

SENTENCIA Nº 000213/2019

En Pamplona/Iruña, a 3 de octubre del 2019.

La Ilma. Magistrada Sra. Dña. Mª JESUS AZCONA LABIANO, designada por Acuerdo del Presidente del TSJ de Navarra de fecha 7 de mayo de este año para conocer y resolver de los procedimientos judiciales existentes en los tres juzgados de los Contencioso Administrativo o que pudieran ingresar en los sucesivo, ha visto los autos de Procedimiento Abreviado nº 210/2019, promovido por representada y defendida por el letrado D. , contra el

TEAFNA
representado y defendido por el LETRADO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 5 de junio del 2019 se recibió en este Juzgado escrito de recurso interpuesto por el Letrado D. en nombre y representación de Dña. , contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha 13 de marzo de 2019 por el que se desestima la reclamación económico administrativa formulada frente a resolución del Jefe de la Sección Técnica y de Control de IRPF en relación con la tributación por el IRPF correspondiente al año 2016.

SEGUNDO.- Subsana la presentación de poder y demanda en forma, y habiéndose recibido en este Juzgado Acuerdo de Presidencia del TSJN de fecha 7 de mayo por el que se designaba para conocer y resolver de los procedimientos judiciales existentes en los tres juzgados de los Contencioso Administrativo o que pudieran ingresar en los sucesivo, a la Ilma. Magistrada Sra. Doña María Jesús Azcona Labiano para el conocimiento de este recurso, se señaló la vista para el día 23 de septiembre a las 11 horas, dando traslado del expediente administrativo una vez recibido el mismo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Del ato administrativo recurrido y de las pretensiones de las partes .-

Se recurre ante el juzgado Acuerdo del TEAFNA de 13 de marzo de 2019 por el que se desestima la reclamación económica administrativa interpuesta en relación con la tributación por el IRPF correspondiente al año 2016 , confirmándose la resolución del Jefe de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 23 noviembre de 2017 desestimatoria de la rectificación solicitada (exención de las prestaciones de paternidad y maternidad).

El citado Acuerdo , partiendo de la competencia de la CF para establecer y regular su propio sistema tributario y de que la cuestión sometida a debate no ha sido pacífica, existiendo distintos pronunciamientos judiciales dispares, así como de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, según el cual , atendiendo al criterio subjetivo de quien es el pagador de las prestaciones , la Seguridad Social , la naturaleza laboral de tales prestaciones y su ultima finalidad , que la de sustituir a la renta salarial, y conocida , por cierto, la STS de 3 de octubre de 2018 en relación con el tratamiento jurídico tributario en el IRPF de las prestaciones por paternidad y maternidad en el territorio estatal , que analiza e interpreta una norma estatal , concluye , por contra que el legislador foral , tras la modificación operada en 2012 ha excluido y ha querido excluir como exentas a efectos del IRPF a las prestaciones por maternidad (lo mismo se puede decir de las prestaciones pro paternidad) .Se remite el TEAFNA a la redacción de la Memoria normativa que acompañaba al proyecto de Ley Foral , y aunque en la Exposición de Motivos de la citada Ley Foral nada se diga sobre este concreto aspecto , la citada memoria , defiende el TEAFNA , sirve para interpretar lo que realmente se quiso hacer y la verdadera intención del legislador , que quiere diferenciar las prestaciones por maternidad de las demás prestaciones públicas mencionadas en el precepto. En todo caso el TS analiza la redacción de la Exposición de Motivos de la Ley Estatal para conjuntamente con la redacción concreta del precepto en cuestión , concluir así la existencia de la exención.

En definitiva , lo que defiende el TEAFNA es que el contenido de las normas jurídicas que regulan la exención en el ámbito de la CF es diferente del contenido de las normas estatales sometidas al análisis del TS por lo que no se puede extrapolar la argumentación realizada por este. En todo caso, la prestación por maternidad podrá tener uno u otro tratamiento

jurídico tributario en función de las normas emanadas del Parlamento de Navarra, que con plena capacidad y competencia ha excluido expresamente tal prestación de las rentas exentas.

La demanda se basa en los siguientes motivos.

Se ha de partir que la norma que regula en nuestro ámbito la cuestión, el art 7.k.) LFIRPF, tiene casi idéntica redacción que el art 7.h.) tercer párrafo de la Ley Estatal del IRPF, que ha sido interpretado por el la STS de 3 de octubre de 2018, interpretación que se hace, ante la supresión como renta exenta de las prestaciones por maternidad, en el sentido de que la expresión legal “demás prestaciones por nacimiento” a que se refiere el precepto, engloba también la prestación por maternidad; que en definitiva, es prestación pública prevista por el legislador, y la interpretación sistemática de la norma, como medida principal vinculada al fomento de la natalidad y la conciliación laboral, véase párrafo 4º art 7.h.) nos ha de llevar a esta conclusión. En todo caso, además, desde el punto de vista formal, y siendo preceptos casi idénticos, se ha de hacer la misma interpretación que el TS. Y, añade, la explicación en el Proyecto de elaboración de la norma, no tiene valor jurídico o normativo, y no se contiene ninguna explicación de la supresión de la palabra maternidad, por mucho que si se recoja en la Memoria del proyecto de la citada Ley Foral, y la supresión de la expresión “maternidad” no determina la denegación de la exención, porque, tras la modificación de 2012 se mantiene como exención las “demas prestaciones publicas por nacimiento” y el TS como se ha dicho ha declarado que en esa expresión se engloban también las prestaciones por maternidad. Más a mas, las Administraciones tributarias, la del Estado, y las Haciendas Forales de Alava, Vizcaya y Guipuzcoa están devolviendo lo liquidado por este concepto. En el acto del juicio oral se aduce que la Comunidad Foral de Navarra debía haber adaptado /modificado (dixit) la norma, en atención a las reivindicaciones sociales e incluso políticas, y no lo ha hecho.

Se opone el Gobierno de Navarra en base a las siguientes consideraciones.

La supuesta identidad entre la normativa estatal y la foral no es tal, y la propia doctrina de la STS de 3 de octubre, no ampara la tesis de la exención en Navarra. Tanto de la evolución legislativa en esta materia como de la tramitación parlamentaria de la norma vigente (génesis de la norma), a saber, art 7 letra k), párrafo 3º se infiere que la voluntad del legislador foral es la de excluir la prestación de maternidad de la exención del IRPF.

En primer lugar, se ha de hacer una comparativa de las dos normas desde el punto de vista gramatical, comprobándose de su simple lectura, que no son iguales. Y saliendo al paso de los criterios hermenéuticos utilizados por el TS tenemos que el Alto Tribunal en la meritada sentencia, acude a la exposición de motivos del texto legal estatal, en la que se establece que la prestación de maternidad está exenta del IRPF, lo que luego, no se refleja en el texto, sin embargo y por el contrario, la exposición de motivos de la norma foral no contiene esta mención a la prestación de maternidad, y no dice nada al respecto, lo que se refleja en el precepto concreto; es decir, no hay discrepancia entre la exposición de motivos y la redacción del texto normativo. Y siguiendo con el criterio hermenéutico del TS, y teniendo en cuenta el alcance de la “memoria justificativa” a los efectos de la exegesis normativa, en la citada memoria se dice explícitamente que, en modificación del anterior texto legal de 2003, se excluye como renta exenta la prestación de maternidad, porque es eso lo que ha querido el legislador foral. En cuanto al criterio “gramatical” según el TS respecto a la interpretación derivada de la expresión “también” (referida a las prestaciones de maternidad de Comunidades Autónomas y Entidades Locales), esta previsión, no se contiene en nuestra norma cuando, además, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales no tienen competencia para reconocer prestaciones por maternidad, sino ayudas. Por lo demás, la interpretación sistemática tampoco se puede hacer de nuestra norma en el sentido pretendido por la parte actora, porque en realidad no deja de ser contradictoria con lo que dice el propio TS en el fundamento jurídico 2º de la meritada sentencia.

Por contra, la interpretación sistemática nos llevaría a conclusión distinta, de conformidad con lo dispuesto en el art 14.2 de la LF 22/2012 del IRPF, pues, no tendría sentido admitir la exclusión de la exención del IRPF a los trabajadores por cuenta propia, y la inclusión para los trabajadores por cuenta ajena. Por lo demás, no se debe olvidar, a efectos interpretativos, la naturaleza de las prestaciones de maternidad (y de paternidad) de manera que, y a la luz del art 177 LGSS vienen a compensar la pérdida de ingresos derivada de la suspensión del contrato de trabajo, distinta a las prestaciones públicas recogidas en el precepto, de subvenir necesidades de la familia por exceso de gastos etc, naturaleza que la STS reconoce y explica en el fundamento 2º cuando dice que las prestaciones de la Seguridad Social por maternidad, son distintas a las que en su caso otorgan las CCAA (en concepto de ayudas), de modo que la libertad del legislador le permite hacer esta distinción, dentro de sus competencias el TS da un paso más, y dilucida si efectivamente hace esta distinción en el precepto interpretado.

Por otro lado argumenta que la tesis de la parte actora vulneraría el art 16.3 de la LFGT que proscribía la analogía en el ámbito de las exenciones.

En lo que se refiere a la pretendida infracción de la armonización tributaria y presión fiscal equivalente, se argumenta la existencia de un régimen tributario propio con los límites derivados de la CE y del Convenio Económico, en concreto del art 7, de modo que no hay tal vulneración porque, la armonización tributaria se refiere a terminología y conceptos, no al contenido o tratamiento fiscal, y en orden al concepto de presión fiscal, esta ha de entenderse como presión efectiva globalmente considerada.

SEGUNDO .- De los antecedentes relevantes para la resolución del caso. Iter normativo.-

Para dar correcta respuesta al caso debatido, complejo sin duda, pero, de naturaleza estrictamente jurídica, es conveniente hacer una breve relación de los antecedentes históricos y normativos, pues la redacción de la tan controvertida exención ha ido variando a lo largo del tiempo, tanto en el ámbito estatal como en el foral.

En todo caso, y a la vista de las alegaciones de los demandantes y de los juicios de valor político vertidos en algunos casos, se ha de advertir que a este órgano jurisdiccional únicamente le compete examinar la cuestión a la luz de la normativa foral vigente siendo de todo punto ajeno a “desideratums” de índole política o social. Dicho de otro modo, hay que situar en un plano las decisiones políticas y el enjuiciamiento político que tales decisiones merezcan y en otro plano distinto totalmente ajeno, la calificación jurídica sobre la conformidad o no a derecho de un acto administrativo, que tiene que hacerse con arreglo a criterios estrictamente jurídicos.

Sentado lo anterior, veamos los antecedentes. Si nos centramos primero en el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra tenemos que la Ley Foral 35/2003 de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, dio nueva redacción a la letra k) del art. 7 de la LFIRPF para incluir, por primera vez, entre las rentas exentas, las prestaciones establecidas en el DF 168/1990, de 28 de junio, así como las prestaciones públicas por nacimiento, por parto múltiple, por adopción, por maternidad y por hijos a cargo; hasta entonces, tales prestaciones por maternidad no habían estado exentas del impuesto, por lo que se entiende que no es una exención con tradición en el ordenamiento jurídico.

En todo caso, la redacción era la siguiente :*"También estarán exentas las prestaciones económicas reguladas en los Decretos Forales.... Así como la demás prestaciones publicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijos a cargo"* . Se evidencia entonces la voluntad del legislador de distinguir entre prestaciones publicas por nacimiento y prestaciones por maternidad.

Esta previsión quedó modificada por la Ley Foral 22/2012, que estableció la redacción siguiente:

"Estarán exentas....k) Las prestaciones familiares reguladas en el capitulo IX del título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de junio, así como la ayuda familiar por hijo minusválido establecida para el personal, tanto activo como pasivo, de las Administraciones Publicas.

Asimismo, las pensiones y los haberes pasivos de orfandadpercibidos de los regimenes públicos de la Seguridad social y clases pasivas y demás prestaciones publicas por situación de orfandad.

Igualmente estarán exentas las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial d e la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión socialsiempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las contempladas...

También estarán exentas las prestaciones económicas establecidas en el DF 168/1990 por el que se regulan la prestaciones y ayudas individuales y familiares en materia de Servicios Sociales así como la renta d e inclusión social

Asimismo estarán exentas las demás prestaciones publicas por nacimiento, adopción hijos a cargo , acogimiento de menores , parto o adopción múltiples, así como las ayudas concedidas mediante las correspondientes convocatorias en materia de familia como medidas complementarias para fomentar la natalidad y conciliar la vida laboral y familiar de las personas trabajadora.

La Memoria que acompañaba al proyecto de la ley Foral 22/2012 , justificativa de la oportunidad y necesidad de su promulgación, señalaba literalmente lo que sigue: *"El apartado Tres cambia la redacción del último párrafo del art. 7 con efectos a partir del 1 de enero de 2013.*

Este párrafo del art 7.k se ocupa de reglamentar la exención de una serie de prestaciones y ayudas publicas de carácter heterogéneo pero relacionadas con los Servicios Sociales. Los cambios tienen su base en que en la legislación vigente se

hace referencia a dos Decretos Forales que ya han sido derogados (las ayudas reguladas en aquellos se sustituyen por subvenciones). A pesar del cambio en la forma de concesión, las ayudas continuaran estando exentas.Siguen exentas las prestaciones públicas por nacimiento, adopción, hijos a cargo, acogimiento de menores, orfandad y parto adopción múltiple. Ha desaparecido la mención a la exención de la prestación publica por maternidad con el fin de eliminar la exención de las prestaciones mensuales cobradas de la Seguridad Social o del Gobierno de Navarra por la baja laboral de maternidad ”

La Exposición de Motivos de esta Ley Foral, nada dice sobre este concreto aspecto, a diferencia de la estatal donde explícitamente se menciona la exención de las prestaciones publicas percibidas por maternidad que luego, sin embargo, como se ha visto, no se recoge en el precepto concreto .

Si nos detenemos entonces en el ámbito estatal tenemos entonces que el tenor del art 7 letra h) párrafo 3º dice así
:”Estarán exentas : Las prestaciones familiares reguladas en el Capitulo IX del Titulo II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad, percibidos de los regimenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. (hoy , tras la derogación de la Ley de 1994 , tal referencia ha de entenderse realizada al capitulo I del Titulo VI del actual Texto Refundido de la Ley de 2015). 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.... 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 ...

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

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

Se ve entonces que la evolución legislativa y la redacción normativa ha sido diferente en el Estado y en Navarra, y es que, en nuestra Comunidad Foral la exención de toda prestación pública de maternidad, incluida la de la Seguridad Social, ha estado regulada de forma expresa, únicamente, en el período 2003 a 2012, a diferencia como decimos de la regulación en el Estado .

Estamos entonces en la tesitura de hacer una comparativa entre las dos regulaciones, para dilucidar el nudo gordiano de este debate, el de si la regulación estatal y foral es o no la misma en orden a la no inclusión de las prestaciones por maternidad como renta exenta del IRPF, para poder aplicar o no como doctrina legal la STS de 3 de octubre de 2018, cuestión que, como ya se anticipaba más arriba, dista mucho de ser simple.

Por lo demás, y como es sabido, este órgano jurisdiccional ha de resolver el presente recurso contencioso administrativo a la luz de la norma tributaria vigente, si bien, con la particularidad, de alcance, digamos, formal, de que el TS ya ha interpretado y fijado doctrina sobre una norma estatal, que según la parte demandante, es sustancialmente idéntica a la norma foral, lo que nos va a llevar a analizar ambas normas con detenimiento.

Ello nos lleva a un proceso interpretativo y deductivo previo, como ha hecho nuestro TS partiendo de que como ha señalado la STS ROJ 2760/2018 de 3 julio 2018, se reconoce la capacidad normativa tributaria foral como equiparable materialmente a la del legislador estatal, imperando para ambos el principio de reserva de Ley. Y como declaraba la STS ROJ 490/2018 y la STS ROJ 965/2019 de 12 de marzo de 2019 que admite que *“las referencias contenidas en dicha sentencia a los preceptos estatales sean aplicables, mutatis mutandis, a la norma foral aquí concernida -en la redacción aplicable ratione temporis- en la medida en que el régimen jurídico previsto en aquellos preceptos es idéntico”*. De ello se desprende que lo que importa no es tanto la redacción, la literalidad sin lo que ha querido el legislador, su voluntad.

Así entonces, la cuestión de la pretendida *“identidad sustancial”* es la clave de bóveda del caso. Veamos.

TERCERO .- De la doctrina fijada por la STS de 3 de octubre de 2018 en relación con la norma estatal.-

Antes de examinar la STS de 3 de octubre en la que se apoyan los demandantes, hemos de recordar tal y como hace el Acuerdo del TEAFNA que se han venido produciendo diversos pronunciamientos judiciales dispares, fundamentalmente a partir del año 2016 en que se pronuncia el TSJ de Madrid en sentido favorable a la tesis de la exención, lo que pone de manifiesto que la cuestión no es pacífica en absoluto en los últimos años; (otros Tribunales como el TSJ Andalucía se pronunciaron en contra); por lo demás, el propio el TEAC en resolución de 2 de marzo de 2017 ha rechazado el carácter de exentas de estas

prestaciones, en una interpretación literal y finalista de la norma, al señalar que *“la prestación de maternidad satisfecha por la seguridad social tiene la función de sustituir a la retribución normal (no exenta en el IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del permiso, la causa real de concesión de estas prestaciones no es la maternidad en si misma considerada como una finalidad a proteger, sino la suspensión de la relación laboral que origina la situación de la maternidad la suspensión del contrato de trabajo”*; esta ha sido la situación, en el ámbito estatal, hasta que se ha pronunciado el TS en sentencia de 3 de octubre de 2018, que el Acuerdo del TEAFNA no recoge por razones temporales, y que, como se ha dicho, fija doctrina legal sobre la norma estatal, en la que se señala lo siguiente:

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

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

Primero.- Porque así se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pasó al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Nos sirve como elemento interpretativo del alcance del párrafo tercero antes citado. Como recuerda la sentencia recurrida, en dicha Exposición de Motivos se dice que: “En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar, se establece la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y por parto múltiple previstas en el Real Decreto Ley 112000, de 14 de enero”. Del texto contenido en la referida Exposición de Motivos se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo cuarto del artículo 7 letra h de la ley del IRPF trata de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

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

Tercero.- La interpretación sistemática. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. La prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso interrumpiéndose la actividad laboral; y a tenor del artículo 177 de dicha norma, se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen.

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

Expuesto entonces el tenor literal de la STS, y al hilo de lo que decíamos antes, se ha de realizar por este órgano jurisdiccional una labor interpretativa para averiguar si las dos normas son sustancialmente iguales, lo que pasa por desentrañar la voluntad del legislador foral autor de la norma a aplicar por esta juzgadora , tal y como ha hecho el TS con relación a la norma estatal, sin que podamos hacer una mera aplicación automática de la STS .

CUARTO .- De la voluntad del legislador foral. Inexistencia de identidad sustancial entre al norma estatal y la foral .-

Como se ha visto, el TS ante la no inclusión en el precepto de la expresión "maternidad" (prestación de

maternidad de la Seguridad Social), acude a criterios interpretativos a fin de tratar de averiguar la voluntad del legislador al respecto, así se habla literalmente de “ *la intención del legislador* ”; obsérvese que en lo que a la norma foral se refiere, no se trataría tanto de no inclusión sino de supresión de aquella expresión, matiz relevante como se va a ver.

Pero lo cierto es también, que el TS ha sentado doctrina legal respecto al precepto homólogo en la legislación estatal, en sentido favorable a la tesis de las demandantes al considerar que en la expresión prestaciones por nacimiento se incluye también la prestación por maternidad. Y lo hace vía interpretativa, considerando tres criterios; el primero el de la valoración de la exposición de motivos de la ley estatal que, adviértase, tiene una dicción distinta a la de la LF; el segundo gramatical y el tercero sistemático, en palabras propias de TS.

Se señala por el TEAFNA que los contenidos jurídicos entonces tenidos en cuenta por el TS son distintos a los que se han de tener en cuenta por este órgano jurisdiccional, afirmación que comparte este órgano jurisdiccional, y ello por lo que seguidamente se va a exponer.

Pues bien; como se ha expuesto, la norma foral, art 7 letra k) no incluye como prestación exenta del IRPF la de maternidad, porque, respecto de la norma anterior, la suprime; por lo demás, tampoco incluye otros párrafos que si incluye la estatal, con lo que, ya de principio vemos que no es idéntica.

En este orden de cosas, comenzaremos diciendo que la voluntad del legislador se exterioriza en la norma y viene precedida de una iniciativa legislativa seguida de una tramitación parlamentaria que es la que la practica, viene a configurar el cauce palpable de la formación de la voluntad legislativa.

La aplicación de la norma tributaria, a igual que cualquier otra norma jurídica supone entenderla o interpretarla para la averiguación del sentido o espíritu del precepto. La cuestión de la interpretación de las normas tributarias no ha sido ni mucho menos pacífica, en cualquier caso se viene aplicando la teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención dado el carácter excepcional o singular de las normas que las establecen, y el apoyo legal de esta doctrina jurisprudencial se encuentra en el acogimiento de las exenciones al principio de reserva de ley y en la prohibición de la analogía ex art. 16.3 de la LFGT (3. No se admitirá la analogía para extender mas allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones ...) lo que, no obstante, no ha de confundirse con la extensión que haya de darse a la interpelación de las normas tributarias.

Hay otro aspecto que no se puede olvidar y es la autonomía del Derecho Tributario respecto de otras ramas del Derecho

público y privado a la hora de construir y definir sus propias categorías jurídicas aunque estas sean compartidas con otros sectores del ordenamiento, de modo que la ley tributaria puede atribuir sus propio sentido y de forma autonomía a los conceptos que en al misma se emplean pero a efectos exclusivamente fiscales, por ejemplo véase la definición de empresario contenida en al LFIVA y la recogida en el Código de Comercio.

Pues bien, si seguimos el mismo iter interpretativo del Alto Tribunal, hemos de llegar a conclusión distinta, pues el legislador navarro ha querido excluir como exentas del IRPF las prestaciones por maternidad y ello, como señala el TEAFNA porque los contenidos jurídicos tenidos en cuenta por el TS son distintos a los que se han de tener en cuenta por este órgano jurisdiccional.

Así tenemos que, la Exposición de Motivos de la norma foral, la que este Tribunal tiene que aplicar e interpretar, no se olvide, no contiene mención explícita alguna a la exención de la prestación de maternidad, a diferencia de la de la norma estatal como hemos apuntado mas arriba. Nada se dice al respecto, a diferencia de lo que ocurre con la modificación de 2003 donde, en la Exposición de Motivos se indicaba explícitamente que se incluía entre las rentas exentas la prestación por maternidad, lo que se refleja en la dicción literal del precepto, con lo que, tal y como señala la Administración demandada en el acto de juicio oral, no hay discrepancia alguna entre el concreto precepto y el tenor de la exposición de motivos.

Al hilo de esta cuestión, la del valor o alcance de las exposiciones de motivos, se ha de recordar que a menudo se recurre en los tribunales a la significación jurídica de esta parte del texto legal que no tiene valor normativo, lo que es pacífica en nuestro derecho por cuanto el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diferentes sentencias sobre la significación jurídica de esta parte del texto legal, a saber, Sentencia 36/1981, de 12 de noviembre, en cuyo Fundamento Jurídico 7º declaró que *"el preámbulo no tiene valor normativo aunque es un elemento a tener en cuenta en la interpretación de las Leyes"*; también Sentencia 150/1990, de 4 de octubre.

Tenemos entonces que a nivel interpretativo, la Exposición de Motivos puede (aunque no siempre lo hace) recoger las decisiones políticas en su caso mas significativas contenidas en el texto dispositivo de la norma en forma de principios o reglas en la que prima el criterio interpretativo de **dar unidad y coherencia al articulado** que recoge la norma aprobada, es decir, nos va a ayudar a entender el ánimo de legislador y cómo debemos aplicar lo regulado en la norma, esto es, sirven para efectuar una **interpretación finalista**. Ahora bien, no podemos utilizar la exposición de motivos y su valor interpretativo como un elemento único dentro de una norma y

por tanto aplicarlo dentro de ese cerco sin que se vea afectado por el resto de normas que le rodean y se apliquen en un caso concreto **y por tanto del valor jerárquico de todas ellas** .

A este respecto y en este sentido citaremos la Sentencia TS de 23 de febrero de 2012, recurso de casación núm. 603/2008.

Volviendo al caso que nos ocupa, como decíamos, la Exposición de Motivos de la norma foral no dice nada, por lo que, a diferencia de la de la norma estatal, no incluye como exenta la prestación por maternidad, de manera que, el iter interpretativo habrá de seguir otros cauces en todo caso en conjunción con el bloque normativo foral; la letra del precepto favorece poner el acento en la omisión de la expresión “*maternidad*” en tanto que sí se incluía en el anterior texto legal de 2003; en cualquier caso, en nuestro bloque normativo foral, no hay discrepancia entre la propia Exposición de Motivos y el concreto precepto, a diferencia de la norma estatal donde sí existe esa discrepancia que el TS interpreta en el sentido de que el legislador estatal sí ha querido incluirla.

Y así como la Exposición de Motivos de nuestra Ley Foral no dice nada, por contra, sí que lo dice, la Memoria justificativa que acompañaba al proyecto de ley, trámite como se sabe, preceptivo, donde explícitamente se explica de forma clara y precisa que se excluye la prestación de maternidad como exenta del IRPF.

Sobre el alcance y relevancia a efectos interpretativos de las “memorias”, recordaremos que en palabras del TC, STC 136/2011, de 13 de septiembre se puede considerar a la citada memoria como antecedente de la norma siempre que no contenga omisiones o lagunas que hurten a los Diputados, (en este caso Parlamentarios) de los elementos de juicio necesarios para poder cumplir con las funciones que les son propias, y sobre todo, par poder pronunciarse sobre el proyecto de Ley sometido a su enmienda, debate y aprobación.

A mayor abundamiento se ha de traer a colación el criterio de nuestro TS sentado en sentencia de fecha 6 de junio de 2014 según el cual y aunque tanto en la proposición de ley como en el proyecto de ley es preceptiva la Exposición de motivos, la mejor técnica legislativa deriva de la preceptividad de informes y de las memorias en su procedimiento de elaboración “*lo que da una coherencia y una congruencia al ordenamiento jurídico que genera menores problemas de interpretación*”; por tanto, la citada Memoria, sin tener valor normativo, como no lo tiene la exposición de motivos, puede ser tenida en cuenta a efectos interpretativos por mor de la congruencia y coherencia de todo el ordenamiento jurídico tributario.

Volviendo a la cuestión que hoy nos concierne, a la vista de lo expuesto hasta el momento, el análisis del iter sufrido por el proyecto durante su tramitación parlamentaria pone de manifiesto que el legislador foral ha querido dejar fuera del ámbito de la exención en el IRPF a las prestaciones por maternidad.

Si nos detenemos en el segundo de los criterios interpretativos de los que ha hecho uso el TS, el gramatical, se aprecia igualmente disparidad entre la norma estatal y la foral, pues ésta última no incluye el inciso que se inicia con el adverbio “*también*” referido a las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Comunidades Autónomas o Entidades locales, que por lo demás y como aduce la Administración Foral, no tienen capacidad normativa para regular prestaciones por maternidad, sino, en su caso, ayudas, derivadas, siquiera indirectamente, de la maternidad. Es clara la diferente acción protectora que compete a la Seguridad Social por dicho concepto.

Al no existir este párrafo, difícilmente se puede apreciar identidad sustancial, ni tiene posibilidad este órgano jurisdiccional de participar de este criterio interpretativo.

Por lo demás la propia STS de 3 de octubre de 2018 reconoce en el fundamento de derecho 2º que la naturaleza de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social es distinta a las que otorguen en su caso las Comunidades Autónomas o los Entes locales de carácter complementario derivado de la libertad de configuración de legislador que puede en todo caso justificar un tratamiento distinto a efectos de la exención o no del IRPF; y ello no debe olvidarse al hilo de las alegaciones sobre la pretendida discriminación o desigualdad, cuyo desarrollo lo deferimos para mas adelante.

En todo caso, si de criterios interpretativos hablamos, y en concreto, de una interpretación sistemática del precepto en discusión puesto en relación con el art 14.2 de la LFIRPF, se concluye también, que la voluntad del legislador no ha sido la de incluir la prestación por maternidad como renta exenta, pues, se compadecería mal con la previsión explícita como rendimientos de trabajo las prestaciones por incapacidad temporal por paternidad y maternidad, percibidas por quienes ejerzan actividades empresariales o profesionales. Con fundamento entonces en la “*finalidad*” de aplicación uniforme de la previsiones para unos y otros trabajadores, la conclusión es la de que, la norma foral quiere algo distinto que la estatal, en orden a la naturaleza de tales prestaciones.

Sentado lo anterior, si atendemos a la alegación vertida por la demandante de que es una prestación de ámbito nacional reconocida por el art 177 de la LGSS que merece un trato igualitario en todo el Estado, incluida Navarra, diremos dos cosas. Una, esto es indudablemente así, por supuesto, pero es

Firmado por:
M^{re} JESUS AZCONA LABIANO

Fecha: 10/10/2019 12:34

que no es este el debate que hoy nos ocupa; la expresión “maternidad” es un término estricto a efectos de Seguridad Social, peor no lo es a efectos tributarios. Aquí no se debate sobre la prestación por maternidad en si, que es la que es en todo el ámbito nacional y que se percibe por igual en todos los territorios; decir otra cosa como parece pretender la parte demandante, es desvirtuar la cuestión. Todas las madres españolas, incluidas las navarras, tienen derecho a la prestación por maternidad, claro, esto no se discute, pero otra cosa es el tratamiento fiscal o tributario, que puede ser diferente en el Estado y en Navarra. Dos; hay otras prestaciones, ejemplo el subsidio por desempleo que es renta no exenta, y siendo de ámbito nacional, y tiene un tratamiento tributario propio. Volveremos sobre el tema de la igualdad y trato no discriminatorio mas adelante.

En todo caso, desde una perspectiva finalista, teniendo en cuenta la finalidad o función de la prestación por maternidad que no es otra que la de compensar a las trabajadoras (trabajadores, en caso de la prestación de paternidad), por la perdida de ingresos como consecuencia de la suspensión de su contrato de trabajo o cese en la actividad (trabajadores por cuenta propia) para disfrutar del periodo de descanso por maternidad o paternidad, se evidencia a efectos interpretativos de la norma foral, la diferente función de la “prestaciones públicas por nacimiento” etc., que no es otra que la de proteger o subvenir a las necesidades derivadas de la maternidad propiamente dicha. La prestación de maternidad de la Seguridad Social no protege a su beneficiarias frente a las consecuencias de circunstancias derivadas del mero hecho del nacimiento, en definitiva, no se prevé en la LGSS para subvenir a las necesidades derivadas del mero hecho del nacimiento o la adopción (mayores gastos, apoyo a la incorporación de la mujer al mercado laboral o como medida de conciliación de la vida laboral y familiar, ayudas a la madre trabajadora y no estrictamente a la maternidad) sino para sustituir la ausencia de retribución en el periodo de suspensión del contrato de trabajo, relación estatutaria o funcional. Y este matiz a juicio de esta juzgadora tiene relevancia porque siendo esta su naturaleza, de querer el legislador su consideración como exentas, habrá de establecerse de modo expreso que es lo que ha hecho el legislador foral; así que, en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, estaba prevista la exención para la prestación por maternidad de forma expresa, y se modifica para dejar de estarlo.

Por todo ello, la aparente identidad, es solo eso, aparente.

Así entonces, de la interpretación del cuerpo normativo foral navarro, globalmente considerado y del art 7 letra k), a la luz de los criterios de exegesis normativa tenidos en cuenta: gramatical, sistemático, y finalista, se ha de concluir que, la voluntad del legislador foral ha sido la de excluir como renta exenta del IRPF las prestaciones por maternidad.

Más a mas, y ya lo hemos venido apuntando, la voluntad del legislador en Navarra se pone de manifiesto en la propia supresión de la exención que rigió en Navarra durante años, y que por cierto, al hilo de las alegaciones de trato discriminatorio y desigualdad, supuso un régimen de exenciones por razones familiares mas amplio que el aplicable en territorio común, lo cual, redundando en lo anterior, era legitimo por virtud del régimen tributario propio y pleno. Si el legislador navarro hubiera querido mantener la exención bastaba con no haber modificado el precepto, dejándolo como estaba.

En todo caso, y aun a riesgo de ser reiterativos, el canon conforme al que ha examinado el TS la norma estatal, no es el mismo.

Y, a todo ello no obsta ni el principio de armonización tributaria ni el concepto de presión fiscal equivalente, como seguidamente se va a explicar.

QUINTO.- De algunas consideraciones generales sobre el régimen tributario de la Comunidad Foral de Navarra. Limites. Armonización Tributaria y presión fiscal .-

Sentado lo anterior, habida cuenta de los términos del debate suscitados por las partes litigantes, se han de hacer algunas consideraciones sobre los principios del régimen tributario de Navarra, limites a la autonomía tributaria de Navarra y armonización tributaria entre Navarra y el Estado.

Entre las competencias históricas o forales (aquellas que ejerce Navarra al amparo de la Ley Paccionada y disposiciones complementarias) podemos citar las que se refieren a la actividad financiera y tributaria, de carácter exclusivo, y siendo plena, es limitada por el Convenio Económico con el Estado.

Como límites a la autonomía fiscal de Navarra, como para el Estado, está indudablemente, el respeto a los principios que la CE recoge, a los tratados internacionales y a la normativa europea. Y en lo que aquí nos concierne, en orden a dilucidar sobre el alcance de la armonización tributaria aducida y presión fiscal equivalente se ha de recordar lo establecido en el art 7 del Convenio Económico según el cual la Comunidad Foral de Navarra en la elaboración de la normativa tributarias se adecuara a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente convenio . Se trata de una armonización formalista, no se refiere al contenido.

Al hilo de esto se ha de recordar lo declarado por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Navarra, en sentencia de fecha 1 de diciembre de 1998 dictada en Recurso Contencioso Administrativo 1606/1995, según la cual: *“Dicho lo anterior ...en la legislación Navarra no existe norma de carácter general equivalente al art 89.2 de la Ley General Tributaria lo cual no supone, ...que dicho precepto sea aplicable supletoriamente en esta Comunidad cuya legislación solo ha de acomodarse a dicha norma estatal en lo relativo a terminología y conceptos (art 7.1.a) del Convenio de 31 de julio de 1990), esto es, en los elementos que configuran la estructura del impuesto y no sus contenidos (deducciones, exenciones, tipos etc) cuya determinación es competencia exclusiva de la Comunidad Foral de conformidad con lo supuesto de la Ley de Amejoramiento (art 45.1 y 3) y el citado Convenio, según hemos tenido ocasión de decir en nuestra reciente Sentencia de 13 de noviembre en supuesto similar al presente..., y ello no implica desigualdad de rango constitucional derivadas de la confrontación entre normativa estatal y normativa foral pues entenderlo así sería tanto como anular la autonomía legislativa de la Comunidad cuya legislación habría de ser necesariamente con la del Estado.”*

A mayor abundamiento el TS en sentencia de fecha 3 de julio de 2018 en un caso relativo a la conformidad o no de norma foral fiscal de la Junta de Vizcaya respecto de la Ley del Concierto Económico, en la que se dijo lo siguiente: *“Debemos señalar, como lógica y razonable conclusión de todo cuanto hasta ahora hemos expuesto, que la potestad normativa de las Juntas Generales de cada territorio histórico para, en virtud de lo autorizado por los artículos 1 y 2. Uno del Concierto Económico - mantener, establecer y regular su régimen tributario - obliga a considerar, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo, a que hemos hecho referencia, que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece el Concierto -LCE- en sus arts. 3º y 4º a tal autonomía - respeto a la solidaridad; atención a la estructura general impositiva del Estado; coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos; sometimiento a Tratados Internacionales; interpretación con criterios de la Ley General Tributaria; adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General; mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado; respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc. etc.-, que tales normas no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al titular de la competencia normativa tributaria foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común, según hemos visto. 4.3...”*

Asimismo la STS de 23 de junio de 2014, en línea con lo anterior, señalaba que : *“y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos*

diferenciados de trascendencia jurídica ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral, por proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general, exige algo más que su enunciación apodíctica".

Traeremos a colación asimismo la STS de 30 de marzo de 2012 ROJ5651/2012 según la cual : "Nos hemos referido.... a la necesidad de un cuidadoso equilibrio entre el principio de igualdad y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales y que ello se traduce en que "la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional , lo que sería incompatible con la autonomía financiera y aun amas con el específico sistema foral". Por eso ha podido decir el TC en su sentencia 150/1990 "...la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuando y como ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los arts 1, 9.2, 14 , 139 , 149.1.1 de la Constitución....en base a este criterio .. ya se exponía que salvaguarda la identidad básica de derechos y deberes de los Españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser diferentes por otra parte la sentencia del TC nº 159/2007 de 2 de octubre ha recordado...hemos precisado que la mención en el art 31.1 de la CEE del principio de igualdad..., no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema tributario que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes....".

"Nadie ha cuestionado que no se respete la estructura general impositiva y en cuanto al otro factor, el de la presión fiscal, el sistema fiscal de Concierto Económico preserva la igualdad básica de los ciudadanos españoles, no a través de la igualdad de tipos impositivos o regulaciones, que sería incompatible, como se ha dicho, con el sistema foral, sino a través del mecanismo de garantía, que supone la imposición de que exista en el País vasco una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado (art. 3 b de la Ley de Concierto Económico (RCL 2002, 1345).

Como dice el precepto, la presión fiscal a tener en cuenta es la "efectiva" es decir, no la nominal que es la que deriva de los tipos impositivos sino la renta realmente gravada, que depende sobre todo

del rigor con que la normativa sea aplicada. No es lo mismo presión fiscal –que no es otra cosa que volumen de recaudación sobre producto interior bruto- que tipos impositivos, porque la recaudación a menudo depende de otros factores como volumen de fraude, facilidad de aplicación de incentivos, capacidad de inspección,...”.

En segundo lugar, el término “global” que utiliza el precepto no puede ser interpretado sino como referido a la totalidad del sistema tributario, no a un impuesto concreto. Y ello es así, porque al margen del significado de la expresión empleada. “global”, que alude a un conjunto, únicamente la valoración de todo el sistema tributario puede permitir enjuiciar si se cumple el deber de la igualdad de contribución a las cargas públicas de todos los ciudadanos sometidos a una u otra legislación. Pero, además, solamente esa globalidad del sistema dota de sentido a la autonomía normativa del Concierto, de modo que los ciudadanos, a través de sus representantes, pueden decir en qué tributo aportan más o menos, siempre y cuando ello no afecte a la globalidad. En este sentido bueno será recordar que la tarifa del IRPF Vasco es considerablemente más elevada que la que rige en territorio común.

Por ello no es procedente decir, como hace la recurrente, que la “presión fiscal efectiva” deriva del impuesto de sociedades en territorio foral” no es similar a la existente en el resto de las Comunidades Autónomas”.

A la luz entonces de esta doctrina expuesta, y volviendo al caso que nos ocupa, no se aprecia vulneración alguna por el acuerdo del TEAFNA del principio de armonización tributaria, que se cumple en cuanto a terminología y conceptos, pues no se aprecia diferencias entre ellos, si bien, no tienen que tener las distintas regulaciones el mismo contenido pues de otro modo, quedaría vacía de contenido la capacidad normativa del legislador foral en materia tributaria. Y tampoco se constata infracción del principio de presión fiscal equivalente que ha de ser entendido en los términos expuesto, y, más a más, no se acredita que la presión fiscal globalmente considerada sea discriminatoria para las madres (y padres) navarros ni con respecto a la del Estado ni con relación a los llamados Territorios Vascos.

SEXTO .- De la inexistencia de trato discriminatorio a la luz del ordenamiento constitucional.-

En orden a la pretendida vulneración del principio constitucional de igualdad ex art. 14 CE diremos lo siguiente.

El principio de igualdad no dice lo que es igual ni aporta por sí mismo un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales. Como tal principio, no cabe predicar de él ningún contenido

Firmado por: M ^{re} JESUS AZCONA LABIANO	Fecha: 10/10/2019 12:34	Doc. garantizado con firma electrónica. URL verificación: https://sedejudicial.navarra.es/
--	-------------------------	---

material en abstracto; la igualdad es un concepto relacional que exige siempre un elemento de comparación al cual referir la desigualdad denunciada; por eso, en la materia tributaria es el principio de capacidad económica el que nos proporciona, en mayor medida, el criterio o medida para esa comparación. La igualdad no constituye un derecho subjetivo autónomo, existente por sí mismo, pues su contenido viene establecido siempre respecto de relaciones jurídicas concretas [STC 76/1983, FJ 2, a)], es decir, tiene un carácter relacional respecto de alguna situación jurídica determinada.

El verdadero problema que plantea la exigencia de un tratamiento jurídico igual es determinar cuándo dos situaciones reales son equiparables y susceptibles de comparación entre sí; porque el margen de que goza el Tribunal cuando lleva a cabo un juicio de igualdad es bastante amplio.

No estamos aquí en un juicio sobre la constitucionalidad de la norma foral (que en ningún momento plantean los recurrentes) pero al hilo de las alegaciones sobre la pretendida discriminación práctica se ha de recordar la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para regular de manera autónoma el IRPF a partir de un régimen fiscal propio y de convenio establecido sobre la base de la Disposición adicional primera de CE impide considerar a que quienes están sometidos a los regímenes tributarios forales y quienes están sometidos al régimen tributario común se encuentren en situaciones homólogas que permiten su comparación a efectos de aplicar el juicio de igualdad constitucional. La diversidad de la posición jurídica que caracteriza a quienes integran ambas categorías de contribuyentes impide considerarlas como términos de comparación equivalentes a la hora de hacer enjuicio acerca de la compatibilidad de la norma con el respeto al principio de igualdad.

La garantía de la igualdad lo es tanto desde la perspectiva estrictamente legal como también desde la perspectiva de las consecuencias prácticas, tomando en cuenta la realidad de la regulación tributaria y de los procedimientos de su aplicación cuyas deficiencias estructurales o fácticas afecten al tratamiento igual de los obligados tributarios. Y esto es lo que hacemos aquí, la regulación tributaria en su conjunto no es igual a la del Estado; ergo, la conclusión puede y debe ser distinta.

Es ya doctrina reiterada del TC la de que no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art 14 de la CE sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización

o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

A mayor abundamiento traeremos a colación la STC 60/2015 que señalaba lo siguiente:” *No estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983 , de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990 , de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999 , de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que nos ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente ‘favorecer a sus residentes’, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.(STC 60/2015 , FJ 5)”*

Al hilo del principio de autonomía financiera el TC ha venido a decir que el principio de igualdad consiste en preservar de diferencias las posiciones jurídicas fundamentales (Revista catalana de dret públic, núm. 32, 2006 8) de los ciudadanos, los cuales deben ser equivalentes en todo el territorio. Se reitera, por tanto, una idea que el TC ya estableció (en relación con el principio de autonomía financiera) en el Auto 182/1986, de 26 de febrero, que recogía esta idea en relación con los tributos autonómicos al considerar que “[...] *salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar puedan ser distintas [...]*”. Sigue, por lo tanto, tal y como se deriva de las interpretaciones establecidas por el TC, el legislador constitucional previendo contrapesos al principio de autonomía política en general y financiera en particular. El principio de igualdad no puede ser entendido como uniformidad en materia financiera o en cualquier otra, ya que acabaría con el principio de autonomía; sin embargo, sí actúa como garantía de que las posiciones jurídicas fundamentales y básicas de los ciudadanos –en el momento de recibir servicios o al contribuir a los gastos públicos no deben ser diferentes dependiendo de su localización.

Es claro entonces que el principio de igualdad se refiere a posiciones jurídico tributarias fundamentales , y la exención o no del IRPF, además no se puede considerar como tal y en este sentido la STC 60/2015 señala que “*la diferencia de trato viene dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española...*”. Como dice

en la STS de 9 de diciembre de 2004 *“salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles , las cargas fiscales que deban soportar pueden ser en alguna medida diferentes”*

Todo lo anterior nos lleva a desestimar las alegaciones vertidas por los demandantes en orden a que se produce una discriminación respecto de las madres (y padres) navarros a los efectos del art 14 de la CE. El resultado en la práctica , por mor de la STS comentada , podrá sugerir a los interesados una suerte de trato discriminatorio, pero no lo es desde el punto de vista de nuestro ordenamiento jurídico constitucional como ha quedado expuesto.

En fin, y para terminar, tal y como ya se anticipaba al comienzo de esta resolución, no se puede trasladar un problema de política legislativa al ámbito judicial. Será el legislador, el que en su caso, si quiere, tras los trámites oportunos en el ámbito parlamentario, quien adapte o modifique la norma que este órgano jurisdiccional debe aplicar, debiéndose desestimar de plano todas las argumentaciones de tipo político que puedan contener las demandas, que siendo las mismas muy respetables , son ajenas a un proceso judicial contencioso administrativo que trata , como ya se ha dicho hasta la saciedad , exclusivamente del control jurídico de la actuación administrativa: es decir si se ajusta o no al ordenamiento jurídico.

En atención a todo lo expuesto , procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo y confirmar el Acuerdo del TEAFNA.

SEPTIMO .- De las costas procesales.-

Establece el art. 139.1 de la LJCA, tras la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal. “ En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promoviera, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En el presente litigio se aprecia , dadas las circunstancias concurrentes que el caso presentaba serias dudas de derecho , por lo que no procede pronunciamiento sobre las costas.

Vistos los preceptos jurídicos citados y demás de pertinente aplicación,

Firmado por:
M^a JESUS AZCONA LABIANO

Fecha: 10/10/2019 12:34

FALL O

Que debo desestimar como desestimo, el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Letrado D. en nombre y representación de contra la actuación administrativa referenciada; **y debo declarar y declaro** que el Acuerdo del TEAFNA de 13 de Marzo de 2019 por el que se desestima reclamación económico administrativa formulada frente a resoluciones del Jefe de la Sección Técnica y de control del IRPF en relación con la tributación por el IRPF correspondiente al año 2016 , es conforme a derecho ; no procediendo imponer costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer **Recurso de Casación el plazo de 30 días** debiendo presentar ante este Juzgado escrito de preparación en los términos previstos en el artículo 89 de la LJCA, para su posterior elevación, en su caso, a la Sala de lo Contencioso Administrativo del T.S.J. de Navarra.

Así por esta mi Sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronuncio, mando y firmo.

Firmado por:
M^{ra} JESUS AZCONA LABIANO

Fecha: 10/10/2019 12:34