

La prestación por maternidad, exenta en el impuesto de la renta de las personas físicas

Mariana Díaz-Moro Paraja

Asociada senior del Área de Fiscal de GA_P

Pilar Álvarez Barbeito

Consejera académica de GA_P

El Tribunal Supremo establece como doctrina legal que la prestación por maternidad a cargo de la Seguridad Social está exenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

1. El criterio del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo ha resuelto, en su Sentencia de 3 de octubre del 2018, el recurso de casación (núm. 4483/2017) interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de junio del 2017 por la Administración General del Estado, al no compartir ésta el criterio del tribunal regional en virtud del cual habría de considerarse que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Dirimir si dichas prestaciones son acreedoras de tal beneficio fiscal o, por el contrario, si han de tributar bajo la calificación de rentas del trabajo, tal y como defendió la Administración, exige atender a lo dispuesto en el artículo 7, letra *h*, de la Ley 35/2006, en cuyos diferentes párrafos se recogen cuatro tipos de rentas exentas. Así, su primer párrafo se refiere a las prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II de la Ley General de la Seguridad Social; el segundo alude a las prestaciones reconocidas a profesionales por las mutualidades de

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

previsión social en situaciones iguales a las del párrafo primero; el tercero recoge la exención para las prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad, y el cuarto párrafo considera exentas «también» las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Pues bien, uno de los principales argumentos utilizados por la Administración recurrente para discrepar de la interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Madrid pasa por considerar que con ella se vulnera lo dispuesto en el párrafo primero del citado artículo 7h. Apunta así el abogado del Estado que la prestación por maternidad procedente del Instituto Nacional de Seguridad Social está regulada en un capítulo y título del Texto Refundido de la Ley de Seguridad Social distintos de los indicados en el párrafo primero del artículo 7h de la Ley 35/2006. En respuesta a lo anterior el Tribunal Supremo considera que dicho argumento, sin perjuicio de ser acertado, es inoperante a los efectos del presente recurso, pues de lo que se trata aquí es de determinar si la exención discutida encaja en el párrafo tercero de dicho precepto y no, por tanto, en el primero.

Centrado de este modo el tema objeto de controversia y tras el análisis de las razones esgrimidas por ambas partes para avalar su postura, el Tribunal Supremo falla asumiendo el mismo criterio que defendió el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y lo hace sobre la base de los siguientes argumentos:

- a) En primer lugar, tal y como ya había hecho el tribunal regional, el alto tribunal recurre a la exposición de motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, por la que se introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En ella se señalaba expresamente 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 1/2000, de 14 de enero». De ello no cabe sino deducir —entiende el Tribunal Supremo— que la expresa referencia que allí se hacía a la prestación por maternidad es indicativa de que, junto con las prestaciones por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, ha de incluirse también aquella, y ello sin distinción del órgano público que la abone. De esa forma, entiende que lo que hace el último párrafo del citado precepto es extender el alcance del anterior —en el que han de considerarse incluidas las prestaciones por maternidad procedentes de la Seguridad Social— «también» a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Por tanto, concluye el alto tribunal, la controvertida prestación por maternidad tiene que estar forzosamente incluida en el tercer párrafo del citado artículo 7h, considerando así que ese precepto reconoce tal beneficio tributario, con carácter general, en su párrafo tercero, ampliándolo en su apartado cuarto para incluir también las prestaciones que procedan de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

- b) En segundo lugar, el Tribunal Supremo se apoya también en la interpretación gramatical del cuarto párrafo del artículo 7h, cuyo tenor literal comienza con la palabra «también», refiriéndose a la exención de las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales. Ello conduce a pensar que, además de las prestaciones que corren a cargo de la Seguridad Social, como las de maternidad, «también» están exentas las que por el mismo concepto sean reconocidas por las comunidades autónomas y entidades locales. En otro caso, termina apuntado el tribunal, la partícula «también» sería inútil y podría dar lugar a entender que el legislador ha querido exclusivamente declarar exentas estas últimas y excluir las estatales.
- c) En tercer lugar, el Tribunal Supremo acude a una interpretación sistemática del citado precepto, relacionándolo con lo establecido por el 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. A estos efectos, repara en el hecho de que la prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social cuyo fin es compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento, tiempo durante el cual el contrato de trabajo queda en suspenso, interrumpiéndose la actividad laboral. Pues bien, a tenor del artículo 177 de dicha norma, a esos efectos se considera situación protegida, junto con la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, también la maternidad.

Con arreglo a estos argumentos concluye el Tribunal Supremo que «la prestación por maternidad puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero de la letra h del artículo 7 de la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas», lo que le lleva a desestimar el recurso de casación y a 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».

2. Comentario final

El criterio fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada viene a poner fin al debate sobre un tema respecto del cual tanto la Administración como algunos Tribunales Superiores de Justicia habían defendido la posición contraria.

Así, desde la Agencia Tributaria se emitió una nota informativa, ya en el 2013, en la que se aclaraba expresamente el carácter no exento de las prestaciones por maternidad abonadas por la Seguridad Social. En la misma línea se mantuvo el Tribunal Económico - Administrativo Central que, en su Resolución de 2 de marzo del 2017 (7334/2016), llegó a tal conclusión en unificación de criterio. Argumentaba en este caso que el distinto trato tributario de las prestaciones debatidas respecto de las satisfechas por los demás entes públicos no era algo caprichoso, sino que obedecía a la distinta naturaleza de las prestaciones analizadas. En este sentido, atribuía a la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social la función de sustituir a la retribución normal, no exenta de gravamen, que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual

y que deja de percibir cuando disfruta del correspondiente permiso. Por tanto, consideraba que la causa real de su concesión no era la maternidad en sí misma, considerada como una finalidad que proteger, sino la suspensión de la relación laboral que origina la situación de maternidad. En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social se entendían como meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que el ordenamiento puede considerar que merece una especial protección.

En la misma línea se pronunciaron también algunos tribunales superiores de justicia. Así, por ejemplo, el de Castilla y León en su Sentencia de 15 de octubre del 2012 (rec. 33/2009) o el de Andalucía en su Sentencia de 27 de octubre del 2016 (rec. 337/2015).

De este modo, la comentada sentencia del Tribunal Supremo termina con la diferencia de trato fiscal de la que hasta ahora eran merecedoras las prestaciones por maternidad, en función del órgano que las abonase. Además, este fallo abre la puerta para que —al margen de los casos afectados por el mecanismo de la prescripción o de las situaciones que hubieran ganado firmeza— quienes hayan recibido prestaciones por maternidad de la Seguridad Social puedan instar la rectificación de sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, solicitando de la Administración la correspondiente devolución de los ingresos indebidos con los intereses de demora que procedan en cada caso.