció en l'àmbit tributari implica que el legislador preveu determinats supòsits on malgrat el subjecte passiu realitzi el fet imposable, la Llei l'eximeix totalment o parcialment de l'obligació principal.

El pressupòsit del fet exempt, inclòs el fet o circumstància al que la Llei uneix el no naixement de l'obligació tributària, ha de realitzar-se en el seu conjunt en el moment fixat per la Llei i no determina mai, en cap moment, la subjecció al tribut.

⁸ Cfr. f. SAINZ DE BUJANDA, F., «Teoría Jurídica de la exención Tributaria» en *Hacienda y Derecho*, Vol. III., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 120 i ss; i, J.J. FERRERIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006, p. 396 i 397.

En aquest cas cap recalcar que la doctrina classifica les exempcions de diverses formes.

Primer de tot trobem les exempcions totals i parcials. Les totals defineixen a les que impedeixen el naixement de l'obligació tributària per uns determinats fets o per a certs subjectes, és a dir, el tribut no es paga en circumstàncies concretes. En canvi, les exempcions parcials no impedeixen el naixement de l'obligació, sinó que es limiten a reduir la quantia del deute, per tant només s'ha de pagar una part del tribut. Convé aclarir que el nostre ordenament jurídic tendeix a emprar el terme d'exempció referit tan sols a l'exempció total. Així es fa per l'article 22 LGT quan defineix a nivell general el concepte d'exempció, i així s'adverteix que es fa les diferents lleis reguladores de les exempcions en els diferents tributs. De tal manera que quan el legislador es vol referir a les exempcions parcials, empra termes com el de deduccions, reduccions o bonificacions.

Per altra banda tenim les exempcions objectives, les subjectives i mixtes. Les primeres, les objectives, són aquelles que tenen com a pressupost de fet una circumstància material, mentre que les exempcions subjectives són aquelles que el seu pressupost de fet es refereix a les circumstàncies personals del subjecte passiu. Per últim, quan el pressupost de fet de l'exempció combina circumstàncies materials i personals, estem davant una exempció mixta.

Finalment, cal destacar una altra classificació d'exempcions en funció del procediment d'aplicació, és a dir, la que distingeix entre les sol·licitades o d'aplicació pregada, si l'aplicació ha de ser sol·licitada per l'interessat; i les automàtiques o d'aplicació imperativa si l'aplicació es produeix d'ofici per l'Administració. Cas que la norma reguladora de l'exempció guardi silenci al respecte, s'entén que es tracta d'una exempció automàtica.

4.3. Les prestacions econòmiques per maternitat com rendiments del treball exempts de l'IRPF

Dins de les prestacions de la Seguretat Social considerades exemptes de tributar en l'IRPF hi ha una que recentment ha suscitat un debat en quant a la seva inclusió o no dins del caràcter exempt que recull l'article 7 de l'IRPF, i es la prestació de maternitat i paternitat, ara anomenada prestació per naixement i cura de menor.

En els últims anys, el règim tributari al que es sotmet la present prestació ha portat una important problemàtica que al constituir l'objecte central del nostre TFG, serà objecte d'anàlisi particularitzat en els següents apartats.

4.4. Corol·lari

Hem d'entendre l'exempció tributària com aquells supòsits en que per raons objectives i/o subjectives (exempcions objectives, subjectives i mixtes) no es paga o es paga en menys mesura un tribut, és a dir que no es suporta realment la carga econòmica que per aplicació estricta de les normes impositives ordinàries hauria de correspondre.

Són, en suma, supòsits en els que, tot i realitzar-se el fet imposable, no neix l'obligació de contribuir (exempcions totals) o, si neix, ho fa en un import inferior a l'ordinari (exempcions parcials), podent ser d'aplicació automàtica (aplicables d'ofici, sense necessitat de prèvia sol·licitud de l'interessat) o d'aplicació sol·licitada (aplicables pregadament, prèvia sol·licitud de l'interessat).

En relació a les prestacions per maternitat exemptes de l'IRPF, seran tractades a continuació a través d'una anàlisi més detallada.

5. ANÀLISI DE LA NORMA D'EXEMPCIÓ ESTABLERTA A L'IRPF

5.1. Plantejament

En el present apartat ens ocuparem de desenvolupar la norma d'exempció per IRPF relativa a les prestacions per maternitat, contemplada a l'article 7.h) de l'IRPF de 2006, el qual deriva de l'article 7.h) del RDL 3/2004 de l'IRPF⁹.

Tal i com hem comentat anteriorment, les normes d'exempció es poden classificar en diferents grups, en el cas que ens ocupa, la classificació segons la seva naturalesa és la següent:

És una exempció total, doncs s'exclou de gravamen la renda considerada exempta, és a dir, s'impedeix directament el naixement de l'obligació tributària.

També és una exempció mixta, ja que compren tant l'element objectiu, que abasta les rendes derivades de les prestacions per maternitat, com l'element subjectiu, que només abasta tals rendes en quan són pagades per determinats ens públics.

I per últim, és una exempció d'aplicació imperativa, doncs la norma no imposa que sigui pregada i, per tant, s'ha d'entendre que s'aplica d'ofici, sense la sol·licitud prèvia per part de l'interessat.

⁹ Reial Decret Legislatiu 3/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la renda de les persones físiques.

5.2. Norma d'exempció establerta al RDL 3/2004, de l'IRPF

Com ja hem comentat, la norma d'exempció per IRPF sobre les prestacions per maternitat la trobem redactada a l'IRPF de 2006. Però el seu antecedent immediat està en el RDL 3/2004 de l'IRPF, que al seu article 7.h) establí:

«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 1/1994, 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».

En quant a aquest redactat cal destacar que en el seu primer paràgraf s'establí l'exempció per a les «*prestaciones públicas por nacimiento*» satisfetes per la Seguretat Social. Aquest era l'element material bàsic del pressupost de fet de l'exempció.

Com també cal destacar el que estableix el segon paràgraf: «*También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades autónomas o entidades locales*».

El cas és que semblant article portava a una confusió degut a que en la seva estructura es distingia entre les prestacions públiques per naixement i les prestacions públiques per maternitat satisfetes per les Comunitats Autònomes o ens locals, ja que segons el seu redactat literal, quan es tractava de prestacions per maternitat, l'exempció es circumscribia a les satisfetes per les Comunitats Autònomes o ens locals, de manera, que en base a una interpretació estrictament literal, es podria arribar a la conclusió que estaven plenament gravades a les prestacions per maternitat satisfetes per l'INSS.

Ara bé, atenent a una interpretació finalista, es podia entendre que quan la norma es referia a les prestacions públiques per naixement satisfetes per la Seguretat Social, ja es donava per suposat que incloïa les de maternitat a càrrec de l'INSS.

Cal destacar que la norma que estem comentant és un exemple d'una norma redactada defectuosament per tenir un contingut mancat de claredat i certesa, amb la qual cosa s'allunya del principi constitucional de seguretat jurídica recollit a l'article 9.3 de la Constitució. I es que, com indica FERREIRO LAPATZA¹⁰ amb motiu d'aquest principi, «Es

¹⁰ J.J. FERREIRO LAPATZA, Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998, p. 26.

evidente que cuanto más perfectas sean las normas que regulen los tributos mejor serviremos al principio de claridad y la certeza [...] Un sistema tributario sencillo y fácil de comprender ha de venir apoyado por un sistema de normas precisas, claras y sencillas, coherentes y, en la medida de lo posible, estables».

5.3. Norma d'exempció de l'LIRPF de 2006. Redacció original

El RDL 3/2004 va ser derogat i substituït per l'actual l'LIRPF de 2006. La redacció original de l'article 7.h) era la següent:

«Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre 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 tributará 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.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

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

Destaca, per una banda, que en el seu primer paràgraf s'al·ludia a les prestacions a càrrec de la Seguretat Social sense incloure les prestacions per maternitat quan es contemplava

l'exempció per «*Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social [...]*».

I, per altra banda, en el seu paràgraf quart sí que al·ludia explícitament a les prestacions per naixement quan establia «*Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento [...]*»

Per tant, continuava generant-se la mateixa confusió, puix no quedava clar si les prestacions per maternitat exemptes eren només les altres diferents a la Seguretat Social, o també s'inclouïen aquestes.

5.4 Norma d'exempció de l'LIRPF de 2006. Redacció donada pel RD-Llei 27/2018

Finalment veurem la darrera modificació de la present norma, la qual correspon a un Reial Decret Llei portat a terme el 28 de desembre del 2018¹¹. Aquesta modificació la trobem a l'article 1, més concretament al seu primer apartat, el qual modifica la lletra h) de l'article 7 de l'LIRP de la manera següent:

«h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre 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 tributará 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.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto,

¹¹ Reial Decret Llei 27/2018, de 28 de desembre, pel qual s'adopten determinades mesures en matèria tributària i cadastral.

adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

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

Aquesta nova modificació esdevé com a conseqüència de la Sentència del Tribunal Suprem de 3 d'octubre de 2018, la qual declara exemptes les prestacions públiques per maternitat satisfetes per la Seguretat Social.

El més rellevant del nou redactat és que en ell es deixa en clar que l'aspecte subjectiu de l'exempció per maternitat també abasta les satisfetes per la Seguretat Social. Ara bé, no menys rellevant és que per arribar a aquest nou redactat s'ha hagut de seguir un llarg periple judicial que examinarem en el proper apartat 6.

5.5. Corol·lari

L'exempció a l'IRPF per maternitat, s'ha vingut regulant com una exempció total, imperativa i mixta.

El problema ha derivat del seu caràcter mixt i, concretament del seu element subjectiu. Puix en les redaccions de l'article 7.h) del RDL 3/2004 i l'original de l'IRPF de 2006, no quedava clar si l'exempció només s'aplicava quan el pagador era la Comunitat Autònoma o ens local, o bé, igualment s'aplicava quan el pagador era la Seguretat Social.

La confusió va ser de tal magnitud que no es va aclarir fins que el TS, mitjançant Sentència de 3 d'octubre de 2018, va fixar doctrina legal en el sentit que les prestacions per maternitat satisfetes per la Seguretat Social també estan exemptes.

Criteri jurisprudencial que va ser recollit pel legislador, introduint-lo en el nou redactat que a l'article 7.h) de l'IRPF de 2006 li ha donat el RD llei 27/2018, de 28 de desembre.

6. DEBAT JURISPRUDENCIAL

6.1. Plantejament

En els últims anys, el règim tributari al que es sotmet la present prestació ha suscitat una important problemàtica jurídica que es va traslladar als tribunals, els quals no mantenien una postura unànime, puix mentre que algunes sentències negaven que l'exempció s'apliqués a les rendes per maternitat pagades per l'INSS, altres optaven per la interpretació contrària a l'entendre que sí estaven afectades per l'exempció.

6.2. Sentències negadores de l'exempció

En aquest subapartat del treball tractarem i analitzarem les sentències més significatives que van negar la possibilitat d'aplicar l'exempció sobre l'IRPF per la prestació de maternitat quan era satisfeta per l'INSS.

Dins aquest bloc s'inclou la STSJ d'Andalusia de 27 d'octubre de 2016.¹² En ella es va exposar, en primer lloc, que la prestació en qüestió no es troba recollida al paràgraf 1er de l'article 7.h) de l'LIRPF 35/2006 doncs aquest recull les prestacions del Capítol XI del Títol II TRLGSS que consisteixen en gratificacions econòmiques per fills menors afectats per una minusvàlua, en prestacions econòmiques d'un únic pagament per naixement i adopció de fill en supòsits de famílies nombroses i monoparentals, i en els casos de mares discapacitades, i per part o adopció múltiple.

En segon lloc, en relació amb el tercer paràgraf de l'article 7.h) de l'LIRPF, estableix que succeeix el mateix que en els dos casos anteriors, puix les prestacions públiques per naixement, part o adopció múltiple, fills a càrrec i orfandat, son coincidents amb les del primer paràgraf, llevat pel seu origen, que en aquest cas, són també prestacions públiques però que procedeixen d'un organisme diferent a l'estatal.

Per últim, la sentència exposa que justament per aquesta procedència diferent, la prestació per maternitat per la que es discuteix, tampoc es pot veure inclosa en la disposada al paràgraf quart del precepte, degut a que es troba limitada a les atorgades per l'Administració Autònoma o Local.

Per aquests motius aquí exposats, el TSJ d'Andalusia entén que no es pot considerar exempta la prestació per maternitat, ja que no es recull a l'article 7 de l'LIRPF, doncs es declaren exemptes nombroses prestacions.

¹² Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia (Sala del Contenciós). Sentència núm. 8734/2016 de 27 d'octubre de 2016.

Una altre sentència rellevant, per ser de les últimes que es van dictar en aquest sentit, és la STSJ de Santander de 20 d'abril de 2018¹³, on podem observar al seu segon fonament de dret com la part actora estableix quines són les prestacions familiars que trobem al primer paràgraf de l'article 7.h) LIRPF.

Destaca també que la prestació per maternitat es regula i desenvolupa en el capítol IV bis del Títol II del RDLeg 1/1994¹⁴, posant èmfasi en els articles 133 bis, 133 quater i 133 quinquies. Aleshores, aquests articles queden ben diferenciats dels articles corresponents a les prestacions familiars regulades en el Capítol IX del mateix Reial Decret Legislatiu.

Per tant, aquesta prestació familiar per maternitat és una assignació econòmica no conseqüent a la interrupció de la relació laboral, puix no consideren que sigui el seu fi substituir al salari, ja que serveixen d'ajuda econòmica davant una determinada situació personal, a banda de tenir un caràcter subvencional, la qual cosa fa que no es pugui veure com una renda del treballador¹⁵.

Consideren també que les prestacions contemplades al tercer paràgraf s'han d'entendre com prestacions no provinents de la Seguretat Social, però amb el mateix caràcter d'ajudes econòmiques ja explicat i que per això, la prestació que ens ocupa no es pot incloure en aquest paràgraf.

El següent paràgraf, el número quatre, es refereix a les prestacions per maternitat atorgades per les Comunitats Autònomes i els ens locals, així, la present prestació tampoc es troba inclosa en aquest paràgraf. Això suposa que aquestes últimes no tinguin competència en matèria de Seguretat Social, doncs les prestacions per maternitat que es puguin donar formaran part de l'àmbit d'ajudes en matèria d'assistència social al no tenir la finalitat substitutòria del salari per interrupció de la relació laboral que caracteritza a la prestació per maternitat regulada en el Capítol VI bis del RDLeg 1/1994.

Amb tot això, el Tribunal va considerar que no era necessari motivar l'existència de l'excepció que preveu el precepte i en conseqüència, desestima el recurs, doncs els dubtes sorgits eren insuficients al no tractar-se de dubtes nascuts arran l'Ordenament Jurídic.

I, en fi, dins aquest bloc, també farem esment de la STSJ de Logronyo de 4 de juny de 2018¹⁶. En aquesta sentència es torna a donar la situació que la part actora interposa recurs per la desestimació econòmic-administrativa de la sol·licitud de rectificació de les autoliquidacions per l'IRPF per motiu de la prestació per maternitat satisfeta per l'INSS.

¹³ Tribunal Superior de Justícia de Cantabria (Sala del Contenciós-Administratiu). Sentència núm. 152/2018 de 20 d'abril de 2018.

¹⁴ Reial Decret Legislatiu 1/1994, de 20 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei General de la Seguretat Social.

¹⁵ Tribunal Superior de Justícia de Cantabria (Sala del Contenciós-Administratiu). Sentència núm. 152/2018 de 20 d'abril de 2018.

¹⁶ Tribunal Superior de Justícia de Logronyo (Sala del Contenciós-Administratiu). Sentència núm. 193/2018 de 4 de juny de 2018.

La recurrent va sol·licitar que s'acordés que les quantitats percebudes de l'INSS en concepte de prestació per maternitat fossin exemptes de tributació, al·legant que la menció expressa per part de l'article 7.h) de l'IRPF a les prestacions satisfetes per les Comunitats Autònomes i els ens locals, no impedeix interpretar que abasta igualment les satisfetes per la Seguretat Social.

L'altre part, l'Administració, en canvi, s'ha pronunciat sobre les prestacions de maternitat atorgades per l'INSS, resolent que les prestacions per maternitat o paternitat satisfetes per la Seguretat Social no es troben previstes a la normativa de l'IRPF com a renda exempta de l'impost.

Consideren doncs, que si el legislador hagués volgut eximir aquest tipus de prestacions de la seva consideració com a rendiments del treball de l'article 17 de l'IRPF abans esmentat, l'hagués inclòs expressament.

Llavors, si l'article 7.h) de l'IRPF contempla únicament com exemptes les prestacions públiques per maternitat satisfetes per les Comunitats Autònomes o ens locals, no pot estendre's l'exempció a les satisfetes per l'INSS.

El TSJ de Logronyo també va desestimar el recurs presentat, ergo no van considerar exempta la present prestació.

Si ens fixem, el nexa comú d'aquestes sentències negadores de l'exempció rau en la interpretació literal de la seva norma reguladora: com que no contemplava explícitament les prestacions per maternitat satisfetes per la Seguretat Social, van entendre que no estaven dins el seu àmbit d'aplicació.

6.3. Sentències favorables de l'exempció

En aquest subapartat del treball tractarem i analitzarem les sentències més significatives que van acceptar l'aplicació de l'exempció sobre l'IRPF per la prestació de maternitat quan era satisfeta per l'INSS.

Va ser el Tribunal Superior de Justícia de Madrid qui amb més contundència va optar per aquesta postura. Singularment cal destacar la seva Sentència de 3 de febrer de 2010¹⁷, la qual va fallar a favor de l'exempció, donant la raó a la demandant en la seva pretensió de que aquesta li fos reconeguda com una renda exempta de l'IRPF.

En el supòsit que analitza, la contribuent argumenta que en aquell moment, no hi havia cap altre prestació per naixement, part múltiple o adopció, llevat de la prestació per maternitat.

¹⁷ Tribunal Superior de Justícia de Madrid (Sala del Contenciós). Sentència núm. 148/2010 de 3 de febrer de 2010.

Al·lega també que es dedueix de l'article 7.h) de l'IRPF que la voluntat del legislador era compensar a les famílies que estiguessin en situació de naixement o adopció d'un fill. Això, afegit a que la prestació percebuda per la demandant no va ser objecte de retenció, fa que aquesta tingui consideració de renda exempta.

A favor de l'exempció es va al·legar també que encara que en el primer paràgraf de l'apartat h) de l'article 7 no s'incloguin explícitament les prestacions per maternitat, si ho fa en l'últim quan disposa que es consideraran exemptes totes aquelles prestacions per maternitat que es rebin per part de les Comunitats Autònomes o ens locals.

Pel contrari, l'advocat de l'estat, en representació de l'Administració, considera que la prestació percebuda per la recurrent no té la consideració de renda exempta, per això es troba qualificada com a rendiment del treball d'acord amb el que preveu l'article 17 de la mateixa llei.

El Tribunal, en admetre les al·legacions de la contribuent, va fallar a favor de l'exempció de la prestació.

Aquest criteri del TSJ de Madrid el va mantenir en ulteriors Sentències, com les de 6 juliol de 2016¹⁸ o la de 29 de juny de 2017.¹⁹

El nexa comú d'aquestes sentències favorables a l'exempció rau en la interpretació finalista de la seva norma reguladora: malgrat que no contemplava explícitament les prestacions per maternitat satisfetes per la Seguretat Social, van entendre que la finalitat de la norma no era excloure-les del seu àmbit d'aplicació.

6.4. Criteri del Tribunal Suprem

Si bé la sentència que tractarem a continuació la podríem haver inclòs a l'apartat anterior, estimem que mereix un tractament singular perquè va ser la sentència que va fixar com a doctrina legal que les prestacions públiques per maternitat percebudes per l'INSS es trobessin exemptes de l'IRPF.

La STS de 3 d'octubre de 2018²⁰ es centra en resoldre la problemàtica que venia suscitant els darrers anys envers si la prestació per maternitat es pot vincular amb el tercer paràgraf de l'article 7.h) de l'IRPF i per tant, considerar-la exempta de l'IRPF.

¹⁸ Tribunal Superior de Justícia de Madrid (Sala del Contenciós). Sentència núm. 810/2016 de 6 de juliol de 2016.

¹⁹ Tribunal Superior de Justícia de Madrid (Sala del Contenciós). Sentència núm. 666/2017 de 29 de juny de 2017.

²⁰ Tribunal Suprem (Sala Tercera, del Contenciós-Administratiu). Sentència núm 1462/2018 de 3 d'octubre de 2018.

La norma jurídica que presenta interès objectiu per a la creació de jurisprudència i que serà objecte d'interpretació és el ja mencionat article 7.h) de l'IRPF 35/2006.

El Tribunal Suprem va declarar l'exempció basant-se en l'argument finalista que es desprèn de l'Exposició de Motius de la Llei 62/2003²¹. Argument finalista que el Tribunal reforça amb la interpretació gramatical i sistemàtica dels paràgrafs tercer i quart de l'article 7.h) l'IRPF.

Respecte a l'Exposició de Motius de la Llei, el Tribunal Suprem adverteix que a l'IRPF s'estableix l'exempció de les prestacions públiques per naixement, part múltiple, adopció, maternitat i fill a càrrec. Aleshores, d'aquí podem deduir que es pot considerar també com una renta exempta la prestació percebuda per maternitat i que no sembla que el legislador vulgui limitar les que han estat atorgades per les Comunitats Autònomes o ens locals, sinó que estableix l'exempció sense fer distinció entre les que procedeixen d'un òrgan públic diferent. Això confirma que l'últim apartat de l'article 7.h) pretén ampliar el paràgraf tercer d'aquest mateix article.

Tenint en compte això, s'argumenta també que la redacció de l'article en qüestió estableix quatre classes de rentes exemptes.

S'ha de tenir en compte que el primer paràgraf del citat precepte legal engloba les prestacions familiars que trobem al Capítol IX del Títol II de TRLGSS. El segon paràgraf conté les prestacions reconegudes als professionals per les mutualitats de previsió social en les mateixes situacions previstes per l'anterior paràgraf. El tercer paràgraf en canvi, inclou les prestacions públiques per naixement, part, adopció, fills a càrrec i orfandat i, per últim, el quart paràgraf, el qual preveu les prestacions per maternitat satisfetes per les Comunitats Autònomes o ens locals.

En aquest marc, l'Administració va exposar que, conformement a aquesta classificació, no té gaire sentit la interpretació que exposa que el tercer paràgraf es reiteratiu del primer, creat només per facilitar la reordenació de la redacció del precepte. Pel contrari, podem interpretar que el paràgraf tercer inclou unes prestacions diferents i que a més, l'últim paràgraf afegeix l'exempció per a prestacions satisfetes per les Comunitats Autònomes o ens locals.

Ara bé, segons el Tribunal Suprem d'una interpretació gramatical de la norma d'exempció escau deduir que quan el quart paràgraf comença amb la paraula "*también*", fent referència a les prestacions públiques per maternitat satisfetes per les Comunitats Autònomes o ens locals, després de declarar exemptes en el tercer paràgraf "*las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad*", sembla que doni a entendre que a més de les prestacions atorgades per la Seguretat Social, estaran exemptes també les que per el mateix concepte siguin reconegudes per les Comunitats Autònomes i ens locals, doncs en cas contrari, la paraula "*también*" no tindria cap sentit i

²¹ Llei 62/2003, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social.

aleshores podria portar a l'enteniment que el legislador volia declarar exemptes únicament aquestes últimes i excloure les estatals.

La última raó de pes es la interpretació sistemàtica, la qual es recolza en la idea que la prestació per maternitat és el subsidi que gestiona la Seguretat Social, la qual intenta compensar la pèrdua d'ingressos del treballador a causa del permís de descans per naixement del fill, adopció, tutela o acolliment, i que durant aquest període el contracte de treball queda en suspens.

Doncs per aquest motiu i seguint el que trobem establert a l'article 177 del TRLGSS²², el Tribunal Suprem argumenta que es consideren situacions protegides la maternitat, l'adopció, la guarda amb finalitat d'adopció i l'acolliment familiar.

Per totes aquestes raons, el Tribunal Suprem va fallar a favor de considerar exempta la prestació per maternitat i per tant, incloure-la en el supòsit del tercer paràgraf de l'article 7.h) de l'IRPF.

Aquesta sentència es va establir com a doctrina legal i significa la base fonamental per a poder reclamar a la Hisenda Pública els imports retinguts indegudament en concepte d'IRPF. Tot i això, aquesta sentència no té caràcter retroactiu i per tant no afecta a totes les retencions, sinó només a aquelles percebudes pels contribuents durant els exercicis 2014 i següents.

Cal destacar que la sentència que ens ocupa posa de relleu la importància de la jurisprudència, suposant un exemple patent del criteri que exposa ALBALADEJO²³ amb motiu dels apartats 6 i 7 de l'article 1 del Codi civil estatal: *«de hecho, la jurisprudencia es más importante que la norma jurídica en sí, pues prevalece -que es lo que prácticamente importa- no el sentido que la norma tiene, sino el que la jurisprudencia le atribuye»*.

6.5. Adopció per part del legislador del criteri adoptat pel TS

Arrel de la sentència comentada anteriorment i del que va significar a l'hora de fixar doctrina, va sorgir una nova redacció²⁴, la qual modificava l'IRPF de 2006. D'aquesta manera, arran d'aquesta sentència, els beneficiaris d'aquestes prestacions no han de tributar per aquestes i poden sol·licitar la devolució del que hagin tributat per aquestes en exercicis anteriors no prescrits.

²² Reial Decret Legislatiu 8/2015, de 30 d'octubre, pel que s'aprova el Text refós de la Llei General de la Seguretat Social.

²³ M. ALBALADEJO, Derecho Civil, tom I, volum primer, Ed. Librería Bosch, Barcelona, 1980, p. 136.

²⁴ Reial Decret Llei 27/2018, de 28 de desembre, pel qual s'adopten determinades mesures en matèria tributària i cadastral.

La nova redacció de la lletra h) de l'article 7 queda redactada de la següent forma:

«h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre 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 tributará 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.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

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

Per altra banda, col·lectius que perceben prestacions per maternitat o paternitat i que no els empara ni la sentència esmentada ni la regulació actual de l'IRPF, haurien de tributar per aquest; col·lectius com els empleats públics enquadrats en un règim de Seguretat Social que no doni dret a percebre la prestació per maternitat o paternitat de la Seguretat Social però que perceben les seves retribucions durant els permisos per part, adopció o guarda i paternitat, o professionals no integrats en el règim especial de la Seguretat Social dels treballadors per compte propi o autònoms que perceben aquestes prestacions de les mutualitats de previsió social que actuen com a alternatives al règim especial de la Seguretat Social.

Per tant, per tal d'evitar que aquests col·lectius hagin de tributar per l'IRPF i es produeixi així una situació clara de discriminació, aquesta nova redacció estén l'exempció a les prestacions que perceben els mencionats col·lectius, fins i tot a exercicis anteriors no prescrits.

6.6 Corol·lari

La defectuosa redacció que presentava els redactats anteriors de la norma d'exempció que ens ocupa, va donar lloc a que els tribunals resolguessin de forma contradictòria, apareixent tant sentències negadores de l'exempció quan la prestació per maternitat era satisfeta per la Seguretat Social, com sentències favorables a l'aplicació de l'exempció.

Les primeres, les negadores, es basaven en una interpretació literal de la norma d'exempció; mentre que les segones, les favorables, es basaven en una interpretació finalista.

La polèmica no es va resoldre fins que el TS va dictar doctrina legal en la seva Sentència 1462/2018 de 3 d'octubre de 2018, recolzant la interpretació finalista en virtut de qual es considera exempta la prestació per maternitat satisfeta per la Seguretat Social.

7. EL DRET A LA DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS ARREL DE LA DOCTRINA DEL TS

A conseqüència de la sentència dictada pel Tribunal Suprem abans comentada, els contribuents que a partir de l'any 2014 hagin percebut per part de l'INSS algun tipus de prestació per maternitat, adopció, acolliment i tutela, poden sol·licitar a Hisenda la rectificació de la declaració de la renda presentada dels exercicis en els que va rebre aquesta prestació per a que es puguin retornar els imports indegudament ingressats al ser objecte de gravamen per IRPF.

A tals efectes, per tal de retornar les quantitats tributades, l'Agència Estatal de l'Administració Tributària (AEAT) ha establert el procediment i els requisits necessaris per sol·licitar-ho²⁵.

Aquesta rectificació la poden sol·licitar tots els contribuents, mares i pares, que van declarar en la renda de 2014, 2015, 2016 i 2017 algun import per haver-se beneficiat de la present

²⁵ Govern d'Espanya. L'Agència Tributària. Campanyes. Prestació per maternitat i paternitat. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/ Campanas / comp Prestacion maternidad/ comp Prestacion maternidad.shtml. Vist el 5 de març de 2021.

prestació. En la renda de 2018, l'AEAT ja va prendre d'ofici les mesures per evitar el gravamen declarat jurisprudencialment improcedent.

Serán beneficiaris els treballadors por compte aliè o propi, inclosos els treballadors contractats per a la formació i a temps parcial, sigui home o dona, i que gaudeixin dels períodes de descans per maternitat, adopció i acolliment legalment establerts.

En el cas de les prestacions per paternitat, només seran reclamables aquelles en les que el pare hagués percebut la prestació durant les setmanes de baixa cedides legalment per la mare.

Cal deixar constància que aquestes prestacions en favor dels pares estaven limitades per la normativa espanyola, però finalment l'Administració Tributària les va admetre²⁶ arrel de la STJUE de 12 de desembre de 2019²⁷, que va entendre que semblant limitació vulnerava el principi d'igualtat. I així, en la nota explicada a la Sentència es diu que «[...] el Tribunal de Justicia Declara que la Directiva relativa a la igualdad de trato entre hombre y mujeres en materia de seguridad social se opone a la norma española, ya que los hombres que se encuentran en una situación idéntica a la de las mujeres que perciben el complemento de pensión controvertido no tienen derecho a él».²⁸

Cal especificar que els subjectes sobre els que ha recaigut sentència judicial ferma, encara que fos contrària al reconeixement de l'exempció, no els hi afecta la doctrina sentada per la STS de 3 d'octubre de 2018,²⁹ cosa per la qual no tenen dret a sol·licitar ingressos indeguts emparant-se en aquesta doctrina.

Qüestió diferent succeeix respecte la resta de contribuents sobre els que no ha recaigut encara sentència judicial ferma, respecte als quals si els assisteix el dret a sol·licitar ingressos indeguts en aplicació de l'esmentada doctrina judicial.

Sobre aquest punt, però, cal deixar constància que quan la Sentència del TS va sentar la doctrina jurisprudencial, només va declarar la improcedència de l'acte que s'impugnava en l'assumpte concret conegut pel Tribunal. Això implica que respecte a aquest assumpte en concret, el termini per a sol·licitar la devolució d'ingressos indeguts per no haver-se aplicat l'exempció es computa a partir de la data en que la Sentència del Tribunal Suprem va

²⁶ Així figura a la Consulta Vinculant de Direcció General de Tributs V0130/2019. <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/NFC071071.pdf>. Vist el 9 de març de 2021.

²⁷ Sentència del Tribunal de Justícia Europeu, (Sala Primera). Assumpte C-450/18 de 12 de desembre de 2019.

²⁸ www.curia.europa.eu. Vist el 9 de març de 2021.

²⁹ Concretament, l'article 73 de la Llei 29/1988, de 13 de juliol, reguladora de la Jurisdicció Contencioso-Administrativa, estableix: «Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente».

adquirir fermesa, és a dir, des de la data de la seva publicació. Ara bé, respecte a la resta de subjectes, el termini de prescripció computa seguint altres regles.

En efecte, el dret a exercir semblant devolució està subjecte a un termini màxim de prescripció que, al no contemplar-se per la normativa de l'IRPF cap norma especial, es computa de conformitat als criteris establerts per l'article 66.1.c)³⁰ posat en relació amb l'article 67.1, cinquè paràgraf, de la LGT.³¹

A destacar que tot termini de prescripció consta de dues dades singularment rellevants: el dia inicial o *dies a quo*, i el dia final o *dies ad quem*. A l'àmbit tributari, aquest últim, el *dies ad quem*, és de quatre anys, en tant que el primer, el *dies a quo*, depèn en la temàtica que ens ocupa d'aquestes circumstàncies:³²

(i) Si l'ingrés es va produir dins el termini de presentació de l'autoliquidació, els quatre anys es computen des del dia següent en que finalitza tal termini de presentació. En el cas de l'IRPF, les diferents ordres que han fixat el termini de presentació des del seu establiment, contemplen un període comprés entre principis d'abril i final de juny.

Això implica que en el moment de cloure el present TFG, els exercicis de 2014 i de 2015 ja estan prescrits i que l'exercici de 2016 prescriurà a 30 de juny de 2021. En efecte, com que el termini per a presentar la declaració de l'IRPF de 2016 va acabar el 30 de juny de 2017,³³ el *dies a quo* o inicial del període prescriptori serà el següent, és a dir, l'1 de juliol de 2017, mentre que el *dies ad quem* o final serà l'1 de juliol de 2021.

(ii) Si l'ingrés es va produir fora del termini de presentació de l'autoliquidació, els quatre anys es computen des del dia següent en què es va realitzar l'ingrés.

Això implica que en el moment de cloure el present TFG, totes les autoliquidacions per 2016 ingressades fora de termini (passat el 30 de juny de 2017), no haurien prescrit als efectes de la sol·licitud de la devolució d'ingressos.

³⁰ L'article 66.1.c) de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, estableix: «Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: [...] c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.»

³¹ L'article 67.1, cinquè paràgraf, de la LGT, estableix: «1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas: // En el caso c) desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.»

³² R. FALCÓN y TELLÀ, *Derecho financiero y tributario*, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 2015, pp. 308 a 313.

³³ AEAT, *Manual pràctic. Renda 2016*, Ministeri d'Hisenda i Funció Pública, Madrid, 2017, p. 14.

8. CONCLUSIONS

L'objectiu d'aquest TFG ha sigut analitzar les prestacions econòmiques per maternitat i el problema que han generat pel fet de no considerar-se com a exemptes quan eren satisfetes per l'INSS.

En efecte, la normativa sectorial contempla unes prestacions econòmiques per maternitat susceptibles de ser satisfetes per diversos ens públics, però la normativa de l'IRPF només contemplava com a exemptes de forma explícita les satisfetes per les Comunitats Autònomes i els ens locals, radicant aquí la principal problemàtica tractada en el present TFG: si aquesta exempció comprèn també les prestacions satisfetes per l'INSS.

Tradicionalment l'Administració tributària entenia que no, argumentant que el legislador establí una norma concreta establint l'exempció per les prestacions de maternitat satisfetes per les Comunitats Autònomes i els ens locals, la qual cosa significava que aquestes mateixes prestacions però satisfetes per part de l'INSS no es beneficiaven de l'exempció, i per tant, estaven subjectes i no exemptes com rendiments del treball de l'article 17.2.a) 1er de l'IRPF de 2006, el que també implicava que s'havien de sotmetre a la pertinent retenció.

Després d'una llarga polèmica jurisprudencial, on els tribunals mantenien posicions contradictòries, el punt d'inflexió ho va marcar el Tribunal Suprem mitjançant la Sentència 1462/2018, de 3 d'octubre de 2018, la qual va fixar doctrina legal passant a considerar com a exemptes les prestacions per maternitat satisfetes per la Seguretat Social. Això va implicar que resultés il·legal practicar retencions a les prestacions per maternitat, atès que no han de ser autoliquidades a l'IRPF i a més, comporta la devolució del que s'ha pagat per IRPF amb motiu de no aplicar l'exempció en qüestió.

Aquest criteri jurisprudencial va ser recollit pel legislador i es va introduir en el nou redactat que el Reial Decret Llei 27/2018, de 28 de desembre ha donat a l'article 7 apartat h) de l'IRPF de 2006.

A més d'establir jurisprudència sobre el fons de la qüestió, és a dir, sobre l'exempció en l'IRPF de les esmentades prestacions, aquesta Sentència del Tribunal Suprem va suposar que els contribuents que a partir de l'any 2014 van percebre per part de l'INSS algun tipus de prestació per maternitat, poguessin sol·licitar a Hisenda la corresponent rectificació de la declaració de la renda relativa als exercicis en els quals es va rebre l'esmentada prestació, retornant així els imports que indegudament es van ingressar amb motiu de la no aplicació de l'exempció que ens ocupa.

Cal destacar que el dret a la devolució d'ingressos derivat de la doctrina jurisprudencial sentada per l'esmentada STS només afecta als contribuents sobre els que no ha recaigut sentència judicial ferma i, a més, no hagi transcorregut el termini quadriennal de

prescripció, cosa aquesta que, llevat interrupció de la prescripció, comporta que els exercicis 2014 i 2015 ja haurien prescrit.

Finalment, també destacarem que el tema del nostre TFG presenta una rellevància que va més enllà de la mera discussió centrada en si una determinada prestació gaudeix o no d'exempció tributària. Diem això perquè es posa de relleu quan d'important és la correcta redacció de les normes jurídiques per a la seguretat jurídica reconeguda a l'article 9.3 de la Constitució, així com la tasca de la jurisprudència per a completar i aplicar l'ordenament jurídic conformement a l'article 1.6 i 7 del Codi Civil estatal.

BIBLIOGRAFIA

LEGISLACIÓ

-Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la Renta de no Residents i sobre el Patrimoni.

-Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària.

-Llei 62/2003, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social.

-Reial Decret 295/2009, de 6 de març, pel que es regulen les prestacions econòmiques del sistema de la Seguretat Social per maternitat, paternitat, risc durant l'embaràs y risc durant la lactància natural.

-Reial Decret Legislatiu 1/1994, de 20 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei General de la Seguretat Social.

-Reial Decret Legislatiu 3/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la renda de les persones físiques.

-Reial Decret Legislatiu 8/2015, de 30 d'octubre, pel que s'aprova el Text refós de la Llei General de la Seguretat Social.

-Reial Decret Llei 27/2018, de 28 de desembre, pel qual s'adopten determinades mesures en matèria tributària i cadastral.

JURISPRUDÈNCIA

-Tribunal de Justícia Europeu, (Sala Primera). Assumpte C-450/18 de 12 de desembre de 2019.

-Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia (Sala del Contenciós). Sentència núm. 8734/2016 de 27 d'octubre de 2016.

-Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia (Sala del Social). Sentència núm. 359/2014 de 6 de febrer de 2014.

-Tribunal Superior de Justícia de Cantabria (Sala del Contenciós-Administratiu). Sentència núm. 152/2018 de 20 d'abril de 2018.

-Tribunal Superior de Justícia de Galícia (Sala del Social). Sentència núm. 1799/2014 de 25 de març de 2014.

-Tribunal Superior de Justícia de Logroño (Sala del Contenciós-Administratiu). Sentència núm. 193/2018 de 4 de juny de 2018.

-Tribunal Superior de Justícia de Madrid (Sala del Contenciós). Sentència núm. 148/2010 de 3 de febrer de 2010.

-Tribunal Superior de Justícia de Madrid (Sala del Contenciós). Sentència núm. 666/2017 de 29 de juny de 2017.

-Tribunal Superior de Justícia de Madrid (Sala del Contenciós). Sentència núm. 810/2016 de 6 de juliol de 2016.

-Tribunal Suprem (Sala Tercera, del Contenciós-Administratiu). Sentència núm 1462/2018 de 3 d'octubre de 2018.

OBRES DOCTRINALS

-AEAT, *Manual pràctic. Renda 2016*, Ministeri d'Hisenda i Funció Pública, Madrid, 2017.

-FERRERIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006.

-GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I., MERCADER UGUINA, J. R., TRILLO GARCÍA A. R., *Comentarios a la ley General de la Seguridad Social, Segunda edición*, Ed. Lex Nova, Pamplona, 2016.

-FALCÓN y TELLA, R., *Derecho financiero y tributario*, Ed. Universidad Complutense, Madrid, 2015.

-SAINZ DE BUJANDA, F., «Teoría Jurídica de la exención Tributaria», en *Hacienda y Derecho*, Vol. III., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

PÀGINES WEB

-Consulta Vinculant de Direcció General de Tributs V0130/2019. <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/NFC071071.pdf>.

-Govern d'Espanya. L'Agència Tributària. Campanyes. Prestació per maternitat i paternitat. [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas / comp Prestacion maternidad/ comp Prestacion maternidad.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas_comp_Prestacion_maternidad_comp_Prestacion_maternidad.shtml).

-Tribunal de Justícia de la Unió Europea. www.curia.europa.eu

ARTICLES DE DIARI

-R. M. SANCHEZ, G. UBIETO, «Escrivá plantea un suplemento de pensión de 20 euros por hijo». *El Periódico*, 26 de gener de 2021, p. 16.