

Competencia del INSS para calificar las pensiones de incapacidad permanente reconocidas por entidades gestoras extranjeras a fin de determinar exenciones tributarias

Comentario de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (sección 2) de 14 de marzo de 2019 (recurso de casación 6740/2017)

Competence of the INSS to qualify permanent disability pensions recognized by foreign management entities in order to determine tax exemptions

Comment of the judgment of the Contentious-Administrative Chamber of the Supreme Court (Section 2) of March 14, 2019 (cassation appeal 6740/2017)

ANDRÉS RAMÓN TRILLO GARCÍA

LETRADO DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Resumen

En el presente trabajo se analiza la doctrina dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2019 relativa a la competencia del Instituto Nacional de la Seguridad Social para determinar, a efectos del reconocimiento de la exención del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que una pensión de incapacidad permanente percibida de acuerdo con la legislación de un tercer Estado ha sido reconocida por un sistema público de Seguridad Social y, si además la situación protegida por dicha pensión es homologable a la protección otorgada por las pensiones de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez del Régimen General de la Seguridad Social en España.

Palabras clave

Impuesto; renta; exención; pensión; invalidez; Estado extranjero

Abstract

This paper analyzes the doctrine dictated by the Contentious-Administrative Chamber of the Supreme Court of March 14, 2019 regarding the competence of the National Social Security Institute to determine, for the purpose of recognizing the exemption from the Tax of the Income of Individuals, that a permanent disability pension received in accordance with the legislation of a third State has been recognized by a public Social Security system and, if the situation protected by said pension is also comparable to the protection granted by permanent absolute disability or high disability pensions of the General Social Security Regime in Spain.

Keywords

Tax; rent; exemption; pension; disability; Foreign state

1. ANTECEDENTES

1.- El recurrente en casación presentó solicitud de rectificación de la declaración sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, pretendiendo la aplicación de la exención regulada en el artículo 7.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, a la pensión de invalidez satisfecha por el Departamento federal de Finanzas de la Confederación Suiza, con el argumento de que se había concedido en atención a su grado de discapacidad del 100 %, por tanto, era homologable a la pensión de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocida por la legislación española en materia de Seguridad Social.

2.- El acuerdo de 6 de julio de 2015 de la Agencia Tributaria (Delegación Especial de Galicia) desestimó la pretensión del solicitante. Lo que se razonó para ello fue lo siguiente:

a) Para que la pensión de invalidez percibida pudiese gozar de exención en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.f) de la LIRPF, se hace necesario el cumplimiento de dos requisitos:

- Que el periodo de incapacidad reconocido pudiese equipararse en sus características a la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

- Que la entidad que satisface la pretensión goce, según la normativa suiza, del carácter sustitutorio de la Seguridad Social.

b) la verificación del cumplimiento de dichos requisitos y consecuentemente el homologar la incapacidad, es competencia del INSS, y en el presente caso, tal y como señalaba el informe remitido, dicho organismo no consideraba que las pruebas remitidas por el interesado fuesen suficientes para dicha homologación.

3.- El acuerdo de la Agencia Tributaria fue objeto de recurso de reposición que fue igualmente desestimado, presentándose contra esta segunda resolución reclamación económica administrativa, que fue desestimada por resolución de 15 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia.

4.- La resolución anterior fue impugnada mediante recurso contencioso-administrativo, que igualmente fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de octubre de 2017.

5.- Se interpuso recurso de casación al objeto de anular la sentencia del Tribunal Superior de Justicia y de que se efectuaran las siguientes declaraciones:

a) Se declare que una pensión de invalidez en grado de 100 % satisfecha en Suiza por una entidad que goce del carácter sustitutoria de la Seguridad Social española puede equipararse por sus características a la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez a los efectos del artículo 7 f) de la Ley del IRPF.

b) Que en supuesto de que dicha equiparación no pueda realizarse de forma automática aceptando la valoración efectuada por la citada entidad que goce del carácter sustitutoria de la Seguridad Social española, declare que dicha equivalencia puede ser acreditada ante los órganos de gestión e inspección de la administración Tributaria mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, sin necesidad de que exista una valoración o reconocimiento previo del grado de incapacidad por parte del órgano competente de la Seguridad Social.

2. LAS RENTAS DERIVADAS DE INCAPACIDAD PERMANENTE ABSOLUTA Y GRAN INVALIDEZ COMO RENTA EXENTA

El artículo 7 LIPRPF establece que estarán exentas las siguientes rentas:

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta gran invalidez.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a las profesionales no integradas en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúan como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

Como vemos, el legislador limita la exención fiscal a las pensiones de incapacidad permanente absoluta y de gran invalidez, no estando exentas por tanto las prestaciones derivadas de los grados de incapacidad permanente parcial o total para la profesión habitual, exención que por tanto, deriva de la gravedad de la limitación, y no del carácter profesional o común de la contingencia de la que deriva, criterio adoptado que responde únicamente a razones de política tributaria¹.

Se requiere igualmente que la prestación sea satisfecha por la Seguridad Social o entidades que la sustituyan, de manera que cualquier prestación o complemento de pensión que perciba el trabajador por el mismo concepto recibida por razón de la concertación de un seguro privado, mutualidad de previsión complementaria o seguro quedará sujeto a tributación por el impuesto de la renta de las personas físicas, sin perjuicio de lo establecido

¹ VALDUEZA BLANCO, M.D.: “Tratamiento fiscal de las prestaciones e indemnizaciones por incapacidad permanente causadas por un accidente de trabajo”, *Revista Doctrinal Aranzadi Social* nº 9/2012.

en el artículo 7.1.d) LIRPF en relación con los seguros por indemnizaciones derivadas de accidente^{2 3}.

3. CONCEPTO DE INCAPACIDAD PERMANENTE ABSOLUTA Y DE GRAN INVALIDEZ

El artículo 194 de la Ley General de la Seguridad Social en la versión dada por su disposición transitoria vigésima sexta señala en su apartado 5 que se entenderá por incapacidad permanente absoluta para todo trabajo la que inhabilite por completo al trabajador para toda profesión u oficio. La incapacidad permanente absoluta supone una capacidad mínima, y así la jurisprudencia perfila sus características en los siguientes términos⁴:

a) Este grado de incapacidad no solo debe ser reconocido al trabajador que carezca de toda posibilidad para realizar cualquier quehacer laboral, sino también a aquel que, aun con aptitudes para alguna actividad, no tenga facultades reales para consumir con cierta eficacia las inherentes a unas variadas ocupaciones que con cierta eficacia las inherentes a una de las variadas ocupaciones que ofrece el ámbito laboral.

b) Para determinar este grado de incapacidad no pueden contemplarse otros factores y elementos extraños y ajenos a los padecimientos del interesado, como pueden ser, “ad exemplum”, la falta de preparación general o especializada, la mayor o menor dificultad de encontrar empleo, la edad, etc.

c) La calificación de la incapacidad debe resolverse partiendo de las singularidad de cada caso concreto, apreciando los padecimientos que aquejan al trabajador y sus personales características, en cuanto que precisan las aptitudes físicas o psíquicas que le restan a él y no a otro, de manera que la calificación se convierte en una labor de discernimiento sin que se pueda limitar a la mera enfermedad, sino que también ha de valorarse la intensidad de ésta, su extensión, número de órganos y miembros afectados, y en general todos y cuantos elementos objetivos puedan contribuir con precisión a la valoración.

La doctrina judicial añade, entre los contornos de este grado de incapacidad que la realización de una actividad laboral, por liviana que sea, incluso las sedentarias, solo puede consumarse mediante la asistencia diaria al lugar de trabajo, con permanencia en el mismo durante toda la jornada laboral; debe además poder realizarse con un mínimo de

² El artículo 7.1.d) LIRPF establece que estarán exentas las indemnizaciones como consecuencia de la responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivados de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daños sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la ley sobre responsabilidad civil y seguro de la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

³ CHICO DE LA CÁMARA, P. “*El impuesto sobre la Renta de las personas Físicas*”. Estudios y Comentarios Legislativos. Civitas. Abril 2009.

⁴ Doctrina recogida en la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 15 de diciembre de 1997. Véase además “*Las incapacidades laborales. Un punto de vista práctico*”. VVAA. Coordinador: Blanco Martín, JM 4ª Edición. LEX NOVA. Valladolid. 2005.

profesionalidad, rendimiento y eficacia, actuando de acuerdo con las exigencias, de todo orden, que comporta la integración en una empresa en régimen de dependencia de un empresario, dentro de un orden preestablecido y en interrelación con los quehaceres de otros compañeros, por cuanto no es posible pensar que en el amplio campo de las actividades laborales exista alguna en la que no sean exigibles esos mínimos de dedicación, diligencia y atención que son indispensables en el más simple de los oficios y en la última de las categorías profesionales, salvo que se dé un singular afán de superación, espíritu de sacrificio por parte del trabajador y un grado intenso de tolerancia en el empresario pues, de no coincidir ambos, no cabe mantener como relaciones laborales normales aquellas en las que se ofrezcan tales carencias⁵.

Por otra parte el apartado 6 establece que se entenderá por gran invalidez la situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

El precepto, a la hora de establecer las funciones para las que el trabajador requiere la asistencia de una tercera persona, enuncia determinadas situaciones, por lo que se trata de un listado cerrado, recurriéndose a la analogía, lo que corresponde a la ejecución de aquellos actos indispensables en la guarda de la dignidad, higiene y decoro que se corresponden con la dignidad humana, sin que sea necesario que la ayuda sea permanente o continuada, ni que se extienda a todas las tareas esenciales, bastando con que se requiera alguna o algunas de ellas. En esta situación se enmarcan lesiones físicas como la ceguera absoluta, la limitación en el funcionamiento de las extremidades, o las graves alteraciones mentales.

4. LAS PENSIONES DE INCAPACIDAD PERMANENTE EN LOS ESTADOS COMPRENDIDOS EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS REGLAMENTOS COMUNITARIOS DE COORDINACIÓN Y SU ASIMILACIÓN A LA PENSIÓN ESPAÑOLA⁶

El ordenamiento jurídico de Seguridad Social de la Unión Europea no aspira a establecer una protección única ante las diversas contingencias, sino coordinar los sistemas a fin de hacer posible el ejercicio de las libertades comunitarias, y en particular, la relativa a la libre circulación de trabajadores, de manera que cada Estado establece protecciones diferentes según las contingencias teniendo en cuenta las necesidades sociales de los ciudadanos del Estado y de los recursos para sufragar la protección, de manera que no existe, una definición única de las situaciones de necesidad, y en particular en lo que nos atañe de la situación de incapacidad permanente y su graduación.

En Liechtenstein a efectos de determinar la incapacidad permanente una persona se considera inválida tan pronto como su capacidad de ingresos se ve afectada permanentemente debido a su situación de salud. No existe una pensión por incapacidad profesional, sino solo una pensión para personas incapacitadas para trabajar. Para evaluar que una persona es inválida se compara con lo que se espera que ganen como persona sana,

⁵ Doctrina recogida en la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 30 de mayo de 2019 (recurso 109/2019). Véase además “Las incapacidades laborales. Un punto de vista práctico”. VV.AA. Coordinador: José María Blanco Martín, 4ª Edición. LEX NOVA. Valladolid. 2005.

⁶ Fuente Missoc. Mutual Information System on Social Protection.

así la pérdida de ingresos debidos a la invalidez (diferencia de ingresos entre la persona sana y la inválida) determina el grado de invalidez.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo será:

- a) 40 % para el cuarto de pensión.
- b) 50 % para la mitad de la pensión.
- c) 67 % para toda la pensión.

En Noruega la incapacidad permanente se reconoce por la limitación para trabajar por enfermedad, lesión o deformidad debiendo ser la condición médica la causa principal de la incapacidad o reducción de la capacidad de trabajo.

El nivel de incapacidad permanente se establece en los siguientes términos:

- a) Grado de reducción del 50 % de la capacidad de trabajo.
- b) Grado de reducción del 40 % si la persona está recibiendo un permiso de evaluación cuando él o ella declara que la discapacidad se debe a una lesión o enfermedad relacionada con el trabajo.

En Suiza en la protección de la incapacidad permanente se distingue un primer pilar (esquema básico) y un segundo pilar (mínimo legal). La invalidez es total o parcial en función de la reducción de los ingresos, a consecuencia de una enfermedad congénita, enfermedad sobrevenida o accidente.

El nivel de incapacidad se determina en función de los siguientes porcentajes:

- a) 40 % para el cuarto de pensión.
- b) 50 % para la mitad de la pensión.
- c) 60 % para las tres cuartas partes de pensión.
- d) 70 % para la totalidad de la pensión.

En Austria las personas empleadas con capacidad de trabajo reducida o una incapacidad laboral que se estima que durará al menos seis meses están sujetas a los siguientes beneficios de pensión:

- Pensión de invalidez (seguro de pensiones para trabajadores manuales).
- Pensión por incapacidad laboral (seguro de pensiones para empleados).
- Pensión por incapacidad laboral total (seguro de pensión para autónomos y agricultores).

Hay un concepto diferente de invalidez para trabajos cualificados o semicualificados o trabajo no cualificados:

- Existe una protección ocupacional para los trabajadores cualificados y semicualificados (en parte también para los trabajadores autónomos); es decir, aquellos con capacidad de trabajo reducida solo pueden ser transferidos a trabajos de su grupo profesional.

- Para los trabajadores no cualificados y semicualificados asegurados, no hay protección de personal: pueden ser transferidos a cualquier trabajo en el mercado laboral. Sin embargo, a partir de los 50 años de edad, se aplica una disposición por dificultades.

- Para hombres y mujeres mayores de 60 años, existe un acuerdo de protección ocupacional restringido para todos los grupos ocupacionales (incluidos los trabajadores no cualificados), si al menos 120 de los últimos 180 meses calendario se llevó a cabo la misma ocupación.

Se reconoce la invalidez original a la persona que ingresó en el mercado laboral, era inestable en el trabajo debido a deficiencias graves de salud, pero que, sin embargo, ha adquirido un mínimo de 19 años de cotización.

Para personas que no hayan cumplido 50 años el 1 de enero de 2014 se establece una pensión de invalidez (por incapacidad laboral). En caso de invalidez temporal (incapacidad laboral) por un mínimo de seis meses o subsidios de readiestramiento, prestación es de promoción social e integración en el mercado de trabajo para asegurar la subsistencia de las personas con impedimentos de salud que participan en medidas apropiadas y razonables de rehabilitación y, por tanto, mejoran su empleabilidad.

La reducción mínima en la capacidad debe ser al menos del 50 %.

En Bélgica un trabajador que, como resultado de una enfermedad o lesión no puede ganar más de una vez que los ingresos normales de los trabajadores en la misma categoría y con la misma capacitación se considera inválido.

La reducción en la capacidad para el trabajo debe ser al menos del 66 %.

En Bulgaria, la evaluación de las situaciones de incapacidad se basa en la reducción del porcentaje de capacidad de trabajo. Para facilitar la referencia, la incapacidad se puede clasificar en tres grupos:

- Grupo I: Personas con capacidad para el trabajo reducida en un grado de capacidad superior al 90 %.
- Grupo II: Personas con capacidad de trabajo reducida en un grado de capacidad de trabajo reducida en un grado de discapacidad del 71 % al 90 %.
- Grupo III: Personas con capacidad de trabajo reducida en un grado de capacidad de trabajo reducida en un grado de discapacidad del 50 % al 70,99 %.

En Croacia se distingue a efectos de la evaluación de la incapacidad hay que tener en cuenta:

La reducción de la capacidad funcional: Ocurre si, debido a un cambio permanente de la condición de salud que no puede remediarse con tratamiento médico, la capacidad funcional de un asegurado se reduce en más de la mitad en comparación con una persona sana asegurada del mismo nivel de educación o similar.

Capacidad funcional residual: Se refiere a la posibilidad de mejorar la condición de salud de una persona asegurada con capacidad funcional reducida a través de la rehabilitación ocupacional, de manera tal que la persona pueda realizar otras actividades a tiempo completo.

Incapacidad total para trabajar: Si ocurre una pérdida permanente de capacidad funcional, sin ninguna capacidad funcional residual.

Capacidad funcional parcial: si la rehabilitación ocupacional no puede mejorar la condición de salud de una persona asegurada con una capacidad funcional reducida hasta el punto de que él o ella es capaz de realizar al menos el 70 % de las horas de trabajo en puestos de trabajo en puesto de trabajo ajustados que requieran el mismo nivel de educación o un nivel similar y cumplir con su puesto de trabajo.

El mínimo de capacidad para el trabajo se establece en el 50 %.

En Chipre una persona asegurada es tratada como incapaz de trabajar como resultado de una enfermedad especial o discapacidad física o mental, distinguiéndose:

- Incapacidad total: 100 % de reducción de la capacidad de ganancia.
- Incapacidad parcial: con tres categorías:
 - a) 50 % a 66,66 % de reducción en la capacidad de ingresos para edad entre 60 y 63 años: 60 % de pensión de invalidez.
 - b) 66,67 % a 75 % de reducción en la capacidad de ingresos: 75 % de la pensión de invalidez.
 - c) 76 % al 99 % de reducción en la capacidad de ingresos: 85 % de la pensión de invalidez.

La reducción de capacidad mínima se establece en el 50 % para las edades entre 60 y 63 años y del 66,67 % para edades inferiores a los 60 años.

En República Checa el primer grado de incapacidad va del 35 % a 49 % de pérdida de capacidad de trabajo; El segundo grado de invalidez va desde el 50 % al 69 % de pérdida de la capacidad de trabajo, mientras que en el tercer grado de invalidez se establece para el 70 % de pérdida de la capacidad de trabajo.

En Dinamarca la pensión de invalidez se establece para personas con edad entre 40 y 65 años cuya capacidad de trabajo se ha reducido de forma permanente que no puede asegurar su subsistencia. También se extiende a personas con edad entre 18 y 39 años solo en los casos especiales cuando es absolutamente evidente que nunca podrán trabajar.

La pensión de invalidez para personas mayores, introducida en 2014, es una variante acelerada del plan de pensiones de invalidez, que se basa en la capacidad para trabajar y en cumplir con ciertos criterios (tener menos de 5 años hasta la edad de jubilación y un vínculo con el mercado laboral equivalente a 20-25 años de empleo a tiempo completo) de manera que bajo este esquema no tienen obligación de participar en un programa de rehabilitación. Todas las demás condiciones son las mismas que para la pensión de invalidez.

La capacidad mínima para una persona entre 40 y 65 años debe reducirse permanentemente en la medida en que esa persona no pueda asegurar su subsistencia. Para una persona entre 18 y 39 años debe ser absolutamente evidente que nunca podrán trabajar.

En Estonia el nivel de capacidad de trabajo se establece de la siguiente manera:

- la incapacidad parcial si el trabajo está parcialmente impedido por el estado de salud.

Incapacidad total si el trabajador es incapaz de trabajar.

La evaluación de la capacidad de trabajo tiene en cuenta el estado de salud y las restricciones de actividad, teniéndose en cuenta el pronóstico y la duración estimada de las restricciones.

No hay un nivel mínimo de incapacidad. Los beneficiarios deben ser evaluados como al menos parcialmente capaces de trabajar, o no pueden hacerlo.

En Finlandia se distingue en materia de incapacidad permanente entre una pensión nacional y una pensión estatutaria.

Pensión de invalidez: Para las personas aseguradas que han perdido su capacidad de trabajo debido a una enfermedad y cuya incapacidad se estima que durará al menos un año (esta condición se refiere solo a la pensión relacionada con los ingresos) o debido a defectos permanentes o lesiones. Esta pensión se otorga por un periodo indefinido. Desde la edad de 60 años se aplican criterios más indulgentes a la pensión de invalidez. Por otra parte a los menores de 20 años no se les puede calificar hasta que no sean evaluadas sus perspectivas.

Pensión de subsidio/beneficio de rehabilitación en efectivo: las personas aseguradas cuya capacidad de trabajo se evalúa como recuperables mediante la rehabilitación, otorgado por un periodo determinado.

Pensión de garantía: Un residente que recibe una pensión de invalidez completa percibirá una garantía mínima de su pensión si es inferior a 768,60 euros al mes. También lo percibirán los emigrantes siempre que no perciban pensión y se encuentren incapacitados en el sentido indicado por la ley nacional.

La pensión nacional no tiene determinado un grado determinado de invalidez para el trabajo, En cambio la pensión estatutaria requiere:

- Pensión de invalidez: No más de 2/5 de capacidad restante.
- Pensión de incapacidad parcial: No más de 3/5 de capacidad restante.

En Francia un trabajador que, como resultado de un accidente o enfermedad no laboral, no puede ganar más de un tercio de las ganancias normales de un trabajador en la misma categoría con la misma capacitación y en la misma región.

Hay tres niveles de invalidez:

- a) 1º grupo: médicamente capaz de trabajar;
- b) 2º grupo: médicamente incapaz de trabajar;
- c) 3º grupo: médicamente incapacitado para trabajar y que necesita atención diaria de un tercero.

El nivel mínimo de incapacidad se establece en el 66,6 %.

En Alemania se distingue:

- a) Pensión total por incapacidad: concedida a asegurados que son como resultado de enfermedad o enfermedad que no pueden trabajar durante un período indefinido durante al menos 3 horas al día en las condiciones regulares del mercado de trabajo.
- b) Pensión por incapacidad parcial: concedida a asegurados que son como resultado de enfermedad o enfermedad que no pueden trabajar durante un período indefinido durante al menos 6 horas al día en las condiciones regulares del mercado de trabajo.
- c) Las personas aseguradas que puedan trabajar por lo menos 3 horas pero no más de 6 horas al día pueden recibir una pensión de incapacidad total siempre y cuando no haya un empleo adecuado disponible.
- d) Las personas aseguradas que hayan nacido antes del 2 de enero de 1961 pueden recibir una pensión por incapacidad parcial, si son incapaces de su trabajo habitual. Las personas aseguradas son incapaces de su trabajo habitual, si no pueden trabajar más de 6 horas al día en su ocupación anterior o en cualquier otra ocupación adecuada.

El nivel mínimo de incapacidad se establece en Alemania:

- a) Para la incapacidad parcial: Capacidad para cualquier trabajo desde 3 y hasta 6 horas al día.
- b) Incapacidad total: Capacidad para cualquier trabajo menos de 3 horas al día.

En Grecia se considera que una persona sufre de invalidez grave cuando, como resultado de una enfermedad o discapacidad física o mental que apareció o empeoró después de la afiliación, no puede ganar más de una quinta parte de los ingresos normales de un trabajador en la misma categoría o formación durante al menos 1 año. Sin embargo, aquellos que ya no pueden ganar más de 1/3 de los ingresos normales obtienen el 75% de la prestación y aquellos que ya no pueden ganar más de 1/2 obtienen el 50% de la pensión.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en Grecia es del 50 %.

En Hungría pueden causar las prestaciones para personas con capacidad de trabajo modificada aquellas cuyo estado de salud se evalúa al 60 % o menos, que cumplen el período de calificación, que no están en actividad remunerada y que no recibir beneficios regulares en efectivo por otras razones. El beneficio solo se puede reclamar después de alcanzar los 15 años de edad.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en el 40 %.

En Irlanda para el reconocimiento de la pensión de invalidez a las personas aseguradas que no han podido trabajar durante al menos 12 meses y sea probable que no puedan trabajar durante al menos otros 12 meses. Si la incapacidad es de tal naturaleza que la persona será permanentemente incapaz de trabajar, la condición de 12 meses puede no tener que ser satisfecha.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en Irlanda en la probabilidad de que se sea incapaz de trabajar durante un mínimo de 12 meses o permanentemente.

En Italia se reconoce la pensión de invalidez a un asegurado cuya capacidad de trabajo, en ocupaciones adaptadas a su capacidad, se reduce permanentemente a al menos dos tercios como resultado de enfermedad o enfermedad (física o mental) en el seguro ordinario de invalidez. Por otra parte la pensión por incapacidad (pensione di inabilit) se paga al asegurado o beneficiario de la indemnización por invalidez que no puede realizar ninguna actividad profesional de forma absoluta y permanente.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en Italia en el seguro ordinario de invalidez en el 66 % y en la pensión de incapacidad en el 100 %.

En Letonia la Ley de Discapacidad, establece que la incapacidad de las personas mayores de 18 años se divide en tres grupos:

- a) Incapacidad del Grupo I (incapacidad muy grave), si la pérdida de capacidad para trabajar es 80-100 %.
- b) Incapacidad del Grupo II (Incapacidad grave), si la pérdida de capacidad para trabajar es del 60-79 %.
- c) Incapacidad del Grupo III (Incapacidad moderada), si la pérdida de capacidad para trabajar es de 25-59 %.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en el 25 %.

En Lituania una persona con un nivel de incapacidad laboral de al menos el 45% recibe bien la pensión por Incapacidad de Trabajo o la pensión por discapacidad de asistencia social.

Hay 3 niveles de incapacidad para los menores de 18 años (excepto aquellos que están o están asegurados por el seguro social del Estado):

- Discapacidad grave;
- Discapacidad moderada;
- Discapacidad ligera.

Para las personas adultas y para los menores de 18 años que están, o estuvieron asegurados por el seguro social del Estado, se determina el nivel de incapacidad de trabajo de acuerdo con los criterios médicos, funcionales, profesionales y de otro tipo con el fin de evaluar la capacidad de trabajo y el empleo así como las posibilidades de encontrar trabajo. La pérdida de capacidad de trabajo se expresa como un porcentaje de la incapacidad total para trabajar (100%). Por otra parte para las personas en edad de jubilación se define el nivel de necesidades especiales.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en el 45 %.

En Luxemburgo se reconoce la pensión de invalidez a los asegurados que, como consecuencia de una enfermedad o discapacidad prolongada, hayan perdido la capacidad de trabajo hasta tal punto que no pueda llevar a cabo la ocupación del último puesto u otra ocupación adecuada a su capacidad.

En Luxemburgo no hay nivel mínimo de incapacidad para el trabajo. No obstante, el asegurado cuya invalidez sólo se refiera al último lugar de trabajo puede beneficiarse de la rehabilitación profesional. Por otra parte si no se puede adoptar ninguna medida de rehabilitación interna o externa en el seno de la empresa, se prevé un procedimiento de indemnización.

En Malta la incapacidad debe ser de carácter permanente para la realización un empleo adecuado a tiempo completo o regular a tiempo parcial. La incapacidad puede deberse a una enfermedad grave, lesiones corporales o deterioro mental.

Hay dos categorías:

a) Incapacidad para un empleo a tiempo completo o regular adecuado a tiempo parcial o por autoocupación debido a una enfermedad grave o deterioro corporal o mental;

b) Incapacidad que se considere de carácter permanente o, si su permanencia no puede establecerse de manera concluyente, aun cuando se considera que prohíbe a dicha persona un empleo o autoocupación adecuado a tiempo completo o regular a tiempo parcial durante un período de la fecha de la reclamación.

En Malta el nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en la imposibilidad de que las personas participen en un empleo adecuado a tiempo completo o regular a tiempo parcial o como trabajador por cuenta propia durante al menos un año a partir de la fecha de la reclamación.

En Polonia las prestaciones por invalidez se reconocen a las víctimas de enfermedades a largo plazo o permanentes, o que sea poco probable que recuperen la capacidad de trabajo incluso después de la rehabilitación. Se distingue:

a) Incapacidad total: cuando el asegurado es incapaz de realizar cualquier tipo de trabajo;

b) Incapacidad parcial: cuando el asegurado no puede realizar su trabajo habitual, pero es capaz de un trabajo diferente y menos calificado.

En Polonia no se definen porcentajes o puntos mínimos para ser acreedor de la incapacidad sino que la incapacidad se describe como total o parcial de acuerdo con la capacidad de trabajo restante.

En Portugal se distingue:

a) Invalidez relativa: A ella accede cualquier trabajador que, antes de llegar a la edad de jubilación, no pueda ganar más de un tercio de un salario normal, como resultado de una incapacidad permanente debido a una enfermedad o accidente no cubierto por la legislación específica sobre accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

b) Invalidez absoluta: Supone una incapacidad completa y permanente para llevar a cabo cualquier actividad laboral.

En Portugal el nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en los siguientes términos:

a) Invalidez relativa: 66,66 % reducción de la capacidad de la ocupación normal.

b) Invalidez absoluta: 100 % de reducción para llevar a cabo cualquier actividad laboral.

En Rumanía se distingue:

a) Invalidez por Pérdida total o al menos la mitad de la capacidad de trabajo de la persona como resultado de:

- Accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- Neoplasia, esquizofrenia, SIDA,
- Accidentes no relacionados con el trabajo o enfermedades comunes.

En términos del alcance de la pérdida de capacidad de trabajo, la invalidez tiene tres categorías

- Categoría I: pérdida total de capacidad de trabajo y capacidad de autosuficiencia
- Categoría II: pérdida total de capacidad de trabajo, pero preservación de la capacidad autosuficiente
- Categoría III: pérdida de al menos la mitad de la capacidad de trabajo, ya que la persona puede realizar una actividad profesional durante la mitad de la jornada laboral como máximo.

b) Invalidez por pérdida total o al menos la mitad de la capacidad de trabajo de la persona como resultado de:

- Accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- Neoplasia, esquizofrenia, SIDA,
- Accidentes no relacionados con el trabajo o enfermedades comunes.

En términos del alcance de la pérdida de capacidad de trabajo, la invalidez tiene tres categorías:

- Categoría I: pérdida total de capacidad de trabajo y capacidad de autosuficiencia,
- Categoría II: pérdida total de capacidad de trabajo, pero preservación de la capacidad autosuficiente,
- Categoría III: pérdida de al menos la mitad de la capacidad de trabajo, ya que la persona puede realizar una actividad profesional durante la mitad de la jornada laboral como máximo.

En Rumanía el nivel mínimo de incapacidad para el trabajo es del 50%. En este sentido un médico experto en seguro social evalúa el nivel de incapacidad.

En Eslovaquia una persona tiene derecho a una pensión de invalidez si como consecuencia de enfermedad o accidente se tiene una pérdida de salud grave a largo plazo y su capacidad de trabajo se reduce en un 40 % en comparación con la capacidad de trabajo de una persona sana. Se considera que la invalidez es total si la pérdida de capacidad para el trabajo es de más del 70 % en comparación con la capacidad de trabajo de una persona sana.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en el 41 %.

En Eslovenia la invalidez se determina si se debe a un cambio en el estado de salud como resultado de lesiones o enfermedades relacionadas y no relacionadas con el trabajo, que no puede revertirse mediante tratamiento médico o rehabilitación y la capacidad de trabajo se reduce.

Existen tres categorías de invalidez de los asegurados:

a) Categoría I: se pierde la capacidad de participar en cualquier empleo remunerado organizado;

b) Categoría II: la capacidad de trabajo se reduce en un 50 % o más;

c) Categoría III: la capacidad de trabajar a tiempo completo está deteriorada, pero: son capaces de trabajar en un determinado trabajo al menos a medio tiempo; o su capacidad de trabajo en la ocupación para la que se han formado se reduce en menos del 50 %; o pueden seguir trabajando en su ocupación a tiempo completo, pero han perdido la capacidad de realizar el trabajo al que se les ha asignado.

En Suecia se distingue:

a) Compensación por enfermedad: Destinada a personas de 19 a 29 años con una incapacidad permanente para trabajar por enfermedad u otros impedimentos a la capacidad física o mental para el trabajo.

Para las personas de 30 a 64 años se reconoce una incapacidad permanente total o parcial para el trabajo, (por lo menos un 25 %), por enfermedad u otros impedimentos a la capacidad física o mental para el trabajo.

b) Compensación de actividad: Supone una incapacidad total o parcial a largo plazo (al menos un año) para el trabajo (por lo menos un 25 %), por enfermedad u otros impedimentos a la capacidad física o mental para el trabajo.

El nivel mínimo de incapacidad para el trabajo se establece en el 25 %.

En Países Bajos una persona se considera total o parcialmente incapaz de trabajar cuando, como resultado de una enfermedad, no puede ganar lo mismo que los trabajadores sanos con formación similar y habilidades equivalentes que normalmente ganan en el lugar donde trabaja o la mayoría previamente trabajado, o en las cercanías. No se hace distinción en cuanto a la causa de la incapacidad (común o profesional).

En Países Bajos el nivel mínimo de incapacidad para el trabajo exigida es distinto según el sistema de Seguridad Social y así:

- WAO (sistema anterior): 15 %
- WIA (nuevo sistema): 35 %
- Wajong: 100 %

En Reino Unido se determina la protección por la incapacidad para el trabajo por razón de enfermedad física o mental o discapacidad en un período de incapacidad para el trabajo.

No se establece un porcentaje mínimo de incapacidad.

En estos términos resulta difícil aplicar el principio de asimilación de prestaciones, ingresos o acontecimientos, previsto en el artículo 5 del Reglamento (CE) 883/2004, de 29 de abril de 2004, sobre coordinación de los Sistemas de Seguridad Social. El citado precepto establece que salvo disposición en contrario en el citado Reglamento y habida cuenta de las

disposiciones particulares de aplicación establecidas: a) si, en virtud de la legislación del Estado miembro competente, el disfrute de prestaciones de seguridad social o de otros ingresos produce determinados efectos jurídicos, las disposiciones de que se trate de dicha legislación serán igualmente aplicables en caso de disfrute de prestaciones equivalentes adquiridas con arreglo a la legislación de otro Estado miembro o de ingresos adquiridos en el territorio de otro Estado; y b) si, en virtud de la legislación del Estado miembro competente, se atribuyen efectos jurídicos a la concurrencia de determinados hechos o acontecimientos, dicho Estado tendrá en cuenta hechos o acontecimientos semejantes que guarden relación y hayan ocurrido en otro Estado miembro como si hubieran ocurrido en su propio territorio.

Este principio o técnica permite para cumplir una condición establecida por la legislación de un Estado la asimilación de hechos o acontecimientos análogos cumplidos en otro Estado como si se hubieran producido en el Estado que requiere el cumplimiento de la condición. De este modo, el primer Estado otorga efectos jurídicos a los hechos o acontecimientos ocurridos en el otro Estado como si hubieran ocurrido en su territorio. De la misma manera el disfrute de prestaciones reconocidas o los ingresos obtenidos en otro Estado tendrán valor en el Estado competente. Ahora bien, como señala la sentencia del TSJ Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª de 10 de abril de 2019 (JT/2019/410), para que opere este principio se hace necesario que se trate de prestaciones equivalentes. En este sentido, para determinar la equivalencia entre las prestaciones no basta con que se traten de prestaciones económicas destinadas a cubrir la misma contingencia, la limitación en la capacidad de trabajo, sino que deben responder a situaciones de hecho y de derecho equiparables de manera que el cuadro clínico padecido opere en ambas prestaciones, o mejor dicho, que el cuadro clínico que determina la incapacidad en otro Estado tenga virtualidad para determinar los grados de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez en España, pues como hemos visto, los requerimientos para reconocer prestaciones de invalidez son distintos en los ordenamientos jurídicos de los Estados sometidos al Reglamento (CE) 883/2004.

5. LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS EN RELACIÓN CON LA DETERMINACIÓN DE LA EXENCIÓN EN EL IRPF DE LAS PENSIONES DE INVALIDEZ PERCIBIDA DE UN ESTADO EXTRANJERO

La Dirección General de Tributos en sus dictámenes vinculantes nº V2113-10, V4005-15 y V0918 de 18 de abril de 2018 señalan que una pensión de invalidez percibida del extranjero, por un contribuyente, goza de exención prevista en el artículo 7.f) LIRPF siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que el grado de incapacidad reconocida pueda equipararse en sus características a la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

2º.- Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa del país extranjero de que se trate, del carácter sustitutoria de la Seguridad Social.

Finalmente se señala que no corresponde a la Dirección General de Tributos pronunciarse sobre si existe equiparación o, en su caso, homologación de prestaciones por incapacidad permanente en sus grados de absoluta o gran invalidez, entre los distintos regímenes públicos de la Seguridad Social, es decir, el propio de la normativa española en

comparación o en referencia a cualquiera otras que regulen la Seguridad Social en el extranjero, por no ser competente por razón de la materia sobre este particular.

El problema es determinar el órgano competente para determinar los citados extremos.

6. COMPETENCIAS DEL INSTITUTO NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN MATERIA DE DECLARACIÓN DE LA SITUACIÓN DE INCAPACIDAD PERMANENTE

El artículo 1 del RD 1300/1995, de 21 de julio establece que será competencia del Instituto Nacional de la Seguridad Social, cualquiera que sea la entidad gestora o colaboradora que cubra la contingencia que se trate:

a) Evaluar, calificar y revisar la incapacidad y reconocer el derecho a las prestaciones económicas contributivas de la Seguridad Social por invalidez permanente, en sus distintos grados, así como determinar las contingencias causantes de la misma.

b) Verificar la existencia de lesiones, mutilaciones y deformidades de carácter definitivo, no invalidantes, causadas por accidente de trabajo o enfermedad profesional, y reconocer el derecho a las indemnizaciones correspondientes.

c) Resolver sobre la prórroga del periodo de observación médica en enfermedades profesionales y reconocer el derecho al subsidio correspondiente.

d) Determinar, en su caso, la Mutua Colaboradora con la Seguridad Social o empresa colaboradora responsable de las prestaciones que resulten procedentes en materia de incapacidades laborales y lesiones permanentes no invalidantes.

e) Declarar la responsabilidad empresarial que proceda por falta de alta, cotización o medidas de seguridad e higiene en el trabajo, y determinar el porcentaje en que, en su caso, hayan de incrementarse las prestaciones económicas.

f) Evaluar la incapacidad para el trabajo a efectos del reconocimiento de la condición de beneficiario del derecho a las prestaciones económicas por muerte y supervivencia, así como de las prestaciones por invalidez del extinguido Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez (SOVI).

g) Declarar la extinción de la prórroga de los efectos económicos de la situación de incapacidad temporal en el momento en que recaiga la correspondiente resolución por la que se reconozca o deniegue el derecho a prestación de invalidez.

h) Cuantas otras funciones y competencias le estén atribuidas por la legislación vigente en materias análogas a las que enumeradas en los apartados anteriores, en cuanto Entidad Gestora de la Seguridad Social, y para las prestaciones cuya gestión tiene encomendada.

En el seno del INSS se constituyen los Equipos de Valoración de las Incapacidades como órganos colegiados técnicos compuestos por funcionarios del INSS, facultativos

médicos, e inspectores de trabajo que tienen entre otras funciones examinar la situación de incapacidad del trabajador y formular al Director provincial del INSS dictámenes-propuestas, preceptivos y no vinculantes, particularmente sobre la anulación o disminución de la capacidad para el trabajo por existencia de situaciones de invalidez permanente, calificación de estas situaciones en sus distintos grados.

Entre las funciones de los Equipos de Valoración de las Incapacidades se encuentra la de la determinación de la incapacidad permanente en el Régimen de Clases Pasivas del Estado. En tal sentido, el artículo 28.1.c) de la Ley de Clases Pasivas del Estado, aprobada por el Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril establece que la jubilación o retiro del funcionario se puede producir por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, que se declarará de oficio o a instancia de parte, cuando el interesado venga afectado por una lesión o proceso patológico, somático o psíquico que esté estabilizado y sea irreversible o de remota o incierta reversibilidad, cuya lesión o proceso le imposibiliten totalmente para el desempeño de las funciones propias de su Cuerpo, Escala, plaza o carrera, de acuerdo con el dictamen preceptivo y vinculante del órgano médico que en cada caso corresponde. Este órgano, como decimos es el Equipo de Valoración de Incapacidades y así la disposición adicional segunda del Real Decreto 397/1987, de 30 de abril establece que los dictámenes médicos preceptivos para la determinación de la existencia de la incapacidad permanente y, en su caso, fijación del grado de la misma, así como la verificación de lesiones, a efectos del reconocimiento del derecho a las prestaciones abonadas con cargo a los créditos de Clases Pasivas y cuya competencia esté atribuida a la Dirección General de Costes de Personal y de Pensiones Públicas, se emitirán por el equipo de Valoración de Incapacidades.

Asimismo el artículo 3 de la Orden de 22 de noviembre de 1996 establece que la emisión del dictamen preceptivo para la determinación de la existencia de incapacidad permanente para el servicio corresponderá, previa solicitud del órgano de jubilación competente, al Equipo de Valoración de Incapacidades de la Dirección Provincial del INSS de la provincia en que tenga su domicilio el funcionario.

En este sentido hay que tener en cuenta que el concepto de incapacidad en el régimen de Clases Pasivas no concuerda con los grados de incapacidad permanente establecidos en el sistema de la Seguridad Social lo que invita a pensar que es el órgano apropiado para homologar conceptos distintos de incapacidad permanente.

Partiendo de la competencia del INSS a través de sus órganos administrativos para calificar la situaciones de incapacidad permanente diferentes, tanto en el Sistema de la Seguridad Social como en el Sistema de Clases Pasivas, la sentencia que comentamos concluye que dicha competencia se debe extender para determinar primero si las pensiones percibidas en terceros estados tienen el carácter de pensiones del régimen público de Seguridad Social de aquél Estado y en segundo lugar si la pensión reconocida es equiparable a los grados de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez propios de nuestro ordenamiento jurídico.

Si esto es así, hay que entender que los acuerdos del INSS al respecto, tiene el carácter de actos de trámite y por ende, no son susceptibles de impugnación autónoma ante la jurisdicción social al tener un contenido meramente declarativo por lo que el desacuerdo con

la resolución habrá de expresarse en la impugnación de las liquidaciones que se realicen por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

7. CRITERIOS INTERPRETATIVOS FIJADOS POR EL TRIBUNAL SUPREMO EN LA SENTENCIA DE 14 DE MARZO DE 2019

La sentencia fija los siguientes criterios interpretativos:

1º.- El reconocimiento de una pensión de invalidez en Suiza con un nivel del cien por cien no basta, por sí solo, para equipar dicha pensión con una prestación de incapacidad permanente absoluta del sistema español de Seguridad Social, porque en aquél Estado, a diferencia de lo que ocurre en España, no se distingue entre un grado de incapacidad que está referida sólo a la profesión que ejercía el interesado, aunque le impida en la totalidad de los cometidos de dicha profesión, y otro grado superior que se proyecta también sobre las profesiones.

2º.- La calificación de si una situación merece la consideración de incapacidad permanente absoluta corresponde al Instituto Nacional de la Seguridad Social a través de los órganos reglamentariamente establecidos para examinar al interesado y emitir el correspondiente dictamen propuesta; y recae sobre el interesado la carga de aportar ante esos órganos todos los elementos que permitan probar cual fue la concreta situación que determinó la pensión extranjera cuya equiparación se pretenda con una pensión de invalidez absoluta del sistema español de Seguridad Social.

8. VALORACIÓN

Ciertamente, la respuesta del Tribunal Supremo es razonable y adecuada al fin propuesto si bien efectuando una interpretación que parte de la actual competencia del INSS para determinar el grado de inutilidad para el servicio de los funcionarios públicos. No obstante, a nuestro juicio la tesis del Tribunal Supremo topa con la inexistencia de una norma explícita de atribución de dicha competencia, lo que a nuestro juicio constituye un serio óbice.

En efecto, el artículo 5.3.b) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público exige la previa delimitación de las competencias de los órganos administrativos, añadiendo el artículo 8 de la citada ley que la competencia es irrenunciable y que se ejercerá en los términos establecidos legalmente.

En este sentido, consideramos necesario que se dicte una norma que atribuya al INSS la competencia para homologar las pensiones de incapacidad permanente reconocidas en otros Estados con lo que entendemos por incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez en nuestra legislación, así como también el procedimiento para hacer efectivo dicha homologación y su virtualidad en los procedimientos tributarios.