

CONSULTA 2018.2.3.2. IRPF: Tratamiento en el IRPF de las aportaciones a EPSV realizadas por una persona en situación de jubilación activa y de su posterior rescate en el caso de que las mismas no sean objeto de reducción. Se interpreta que a estos efectos la jubilación activa puede asimilarse a la jubilación parcial, por lo que los contribuyentes pueden reducir de la base imponible las aportaciones que realicen para la cobertura de la jubilación total. No se distingue en el tratamiento fiscal del rescate si las cantidades que lo originaron fueron objeto de reducción en su día o no.

HECHOS PLANTEADOS

El contribuyente se encuentra en situación de jubilación activa desde el ejercicio 2014. El contribuyente ha venido realizando aportaciones y tiene intención de seguir realizándolas a una EPSV, por importe de 5.000 euros.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer el tratamiento tributario tanto de las aportaciones, como del posterior rescate en el caso de que las mismas no sean objeto de reducción.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 70 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que estipula:

“1. Podrán reducirse de la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1º. Las aportaciones realizadas por los socios de las entidades de previsión social voluntaria que tengan por objeto la cobertura de las

contingencias a que hace referencia el artículo 3 de la Norma Foral 241/1988, de 18 de julio, sobre régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, y el desempleo para los socios trabajadores, incluyendo las contribuciones del socio protector que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo ...

2. Las prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social previstos en los números 1º a 7º del apartado anterior tributarán en su integridad, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones que no hayan podido ser objeto de reducción.

3. Con independencia de las reducciones realizadas de acuerdo con los límites a que se refiere el artículo siguiente de esta Norma Foral, los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho, no obtenga rentas a integrar en la base imponible general, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea socio, participe, mutualista o titular dicho cónyuge o pareja de hecho, con el límite máximo de 2.400 euros anuales.

Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como de los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones o baja voluntaria o forzosa o disolución y liquidación de la entidad, deberá reponer las reducciones en la base imponible general indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses

de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

5. No se podrán reducir de la base imponible las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social a los que se refiere los apartados 1 y 3 anteriores, que se realicen a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en que los socios partícipes mutualistas o asegurados se encuentren en situación de jubilación.

6. Asimismo, respecto de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, a los que se refiere el apartado 1 anterior, que se realicen en el mismo ejercicio en que se cobre una prestación en forma de capital por la contingencia de jubilación o por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias cubiertas o por las situaciones previstas en el apartado 8 del artículo 8 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 112002, de 29 de noviembre, la reducción se verá limitada al importe de las aportaciones realizadas en el ejercicio que se corresponda con las percepciones que se integren efectivamente en la base imponible del mismo. (5)

Lo establecido en este apartado no se aplicará cuando se trate de aportaciones y contribuciones realizadas a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/141/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social o a entidades de previsión social de empleo, ni a las aportaciones a que se refieren el apartado 3 de este artículo y el artículo 72 de esta Norma Foral.

El punto 5 del artículo anteriormente expuesto de la Norma Foral excluye la posibilidad de

practicar la reducción por las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, en aquellos supuestos en los que el contribuyente se encuentre en la situación de jubilación.

Es en el artículo 56 del Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se define la situación de jubilación a estos efectos:

“1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 70 y en el apartado 3 del artículo 71 de la Norma Foral del Impuesto, la situación de jubilación se entenderá producida cuando el socio, partícipe, mutualista o asegurado acceda efectivamente a la jubilación en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o en las entidades que lo sustituyan o actúen como alternativas a dicho régimen. A estos efectos, la jubilación anticipada, la flexible, la parcial y otras fórmulas equivalentes que en su caso se reconozcan tendrán la consideración de jubilación.

No obstante, en el supuesto de que el socio, partícipe, mutualista o asegurado acceda a la jubilación parcial, podrán ser objeto de reducción de la base imponible las aportaciones y contribuciones efectuadas para la situación de jubilación total.

2. Cuando no sea posible el acceso a la jubilación mencionada en el apartado anterior, la contingencia de jubilación se entenderá producida a la edad fijada en los estatutos del correspondiente Plan de Previsión Social que no podrá ser inferior a los 60 años, y en caso de que no fijen una determinada edad, en el momento en el que se alcance la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social.

3. Los contribuyentes en situación de incapacidad tendrán la consideración de jubilados a los efectos de lo previsto en este artículo, en todo caso, a partir de la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social. “

El reglamento, por tanto, entre las modalidades de jubilación anticipada, flexible, parcial y otras formas equivalentes (entre las que se encontraría la jubilación activa objeto de la consulta), delimita exclusivamente a la modalidad de jubilación parcial la posibilidad de practicar la reducción de la base imponible por las aportaciones y contribuciones realizadas, si bien, a estos efectos, la jubilación activa puede asimilarse a la jubilación parcial, por lo que los contribuyentes pueden reducir de la base imponible las aportaciones (y contribuciones) que realicen para la cobertura de la jubilación total.

Por otro lado, la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria que regula el funcionamiento de las mismas, en su artículo 24 define las contingencias personales para las que queda establecida la acción protectora del régimen de previsión social establecido en la mencionada Ley para las entidades de previsión social voluntaria, definiendo la contingencia de jubilación en su punto 1 letra a):

“ ... La contingencia de jubilación se entenderá producida cuando el socio o socia ordinario acceda efectivamente a la jubilación en el régimen correspondiente de la Seguridad Social y similares o en función de órgano competente. A estos efectos, la jubilación anticipada, la flexible, la parcial y otras fórmulas equivalentes que en su caso se reconozcan por la Seguridad Social tendrán la consideración de jubilación ... ”

Es en el artículo 17 de la mencionada Ley 5/2012, dónde se establecen las incompatibilidades de la realización de aportaciones a jubilación y el cobro de prestaciones por dicha contingencia, estableciendo en su punto 2 la jubilación parcial como única salvedad que permite la posibilidad de realizar aportaciones para la contingencia de jubilación total, siempre y cuando los estatutos de la entidad así lo establezcan:

“1.- Con carácter general, es incompatible la realización de aportaciones para jubilación y el cobro de prestaciones por dicha contingencia simultáneamente.

A partir del acceso a la jubilación, el socio podrá seguir realizando aportaciones al plan de previsión.

No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación de la entidad de previsión social voluntaria, las aportaciones no podrán destinarse a la cobertura de dicha jubilación.

En caso de que una persona jubilada que esté cobrando prestación por jubilación de una entidad de previsión social voluntaria volviera a trabajar, podrá reanudar las aportaciones a entidades de previsión social voluntaria para la futura contingencia de jubilación, siempre y cuando dejase de cobrar la prestación por jubilación de la entidad de previsión social voluntaria.

2. - No obstante, en situaciones en que el socio o socia se acoja al régimen de jubilación parcial y aunque esté percibiendo esa prestación de una entidad de previsión social voluntaria, esa situación será compatible solamente con la realización de aportaciones para las contingencias de fallecimiento y dependencia, salvo que los estatutos establezcan la posibilidad de aportar para la jubilación total.”

De lo anterior se puede deducir que no resulta incompatible la aportación del socio o socia a la EPSV para cubrir la contingencia de jubilación siempre que no esté cobrando la prestación por jubilación de la misma.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, el tratamiento fiscal de las percepciones recibidas por las cantidades que no han sido objeto de reducción, la Norma Foral 33/2013 califica en su artículo 18 a) como rendimientos de trabajo a las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, incluyendo las que se perciban como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación o en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.

Es en el artículo 19, punto 2 letra b) de la mencionada Norma de IRPF, donde se establece la forma de integrar los rendimientos de trabajo de las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, que señala:

"En el caso de las prestaciones contempladas en la letra a) del artículo 18 de esta Norma Foral, excluidas las previstas en el número 6º, que se perciban en forma de capital, la integración de la cantidad percibida se realizará al 100 por ciento.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la cantidad percibida en forma de capital se integrará al 60 por ciento en el supuesto de primera prestación que se perciba por cada una de las diferentes contingencias, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez o dependencia. El tratamiento establecido en este apartado será también de aplicación a las cantidades percibidas en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.

El porcentaje de integración del 60 por ciento previsto en esta letra resultará aplicable igualmente a la primera cantidad percibida por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias cubiertas o de las situaciones previstas en el apartado 8 del artículo 8 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

A los efectos previstos en este apartado se entenderá por primera cantidad percibida el conjunto de las cuantías percibidas en forma de capital en el mismo período impositivo."

La Norma de IRPF, no distingue por tanto en el tratamiento fiscal del rescate si las cantidades que lo originaron fueron objeto de reducción en su día o no

CONSULTA 2018.2.3.3. IRPF: Tratamiento en el IRPF de becas de especialización complementaria no vinculadas a un programa de doctorado y otorgadas por un organismo autónomo administrativo a candidatos que no han de ser necesariamente funcionarios públicos o personal universitario. Se considera que no se encuentran exentas del IRPF y tienen la consideración de rendimientos del trabajo por razón del vínculo que se establece entre los becarios y el organismo convocante, estando sometidas por tanto a las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.

HECHOS PLANTEADOS

Mediante resolución, de 9 de enero de 2017, del Director General del Organismo autónomo administrativo dependiente del Gobierno Vasco, se convocaron dos becas de formación e investigación en el campo de las metodologías estadístico-matemáticas de la producción estadística de tipo oficial. Los becarios serán dados de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se formula consulta sobre las siguientes cuestiones:

- a) Consideración o no de las mencionadas becas como rentas exentas del IRPF.
- b) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, calificación de las becas como rendimientos del trabajo o de actividad profesional.
- c) Retenciones a practicar sobre los pagos de las becas.

CONTESTACIÓN

En lo que se refiere a la primera cuestión planteada, el artículo 9.9 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF, establece la exención de:

"Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación la normativa reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el tercer ciclo universitario.

Asimismo estarán exentas las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas en el párrafo anterior para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto de Personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las Universidades".

Por lo tanto, la exención se extiende a tres tipos de becas públicas, concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que sea aplicable el régimen fiscal de mecenazgo o concedidas por fundaciones bancarias: a) Becas para cursar estudios hasta tercer ciclo universitario; b) Becas para investigación a las que resulte aplicable el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, que aprueba el Estatuto del Personal Investigador en Formación; y c) Becas para investigación dirigidas al personal de las administraciones públicas y al personal docente e investigador de las Universidades.

En el caso de las becas objeto de la presente consulta, los dos primeros apartados de las bases de la convocatoria señalan lo siguiente:

"1- Objeto de la convocatoria.

Es objeto de la presente convocatoria la provisión de dos (2) becas de formación e investigación en el campo de las metodologías estadístico-

matemáticas de la producción estadística de tipo oficial.

II- Contenido de las becas.

1) Las becas confieren a las personas adjudicatarias la posibilidad de formarse en materia de metodología estadístico-matemática aplicada y en software estadístico de utilización por el Organismo autónomo administrativo dependiente del Gobierno Vasco.

2) Las becas de formación tienen como objetivos:

a) La especialización complementaria en materia estadístico-matemática aplicada.

b) La especialización complementaria en materia de software estadístico."

Asimismo, el apartado IV de la mismas bases regula los requisitos exigibles a las personas solicitantes, sin que figure, entre ellos, la condición de funcionarios públicos, personal de las Administraciones públicas o personal docente o investigador de las Universidades.

Por su parte, el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, que aprueba el Estatuto del Personal Investigador en Formación -al que se remite el artículo 9.9 de la Norma Foral del IRPF- dispone, en su artículo 1, que:

"1. Este Real Decreto tiene por objeto establecer el régimen jurídico general del personal investigador en formación y su relación con las entidades públicas y privadas a las que estén adscritos.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, tienen la condición de personal investigador en formación aquellos graduados universitarios que sean beneficiarios de programas de ayuda dirigidos al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica a través, como mínimo, de los correspondientes estudios oficiales de doctorado".

El apartado 2 del artículo 2, del mismo Real

Decreto, añade que: *"No estará incluida en este Real Decreto la actividad en entidades de los graduados universitarios beneficiarios de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculados a estudios oficiales de doctorado, que se ajustará a la normativa aplicable"*.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, las becas a las que se refiere la presente consulta no se encuentran exentas del IRPF, al no resultarles aplicable el artículo 9.9 de la Norma Foral del impuesto, ya que: a) No se trata de becas para cursar estudios reglados; b) Su convocatoria no establece limitaciones a los participantes, relacionadas con su condición laboral o profesional; por lo que no están específicamente dirigidas a funcionarios o personal de las Administraciones públicas o Universidades; y c) Las mencionadas becas no responden al ámbito de aplicación descrito en el Real Decreto 63/2006 al no estar vinculadas a un programa de doctorado.

Sentado lo anterior, en lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, el artículo 18.g) de la Norma Foral 33/2013 atribuye la consideración de rendimientos del trabajo a: *"Las becas, cuando se deriven de una relación de las descritas en el artículo 15 de esta Norma Foral, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral"*.

El artículo 15 de la misma Norma Foral, al que se remite el anterior precepto, define el concepto de rendimientos del trabajo en los siguientes términos:

"Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones y utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por lo tanto, las becas, a las que no resulte aplicable la exención prevista en el artículo 9.9

de la Norma Foral del impuesto, como ocurre en el presente supuesto, tendrán, con carácter general, la consideración fiscal en IRPF de rendimientos del trabajo, salvo que puedan calificarse como rendimientos de actividad económica (profesional).

A efectos de delimitar ambas posibles calificaciones, el apartado 3.1.1 de la Instrucción 1/2017, de 19 de abril, de la Dirección de Hacienda, por la que se establecen, para el ejercicio 2016, determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 33/2013 y sus disposiciones de desarrollo, señala lo siguiente en relación con las becas:

"a) Procede su calificación como rendimiento del trabajo en los siguientes casos:

a.2. Por razón del vínculo mismo que se establece entre concedente y becario, que hace aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del segundo bajo las directrices del primero, cualquiera que sea éste.

b) Procede su calificación como rendimiento de la actividad profesional, por excepción, en los casos en que las becas se otorguen para el desarrollo de estudios o investigaciones directamente vinculados a una actividad profesional, configurándose como ayuda a un trabajo que puede insertarse plenamente en el conjunto de los realizados en el ejercicio de la actividad profesional del becario".

A este respecto, el apartado XI de las bases de la convocatoria de la becas objeto de la presente consulta establece, entre las obligaciones de las personas beneficiarias de las becas, la de: *"Cumplir con aprovechamiento las distintas etapas del proyecto de formación e investigación según las directrices dadas por el Área de Metodología Estadístico-Matemática, Innovación e I+ D, a la que se encomienda la tutela de las becas"*.

En consecuencia, en el presente supuesto, las becas convocadas tendrán la consideración, a efectos del IRPF, de rendimientos: del trabajo

por razón del vínculo que se establece entre los becarios y el organismo convocante que implica que aquéllos van a desarrollar su actividad bajo las directrices del Organismo autónomo administrativo dependiente del Gobierno Vasco.

Como rendimiento de trabajo, no exento las cantidades abonadas a los becarios están sometidas al sistema de retención regulado en el Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto (Reglamento de IRPF), que en el decreto para los rendimientos de trabajo está expresado en los artículos 83 a 85 de dicho Decreto Foral.

El artículo 84 del Decreto Foral mencionado, contiene la tabla de retenciones y las reglas generales y especiales para su aplicación. Este artículo que ha permanecido invariable durante los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, se ha modificado mediante Decreto Foral 62/2017, de 29 de diciembre, en lo referente a los apartados 1 y 4 que modifican tanto la tabla de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo como a los porcentajes de reducción aplicables a personas trabajadoras activas discapacitadas.

Como consecuencia de ello durante el periodo de pago de las becas, existe una tabla de porcentajes de retención aplicable a rendimientos de trabajo y de porcentajes de reducción referente a personas trabajadoras activas discapacitadas, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 y otra nueva que entra en enero de 2018.

Dado que el abono de las becas según se expresa en el apartado IX.2) de las bases, se realiza mediante pagos mensuales, en cada pago deberán aplicarse las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que corresponda, conforme a lo establecido en los artículos 83 a 85 del Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto.

CONSULTA 2018.2.3.4. IRPF: Exención en IRPF de indemnizaciones por jubilación parcial, por jubilación anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad abonadas por una Institución de Derecho Público. Se considera que no queda acreditado que las indemnizaciones objeto de la consulta deriven de ningún plan estratégico de recursos humanos, a efectos de la aplicación de la exención prevista en la normativa de IRPF. En el caso de indemnizaciones por jubilación parcial, no pueden beneficiarse de la exención al no derivar de ningún despido, ni de ningún cese y al no existir ninguna desvinculación efectiva del trabajador con la Institución. Se califican como rendimientos del trabajo con un periodo de generación igual al número de años que le resten al empleado para cumplir la edad de jubilación ordinaria.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una Institución de Derecho Público que abona a sus trabajadores indemnizaciones por jubilación parcial, por jubilación anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad. Según indica, estas medidas se encuentran recogidas, de un lado, en un Acuerdo conjunto, de fecha 27 de marzo de 2013, de las Comisiones Negociadoras del personal laboral docente e investigador y del personal de administración y servicios, para la aprobación del plan de jubilación parcial para el personal laboral, y, de otro lado, en sendos Acuerdos de la Comisión Técnica para el tratamiento de la jubilación en la Universidad y de otras medidas relacionadas con el tránsito a dicha situación, de 24 de julio y de 27 de noviembre de 2015, respectivamente.

Además, afirma que estos acuerdos tienen como antecedente inmediato otro Acuerdo previo de 15 de julio de 2010, en cuya exposición de motivos se hacía referencia al hecho de que la universidad tenía unas plantillas de personal docente, investigador, de administración y de servicios, de características, número y composición muy desigual, lo que demandaba medidas de actuación para adecuarlas a

los requerimientos emanados del Espacio Europeo de Enseñanza Superior, y para mejorar la respuesta al nuevo programa de grados y posgrados, al incremento de la oferta de docencia en euskera y en un tercer idioma, y al mayor esfuerzo que demandaba la investigación, por lo cual la universidad compareciente inició un trabajo de estudio, análisis, reflexión y debate, cuyo resultado fue dicho acuerdo, en el que se recogían medidas incentivadoras de la jubilación, complementadas con otras de carácter más social, orientadas a facilitar el tránsito a la jubilación con reducción paulatina de la actividad vinculada a los últimos años de la vida laboral.

Por último, señala que, los principios generales de los acuerdos actualmente en vigor (de 2015), destacan que los mismos pretenden atender a las necesidades de organización y de plantilla de la propia universidad, conjugándolas con las legítimas expectativas de los empleados públicos en orden a su pase a la situación de jubilación, y que se guían por el respeto máximo a la voluntad de los trabajadores, en cuanto al momento en el que decidan acceder a la situación de jubilación, con el objetivo de establecer medidas encaminadas al rejuvenecimiento de las plantillas y de garantía del recambio generacional.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer si las indemnizaciones derivadas de estos acuerdos pueden beneficiarse de la exención regulada en el artículo 9.5 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

En lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, el artículo 15 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), según el cual: *“Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza,*

dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)”.

A lo que el artículo 16 de la mencionada NFIRPF, relativo a los rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, añade que: *“Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: (...) e) Los premios e indemnizaciones derivados de una relación de las enumeradas en el artículo anterior”.*

Consecuentemente, las indemnizaciones percibidas por el despido o cese de la relación laboral o estatutaria del contribuyente tienen la consideración de rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, y se encuentran sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones.

No obstante, estos artículos 15 y 16 de la NFIRPF deben ser analizados conjuntamente con el artículo 9 del mismo texto legal, el cual establece que: *“Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 5. Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Asimismo, estarán exentas las indemnizaciones que, en aplicación del apartado 2 del artículo 103 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, el socio perciba al causar baja en la cooperativa, en la misma cuantía que la establecida como obligatoria por la normativa laboral para el cese previsto en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o extinciones de contratos producidas por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto,*

siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente. Con los mismos límites quedarán exentas las cantidades que reciban los trabajadores que, al amparo de un contrato de sustitución, rescindan su relación laboral y anticipen su retiro de la actividad laboral. A los efectos de lo dispuesto en este número, se asimilarán a los despidos colectivos y despidos o ceses por causas objetivas señalados en el párrafo anterior los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas previstas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores. El importe de la indemnización exenta establecida en este número no podrá superar la cantidad de 180.000 euros”.

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril (RIRPF), donde se indica que: *“El disfrute de la exención prevista en el número 5 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto quedará condicionada a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. La cantidad máxima exenta de 180.000 euros será única por cada despido o cese del trabajador, con independencia de la forma en que se abone la indemnización”.*

Por lo tanto, como regla general, las indemnizaciones por despido o cese del trabajador se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa

reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, con un máximo por cada despido o cese de 180.000 euros (al margen de cómo se abone la indemnización).

El disfrute de esta exención queda, no obstante, condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 7 del RIRPF.

Sin embargo, en los supuestos de despidos colectivos realizados según lo previsto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, cuyo Texto Refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, así como de extinciones de contratos producidas por los motivos recogidos en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, debidos, en ambos casos, a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor, el límite exento se incrementa hasta el importe fijado con carácter obligatorio en el repetido Estatuto para el despido improcedente, igualmente con un máximo de 180.000 euros por cada despido o cese.

Sobre este particular, el mencionado artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, correspondiente a los despidos colectivos, estipula que: *“1. A efectos de lo dispuesto en esta ley se entenderá por despido colectivo la extinción de contratos de trabajo fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción cuando, en un período de noventa días, la extinción afecte al menos a: a) Diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores. b) El diez por ciento del número de trabajadores de la empresa en aquellas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores. c) Treinta trabajadores en las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores. Se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos ordinarios o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente*

si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior. Se entiende que concurren causas técnicas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los medios o instrumentos de producción; causas organizativas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los sistemas y métodos de trabajo del personal o en el modo de organizar la producción y causas productivas cuando se produzcan cambios, entre otros, en la demanda de los productos o servicios que la empresa pretende colocar en el mercado".

De modo que, en este ámbito, se entiende que existen causas: a) económicas, cuando, de los resultados de la empresa, se desprende una situación económica negativa, por la existencia de pérdidas actuales o previstas, o por la disminución persistente del nivel de ingresos ordinarios o de ventas (a estos efectos, se considera que la disminución es persistente si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o de ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior); b) técnicas, cuando se producen cambios en el ámbito de los medios o de los instrumentos de producción (entre otros); c) organizativas, cuando se producen cambios en los sistemas y métodos de trabajo del personal, o en el modo de organizar la producción (entre otros); y d) productivas, cuando se producen cambios en la demanda de los productos o servicios que oferta la empresa (entre otros).

De otro lado, en lo que hace referencia a las indemnizaciones por despido improcedente, el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores, prevé, con carácter general, que: "1. Cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador o el abono de una indemnización equivalente a treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades. La opción por la indemnización

determinará la extinción del contrato de trabajo, que se entenderá producida en la fecha del cese efectivo en el trabajo. (...)".

Tras la entrada en vigor de la reforma laboral de 2012, la cuantía de la indemnización obligatoria para el caso de despido improcedente se situó, como regla general, en 33 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de 24 mensualidades (frente a los 45 días de salario por año de servicio, con el máximo de 42 mensualidades, prevista con anterioridad a la mencionada reforma).

No obstante, este precepto debe ser completado con lo previsto en la disposición transitoria undécima del Estatuto de los Trabajadores, según la cual: "1. La indemnización por despido prevista en el artículo 56.1 será de aplicación a los contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012. 2. La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de cuarenta y cinco días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de treinta y tres días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los periodos de tiempo inferiores a un año. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a setecientos veinte días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a cuarenta y dos mensualidades, en ningún caso. 3. A efectos de indemnización por extinción por causas objetivas, los contratos de fomento de la contratación indefinida celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 continuarán rigiéndose por la normativa a cuyo amparo se concertaron. En caso de despido disciplinario, la indemnización por despido improcedente se calculará conforme a lo dispuesto en el apartado 2".

Adicionalmente a todo lo anterior, el artículo 9.5 de la NFIRPF asimila los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas recogidas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores a los despidos colectivos realizados según lo indicado en dicho precepto y a los despidos o ceses por razones objetivas del artículo 52 c) del mismo texto legal.

De modo que las indemnizaciones por cese percibidas en virtud de lo dispuesto en estos planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas previstas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un máximo igual al menor de los importes siguientes: a) la cuantía establecida con carácter obligatorio en la normativa laboral para el despido improcedente (prevista, como regla general, en el artículo 56 y en la disposición transitoria undécima del Estatuto de los Trabajadores); y b) 180.000 euros, con independencia de cómo sean abonadas dichas indemnizaciones.

En lo que hace referencia a estos planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas, actualmente resulta de aplicación el artículo 69 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, donde se señala que: "1. La planificación de los recursos humanos en las Administraciones Públicas tendrá como objetivo contribuir a la consecución de la eficacia en la prestación de los servicios y de la eficiencia en la utilización de los recursos económicos disponibles mediante la dimensión adecuada de sus efectivos, su mejor distribución, formación, promoción profesional y movilidad. 2. Las Administraciones Públicas podrán aprobar Planes para la ordenación de sus recursos humanos, que incluyan, entre otras, algunas de las siguientes medidas: a) Análisis de las disponibilidades y necesidades de personal, tanto desde el punto de vista del número de efectivos, como del de los perfiles profesionales

o niveles de cualificación de los mismos. b) Previsiones sobre los sistemas de organización del trabajo y modificaciones de estructuras de puestos de trabajo. c) Medidas de movilidad, entre las cuales podrá figurar la suspensión de incorporaciones de personal externo a un determinado ámbito o la convocatoria de concursos de provisión de puestos limitados a personal de ámbitos que se determinen. d) Medidas de promoción interna y de formación del personal y de movilidad forzosa de conformidad con lo dispuesto en el capítulo III del presente título de este Estatuto. e) La previsión de la incorporación de recursos humanos a través de la Oferta de empleo público, de acuerdo con lo establecido en el artículo siguiente. 3. Cada Administración Pública planificará sus recursos humanos de acuerdo con los sistemas que establezcan las normas que les sean de aplicación".

Mientras que, en su disposición final cuarta, el citado Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, determina que: "2. Hasta que se dicten las leyes de Función Pública y las normas reglamentarias de desarrollo se mantendrán en vigor en cada Administración Pública las normas vigentes sobre ordenación, planificación y gestión de recursos humanos en tanto no se opongan a lo establecido en este Estatuto".

Además, la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, aún en vigor, estipula que: "Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, de acuerdo con su capacidad de auto organización, podrán adoptar, además de Planes de Empleo, otros sistemas de racionalización de los recursos humanos, mediante programas adaptados a sus especificidades, que podrán incluir todas o alguna de las medidas mencionadas en los apartados 2 y 3 del artículo 18 de la presente Ley, así como incentivos a la excedencia voluntaria y a la jubilación anticipada".

Por su parte, los citados apartados 2 y 3 del artículo 18 de la referida Ley 30/1984, de 2 de

agosto, regulaban que: "2. Los Planes de Empleo podrán contener las siguientes previsiones y medidas: a) Previsiones sobre modificación de estructuras organizativas y de puestos de trabajo. b) Suspensión de incorporaciones de personal externo al ámbito afectado, tanto las derivadas de oferta de empleo como de procesos de movilidad. c) Reasignación de efectivos de personal. d) Establecimiento de cursos de formación y capacitación. e) Autorización de concursos de provisión de puestos limitados al personal de los ámbitos que se determinen. f) Medidas específicas de promoción interna. g) Prestación de servicios a tiempo parcial. h) Necesidades adicionales de recursos humanos que habrán de integrarse, en su caso, en la Oferta de Empleo Público. i) Otras medidas que procedan en relación con los objetivos del Plan de Empleo. Las Memorias justificativas de los Planes de Empleo contendrán las referencias temporales que procedan, respecto de las previsiones y medidas establecidas en los mismos. 3. El personal afectado por un Plan de Empleo podrá ser reasignado en otras Administraciones Públicas en los términos que establezcan los convenios que, a tal efecto, puedan suscribirse entre ellas".

A todos estos efectos, el artículo 22 de la Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca, de aplicación a la universidad compareciente en virtud de lo establecido en su artículo 2, declara que: "1. Las Administraciones Públicas vascas, de acuerdo con su capacidad de auto organización y mediando negociación con la representación del personal, podrán adoptar programas de racionalización de los recursos humanos adaptados a sus especificidades y referidos tanto a personal funcionario como laboral, que contendrán de forma conjunta las actuaciones a desarrollar para la óptima utilización de los recursos humanos en el ámbito a que afecten, dentro de los límites presupuestarios y de acuerdo con las directrices de política de personal que fijen sus órganos de gobierno. 2. Los programas de racionalización de recursos humanos podrán incluir todas o alguna de las medidas establecidas en la normativa general de aplicación para los planes de empleo, así

como incentivos a la excedencia voluntaria y a la jubilación anticipada e incentivos a la renuncia al servicio activo o baja definitiva en él. 3. Los programas de racionalización de los recursos humanos se regirán por lo dispuesto en esta Ley y la normativa que cada Administración Pública Vasca dicte. 4. Los planes de empleo se regirán por su normativa específica de aplicación. 5. El personal afectado por un programa de racionalización de los recursos humanos podrá ser reasignado en otras Administraciones Públicas en los términos que establezcan los convenios que a tal efecto puedan suscribirse entre ellas. 6. En el ámbito de la Administración de la Comunidad Autónoma, los programas de racionalización de recursos humanos podrán afectar a uno o varios Departamentos, Organismos o áreas administrativas concretas. Su aprobación corresponderá al Departamento competente en materia de función pública, previo informe favorable del que lo sea en materia de hacienda. Cuando se circunscriban a un solo Departamento serán aprobados por éste, previo informe favorable de los Departamentos citados. La iniciativa para su elaboración corresponderá al Departamento u Organismo afectado o, conjuntamente, a los Departamentos competentes en materia de función pública y de hacienda. En este último supuesto, se recabará informe a los Departamentos a los que se aplique".

En lo que aquí interesa, esta Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca, se encuentra desarrollada en el Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, aprobado mediante Decreto 190/2004, de 13 de octubre, cuyo artículo 1 preceptúa que: "1. El presente Reglamento será de aplicación a la provisión de puestos de trabajo reservados a personal funcionario de las Administraciones Públicas Vascas incluido en el ámbito de aplicación de la Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca. 2. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el personal funcionario que tenga normativa específica se regirá por las normas que les sean de aplicación y, en lo no previsto en ellas, por este Reglamento. 3. Este Reglamento

tendrá carácter supletorio para todo el personal funcionario y estatutario al servicio de las Administraciones Públicas Vascas no incluido en su ámbito de aplicación".

Particularmente, en lo que hace referencia a los programas de racionalización de los recursos humanos de las Administraciones públicas, el artículo 41 de este Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, declara que: "1. Las Administraciones Públicas Vascas, en ejercicio de su facultad de auto organización y mediando negociación con la representación del personal, podrán adoptar programas de racionalización de los recursos humanos adaptados a sus especificidades y referidos tanto a personal funcionario como laboral, dentro de los límites presupuestarios y de acuerdo con las directrices de política de personal que fijen sus órganos de gobierno. 2. Con la finalidad de conseguir una organización administrativa idónea para la prestación del servicio público con los recursos humanos adecuados e imprescindibles, los programas de racionalización contendrán de forma conjunta las actuaciones a desarrollar para la óptima utilización de los recursos humanos en el ámbito a que afecten, que podrán referirse o incidir, entre otros aspectos, al dimensionamiento de plantillas y planificación de necesidades, a la clasificación de puestos de trabajo, con los efectos retributivos consiguientes, a la selección y provisión de puestos de trabajo, a la promoción y ascenso del personal y a la formación".

A lo que el artículo 42 del mismo Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, añade que: "Los programas de racionalización de recursos humanos podrán incluir todas o alguna de las medidas siguientes: a) Previsiones de modificaciones de estructuras organizativas y de puestos de trabajo. b) Suspensión de incorporaciones de personal externo al ámbito afectado, tanto las derivadas de oferta de empleo como de procesos de movilidad. c) Realización de concursos de provisión de puestos de trabajo

limitados a personal de ámbitos determinados. d) Planes de formación y capacitación del personal para facilitar su recolocación. e) Medidas específicas de promoción interna. f) Reasignación de efectivos. g) Prestación de servicios a tiempo parcial. h) Establecimiento de convenios con otras administraciones públicas para la reasignación de efectivos. i) Incentivos a la excedencia voluntaria y a la jubilación anticipada e incentivos a la renuncia al servicio activo o baja definitiva en él. j) Otras medidas que procedan en relación con los objetivos del programa de racionalización".

Mientras que el artículo 43 del repetido Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, dispone que: "1. En el ámbito de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, los programas de racionalización de recursos humanos podrán afectar a uno o varios departamentos, organismos o áreas administrativas concretas. 2. La iniciativa para su elaboración corresponderá al departamento u organismo afectado o, conjuntamente, a los departamentos competentes en materia de función pública y de hacienda. En este último supuesto, se recabará informe a los departamentos u organismos a los que se aplique. Se acompañará de un expediente justificativo que incluirá las causas objetivas que motiven la adopción de éstas y la finalidad a conseguir, informe sobre los efectos económicos, la medida o medidas concretas a aplicar, así como el ámbito organizativo, temporal y de personal al cual le sería de aplicación el programa de racionalización. 3. Una vez obtenidos los informes precitados se procederá a la negociación con la representación de personal. 4. Su aprobación corresponderá al departamento competente en materia de función pública, previo informe favorable del que lo sea en materia de hacienda. Cuando se circunscriban a un solo departamento serán aprobados por éste, previo informe favorable de los departamentos citados. 5. Los programas de racionalización se elaborarán de conformidad con lo que establezcan las bases del régimen estatutario del personal funcionario".

Los artículos 44, 45 y 46 de este Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, regulan las reasignaciones de efectivos, y los concursos de provisión restringidos al personal de las unidades u organismos identificados como excedentarios. De conformidad con todo lo anterior, los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas a los que se refiere el artículo 9.5 de la NFIRPF pueden ser definidos como los programas de racionalización y adaptación del personal a sus necesidades específicas de los que pueden dotarse las citadas Administraciones, de acuerdo con su capacidad de auto organización y previa negociación con la representación del personal, con la finalidad de conseguir una organización administrativa idónea para la prestación de los servicios públicos con los recursos adecuados e imprescindibles.

Estos planes, o programas, han de contener de forma conjunta las actuaciones a desarrollar para alcanzar dicha finalidad. En concreto, además de las medidas establecidas en la normativa general de aplicación para los planes de empleo, estos planes o programas pueden incluir incentivos a la excedencia voluntaria, a la jubilación anticipada, a la renuncia al servicio activo y/o a la baja definitiva en él.

De otro lado, en el ámbito estrictamente laboral, los expedientes de regulación de empleo se configuran como los procedimientos a través de los cuales se llevan a cabo los despidos colectivos necesarios para intentar superar una situación económica negativa de la empresa (si están basados en causas económicas), o para permitirle adaptar sus recursos a los cambios experimentados en los medios o en los instrumentos de producción, en los sistemas y métodos de trabajo del personal o en el modo de organizarla producción, y/o en la demanda de los productos o servicios que oferta (cuando vienen motivados por causas técnicas, organizativas o de producción, respectivamente). La disposición adicional decimosexta del Estatuto de los Trabajadores regula la aplicación del despido por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción en el sector público.

Por ello, vistas las similitudes que existen entre los planes estratégicos de recursos humanos, propios de las Administraciones públicas, y los expedientes de regulación de empleo, característicos del derecho laboral (en particular, teniendo en cuenta que ambos se articulan como los medios a través de los que el empleador intenta racionalizar y adaptar los recursos humanos a sus necesidades objetivas de organización), la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas otorga un tratamiento análogo a las indemnizaciones que se perciban por uno u otro concepto, a efectos de la exención regulada en el artículo 9.5 de la NFIRPF.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, en el ámbito de las Administraciones públicas, el establecimiento de incentivos a la jubilación anticipada no es exclusivo de los planes estratégicos o de los programas de racionalización de los recursos humanos, sino que se trata de una de las materias que pueden ser objeto de negociación colectiva, conforme a lo previsto en las letras g) e i) del artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, tal y como reconoció el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de diciembre de 2013 (así como el Tribunal de Justicia de Andalucía, en su Sentencia de 19 de diciembre de 2016), al tratarse de una medida de acción social.

Concretamente, el citado artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, estipula que: “1. Serán objeto de negociación, en su ámbito respectivo y en relación con las competencias de cada Administración Pública y con el alcance que legalmente proceda en cada caso, las materias siguientes: (...) g) Los criterios generales para la determinación de prestaciones sociales y pensiones de clases pasivas. (...) i) Los criterios generales de acción social. (...)”.

De modo que, en lo que respecta a las Administraciones públicas, no pueden acogerse a la exención regulada en el artículo 9.5 de la NFIRPF todas las indemnizaciones por jubilación

anticipada, sino solo aquéllas que deriven de los planes estratégicos de recursos humanos descritos más arriba, al igual que, en el ámbito de la empresa privada, tampoco están exentas todas las indemnizaciones por cese que puedan abonarse.

En el supuesto planteado, la universidad pregunta por el tratamiento tributario correspondiente a las indemnizaciones por jubilación parcial, por jubilación voluntaria anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad que abona a sus trabajadores, conforme a lo indicado en tres acuerdos que no facilita, pero que no parecen estar aprobados ni como planes estratégicos, ni como programas de racionalización de sus recursos humanos, tal y como los mismos han sido descritos más arriba. Además, en el escrito que presenta transcribe parte de la exposición de motivos de un acuerdo previo de 2010, no de aquéllos por los que pregunta, en cuyos principios generales sí se afirma que los mismos pretenden atender a las necesidades de organización y de plantilla de la universidad, conjugándolas con las legítimas expectativas de los empleados públicos en orden a su pase a la situación de jubilación, y que se guían por el respeto máximo a la voluntad de los trabajadores, en cuanto al momento en el que decidan acceder a la situación de jubilación, con el objetivo de establecer medidas encaminadas al rejuvenecimiento de las plantillas y de garantía del recambio generacional.

Con lo que, en estas circunstancias, no queda acreditado que las indemnizaciones objeto de consulta deriven de ningún plan estratégico de recursos humanos, en sentido de lo dispuesto en el artículo 9.5 de la NFIRPF (aprobado al amparo de lo establecido en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, en el artículo 22 de la Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca, y en los artículos 41 y siguientes del Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas).

Finalmente, debe precisarse que las indemnizaciones por acceso a la jubilación parcial no pueden beneficiarse, en ningún caso, de la exención por la que se pregunta, al no derivar de ningún despido, ni de ningún cese, tal y como exige el artículo 9.5 de la NFIRPF, y al no existir ninguna desvinculación efectiva del trabajador con la entidad, en el sentido de lo previsto en el artículo 7 del RIRPF. Concretamente, en lo que afecta a las indemnizaciones a tanto alzado que vienen a compensar al trabajador por la parte del sueldo que deja de recibir como consecuencia de su acceso a la situación de jubilación parcial, esta Dirección General entiende que se trata de rendimientos del trabajo con un período de generación igual al número de años que le resten a dicho empleado hasta cumplir la edad de jubilación ordinaria, toda vez que es éste el período durante el cual se le compensa por el descenso en las retribuciones a percibir (normalmente, no superior a 5 años). No obstante, no cabe emitir ningún pronunciamiento concreto sobre las indemnizaciones objeto de consulta, al no haber sido descritas en el escrito presentado.

