

Tribunal Superior de Justicia

de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia num. 201/2002 de 15 febrero

[JT\2002\841](#)



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS (Ley 18/1991, de 6 junio):

Exenciones: indemnizaciones por daños físicos o psíquicos: pensión extraordinaria por fallecimiento en acto de servicio: nacimiento al amparo de la Ley 44/1978, de 8 septiembre: consideración como indemnización y no sujeción: vigencia de la Ley 18/1991, de 6 junio: consideración como indemnización y exención: procedencia: causa de la pensión: daño físico: determinación del importe por ley: exención procedente: liquidación improcedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 852/1999

Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Luis Lorente Almiñana

El TSJ de Valencia **estima** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña María D. N. y otros, contra Resoluciones del TEAR de Valencia de 30-12-1998, desestimatorias de las reclamaciones formuladas contra las retenciones practicadas en el IRPF en las pensiones extraordinarias de viudedad percibidas como consecuencia del fallecimiento de sus esposos en acto de servicio.

En la Ciudad de Valencia, a 15 de febrero de dos mil dos.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo núm. 852/1999, interpuesto por la Procuradora doña Celia S. S., en nombre y representación de doña María Salud D. N., doña Angeles V. Z. y doña María del Carmen E. G., contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

TERCERO

No habiéndose recibido el proceso a prueba, se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite de conclusiones y, verificado, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO

Se señaló la votación y fallo para el día 14 de febrero de dos mil dos, teniendo así lugar, si bien en su transcurso el señor Presidente modificó la designación de Ponente, que recayó en el Sr. Lorente Almiñana, anunciando voto particular el Sr. Manglano Sada.

QUINTO

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

Vistos: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por doña María Salud D. N., doña Angeles V. Z. y doña María del Carmen E. G. contra tres resoluciones de 30 de diciembre de 1998 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatorias de las reclamaciones núms. 46/14085/1997, 46/14086/1997 y 46/083/1997 formuladas contra las retenciones practicadas en el IRPF, a partir de 1 de enero de 1992, en las pensiones extraordinarias de viudedad, percibidas como consecuencia del fallecimiento de sus respectivos esposos en acto de servicio, con cargo al régimen de Clases Pasivas del Estado.

SEGUNDO

La cuestión que se plantea en el presente recurso se centra en determinar si la pensión extraordinaria de viudedad que perciben las demandantes como consecuencia del fallecimiento de su esposos en actos de servicio están sujetas o no, exentas o no del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de su sistema de retenciones.

La Administración Tributaria ha mantenido que en la [Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 \(RCL 1991, 1452, 2388 \)](#), aplicable al supuesto controvertido, están sujetas dichas pensiones con la consideración de rendimiento del trabajo, mientras que las actoras alegan que hasta 1 de enero de 1992 habían percibido sus respectivas pensiones extraordinarias sin retención, por considerarse no sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, situación que se mantiene por entender que dichas pensiones no deben estar sujetas al IRPF, con fundamento en que no estaban sujetas conforme a lo establecido por los artículos 3 y 4 de la [Ley de IRPF de 1978 \(RCL 1978, 1936; ApNDL 7157 \)](#) por tener carácter indemnizatorio y ser compensatoria de un derecho no susceptible de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio y que dicho carácter indemnizatorio es el mismo tanto si el fallecimiento es por acto de terrorismo como por acto de servicio, solicitando se reconozca que la pensión debatida está exenta de IRPF y de su sistema de retenciones y se proceda a la devolución de ingresos indebidos.

TERCERO

El art. 9 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF dispone: «1. Estarán exentas las siguientes rentas: a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. (...) e) Las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las percepciones derivadas de contratos de seguro por idéntico tipo de daños hasta 25 millones de ptas.».

Queda claro que la pensión extraordinaria que perciben las demandantes por el fallecimiento de sus respectivos esposos en acto de servicio es una modalidad de indemnización, que tiene su causa en un daño físico, como es la muerte en acto de servicio, y su importe viene determinado por ley y precisamente por este motivo se consideró no sujeta al IRPF bajo la vigencia de la Ley 44/1978 por aplicación de su art. 31.4 que no consideraba renta las indemnizaciones que constituyan

compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no fueran susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, en la Ley 18/1991 (entre sus objetivos, según resulta de su Exposición de Motivos, se hallaba el definir y precisar con claridad los supuestos de exención que hasta entonces eran de no sujeción) dichas pensiones pasan a considerarse como supuestos de exención en la lista que se enumeran en el artículo 9.1 de la referida Ley; y concretamente para el supuesto que estamos examinando la letra e) del mencionado apartado. Sin que constituya una aplicación analógica de la norma estimarla incluida en este supuesto de exención, sino su aplicación estricta, por concurrir los supuestos de hecho contemplados por la norma (esta doctrina se aparta de la anteriormente mantenida por esta sala para una pensión de viudedad con origen en el fallecimiento del causante en acto de servicio; entendiéndose de conformidad con el presente fundamento que debe cambiarse aquélla).

CUARTO

En méritos a lo expuesto, procederá la estimación del recurso; sin que se aprecien motivos para hacer expresa imposición de las costas procesales, a efectos de lo dispuesto en el artículo 131.1 de la [Ley Jurisdiccional \(RCL 1956, 1890; NDL 18435\)](#) .

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña María Salud D. N., doña Angeles V. Z. y doña María del Carmen E. G. contra tres resoluciones de 30 de diciembre de 1998 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatorias de las reclamaciones núms. 46/14085/1997, 46/14086/1997 y 46/083/1997 formuladas contra las retenciones practicadas en el IRPF, a partir de 1 de enero de 1992, en las pensiones extraordinarias de viudedad, percibidas como consecuencia del fallecimiento de sus respectivos esposos en acto de servicio, con cargo al régimen de Clases Pasivas del Estado. Los declaramos contrarios a derecho, anulamos y dejamos sin efecto, reconociendo el derecho de las recurrentes a la devolución de las retenciones practicadas a partir del 1-6-1992. Sin hacer expresa imposición de las costas procesales.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente al expediente administrativo al Centro de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

VOTO PARTICULAR

Formulado por el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

La discrepancia con la sentencia votada mayoritariamente viene referida al Fundamento Jurídico Tercero y al pronunciamiento estimatorio de la pretensión de la parte recurrente, entendiéndose que la sentencia debía dictarse de conformidad a los siguientes razonamientos jurídicos y parte dispositiva:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

TERCERO

Deberá comenzarse por diferenciar entre el supuesto de no sujeción y el de exención, que tienen naturaleza distinta por cuanto, en el primer caso, el hecho imponible que determina el gravamen no se realiza, mientras que en el segundo el hecho imponible sí se realiza, y nace, en consecuencia, la obligación tributaria si bien la norma declara, posteriormente, la exención; es decir, aquellos supuestos en que el sujeto pasivo no queda obligado a hacer frente a la carga tributaria de que deriva el hecho imponible y esta distinción es de especial importancia con respecto a la pensión discutida, toda vez que en la [Ley 44/1978 \(RCL 1978, 1936; ApNDL 7157\)](#) del IRPF se incluyó entre los supuestos de no sujeción, mientras que en la [Ley 18/1991 \(RCL 1991, 1452, 2388\)](#) se opera un cambio sustancial en la materia, pasando los antiguos supuestos de no sujeción a ser configurados como rendimientos del trabajo susceptibles de exención, con sus correspondientes definiciones.

CUARTO

Las cuestiones básicas planteadas requieren que se determine si debe entenderse que las pensiones extraordinarias, en cuanto amplían las cuantías de las pensiones ordinarias, constituyen una indemnización y, en caso afirmativo, si por ello dejan de estar sujetas al pago del tributo litigioso.

Las pensiones se clasifican en ordinarias y extraordinarias. Las ordinarias se fundamentan en el reconocimiento de una acción protectora de la Seguridad Social mientras que las extraordinarias añaden un plus a las ordinarias complementándolas con un porcentaje en atención a un determinado presupuesto de hecho que, en este caso, es el fallecimiento en acto de servicio del causante.

El punto central de la cuestión se encuentra en la consideración de indemnización que pueda tener esta pensión y en el tratamiento fiscal que reciba derivado de dicha consideración. El artículo 49.3 de la [Ley de Clases Pasivas \(RCL 1987, 1305\)](#) prevé una pensión extraordinaria por fallecimiento consecuencia de actos de terrorismo a repartir por mitad entre el cónyuge y los hijos cuando los haya. La [sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 1997 \(RJ 1997, 2970\)](#) considera que la pensión de viudedad –igual que la de jubilación–, constituye el pago de una parte del salario o sueldo diferido al tiempo en que ya no se presta el trabajo, por lo que «es evidente que la sujeción ha de limitarse a las ordinarias (...) más no a las extraordinarias (y menos las que tienen en su origen un acto terrorista) en las que no cabe aplicar dicho razonamiento, pues queda fuera de toda lógica que la pensión extraordinaria de referencia (en el caso de la sentencia se refiere a la de terrorismo) no constituye el pago diferido de nada, sino una modalidad de indemnización por el Estado cuando la seguridad de personas y bienes de que es garante no ha podido ser salvaguardada» y que por esa razón la Ley 44/1978 no consideró renta «las indemnizaciones que constituyan la compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio», entre los que nunca puede figurar la vida humana, cuya pérdida aquí se trata de compensar en la pequeña medida del pago de una pensión.

A la vista de lo razonado por el Tribunal Supremo, parece que podría entenderse que la pensión por fallecimiento en acto de servicio tiene carácter indemnizatorio y que, por tanto, debe quedar no sujeta. Sin embargo, el Tribunal Supremo estaba interpretando la Ley de 1978, que no resulta aplicable a la nueva Ley de IRPF de 1991, reguladora del caso controvertido, en la que el legislador ha suprimido aquel párrafo del artículo 3.4 de la Ley 44/1978 que establecía que:

«No tendrán la consideración de renta (...) las indemnizaciones que constituyan la compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio». Se trataba de una formulación de la exención que, por genérica, permitía una interpretación extensiva, sin embargo en la nueva Ley el legislador la suprime, y lo hace de forma consciente, ya que la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio aplicable a este supuesto dice expresamente que:

«En el campo del hecho imponible (Título Segundo) la Ley tiene por objeto definir y precisar con claridad los supuestos de exención que hasta ahora (en la Ley de 1978) eran de no sujeción. Para ello incorpora un precepto, el artículo 9, que, bajo una enumeración cerrada trata de salir al paso de los problemas interpretativos que venía generando el apartado cuatro del artículo 3 de la ley que se deroga».

Pues bien, el artículo 9.Uno-a) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, expresamente incluye dentro de las rentas exentas:

«Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo», excluyendo implícitamente de dicha exención de rentas, al no relacionarla, la prestación extraordinaria con origen en actos de servicio, a la manera de una lista que la propia Ley define como «cerrada».

Resulta evidente, pues, que ha sido voluntad consciente y expresa del legislador sujetar a gravamen y posteriormente excluir de tributación las prestaciones públicas extraordinarias con origen en actos de terrorismo entre las que se encuentra la pensión de viudedad, pero también es claro que es la propia Ley, conforme a lo declarado en la Exposición de Motivos, la que cierra el paso a la posibilidad de efectuar cualquier interpretación extensiva de los beneficios fiscales explícitamente relacionados en dicho precepto.

Por otra parte, la interpretación postulada por la demanda implica una aplicación extensiva o análogica de la exención a otras percepciones diferentes, porque las causas o motivos de exención deben ser siempre objeto de interpretación restrictiva a tenor de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria que establece que: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las **exenciones** o bonificaciones». El artículo 23.1 del mismo texto legal regula que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho» lo que supone que esta Sala debe llevar a cabo una labor hermenéutica con el fin de poder determinar la voluntad del legislador, a fin de no extender más allá de lo estrictamente previsto por la norma legal el ámbito de las exenciones. Asimismo, resultará aplicable lo establecido en el artículo 10 de la Ley General Tributaria que prevé que:

«Se regularán en todo caso por Ley:

(...)

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias», en relación con los artículos 14 y 15 de la misma Ley que regulan la forma de creación y mantenimiento de las exenciones tributarias, sin que quepa la admisión de la interpretación extensiva propugnada por las actoras en orden a considerar exenta la pensión de viudedad en un supuesto no previsto por la Ley. Si el legislador lo hubiera querido, hubiera ampliado la exención a las prestaciones públicas extraordinarias por acto de servicio y, dentro de ellas, a las pensiones extraordinarias de viudedad. No obstante, se limitó a incluir «las prestaciones públicas por actos de terrorismo» y junto a ella ciertas prestaciones exentas (de incapacidad, invalidez...) e indemnizaciones por daños físicos o psíquicos [artículo 9.Uno, a), b), c), d) y e)].

Por ello, las pensiones extraordinarias de viudedad derivadas del fallecimiento del causante en acto de servicio constituirán rentas sometidas expresamente a tributación por el Impuesto sobre la Renta, al ser configuradas como rendimientos del trabajo por los artículos 24 y 25.g) de la Ley del IRPF, que dispone que:

«Se incluirán, en particular, entre los rendimientos del trabajo:

(...)

g) Las pensiones y haberes pasivos, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley».

A mayor abundamiento, y sin que resulte de aplicación al supuesto de autos, merece destacarse la regulación de la cuestión litigiosa prevista en la vigente la [Ley 40/1998, de 9 de diciembre \(RCL 1998, 2866\)](#) , por la que se regula el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuyo artículo 16 se establece idéntica regulación a la examinada en este proceso:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo (...).

2. En todo caso (...) 1ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de (...) viudedad, orfandad o similares».

En definitiva, deberá desestimarse el recurso dado que, derogada la Ley 44/1978, la Ley 18/1991 es la aplicable a la pensión discutida, otorgándole la consideración de rendimiento del trabajo sujeto a tributación y no susceptible de exención.

QUINTO

No procede efectuar pronunciamiento sobre las costas dado que, conforme con lo dispuesto por el artículo 139 de la [Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa \(RCL 1998, 1741\)](#) , no se aprecia temeridad ni mala fe.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña María Salud D. N., doña Angeles V. Z. y doña María del Carmen E. G. contra tres resoluciones de 30 de diciembre de 1998 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, desestimatorias de las reclamaciones núms. 46/14085/1997, 46/14086/1997 y 46/083/1997, formuladas contra las retenciones practicadas en el IRPF, a partir de 1 de enero de 1992, en las pensiones extraordinarias de viudedad, percibidas como consecuencia del fallecimiento de sus respectivos esposos en acto de servicio, con cargo al régimen de Clases Pasivas del Estado, sin hacer expresa imposición de las costas procesales.

Valencia, a 15 de febrero de 2002.

Fdo. Luis Manglano Sada.

PUBLICACION. –Leída y publicada ha sido la anterior sentencia y voto particular por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma certifico. En Valencia a quince de febrero de dos mil dos.