

¿EXENCIÓN EN EL IRPF DE SUBSIDIO O PRESTACIÓN EN SUPUESTOS DE PARTO O ADOPCIÓN MÚLTIPLES?*

Análisis de la Consulta de la DGT V2107/2017, de 8 de agosto

Manuel Lucas Durán

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá. Madrid*

EXTRACTO

La DGT ha considerado, en contestación a una consulta vinculante, que las prestaciones pagadas por MUGEJU con motivo de un parto múltiple no resultan exentas del IRPF al ser equiparables con las prestaciones periódicas de maternidad, no exentas de dicho tributo según la doctrina del TEAC, a pesar de la jurisprudencia contradictoria de diferentes Tribunales Superiores de Justicia, la cual será resuelta en breve por el Tribunal Supremo, quien ha admitido un recurso de casación al respecto. Se trata de una cuestión no aislada, pues en idéntica situación se encontrarían los mutualistas de MUFACE e ISFAS, así como los asegurados de la Seguridad Social en relación con partos o adopciones múltiples. En opinión de quien escribe estas líneas, ello constituye una doctrina errónea que debería ser corregida por la propia DGT o, eventualmente, por el TEAC o los tribunales de justicia. En efecto, las prestaciones periódicas por maternidad (sustitutivas del salario) o las licencias retribuidas de maternidad reconocidas al funcionariado no pueden equipararse con los pagos en cuantía única que suponen las prestaciones por parto o adopción múltiples previstas en la normativa de la Seguridad Social y de las mutualidades funcionariales. Consecuentemente, de una correcta interpretación de las letras h) y z) de la LIRPF debe inferirse que estas últimas prestaciones familiares han de considerarse exentas del IRPF.

* El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac MERINO JARA; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan CALVO VÉRGEZ; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Dirección General de Tributos (DGT) fue requerida a emitir contestación vinculante respecto del tratamiento fiscal que ha de tener un subsidio por maternidad en los supuestos de parto, adopción o acogimiento múltiples regulados en los artículos 111 a 117 del Real Decreto 1026/2011, de 15 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Mutualismo Judicial (RMJ). La duda planteada era, concretamente, si una cuantía recibida en tal concepto, que ascendió a 1.890,84 euros y fue abonada en 2016 con motivo de un parto múltiple que tuvo lugar en 2015, se encuentra exenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) conforme a lo dispuesto en el artículo 7 h) 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 (LIRPF). Y, en caso de no resultar exenta, en qué condiciones habría de tributar dicho subsidio y a qué periodo impositivo debería imputarse el mismo.

2. DOCTRINA DE LA DGT

En contestación a la consulta referida, la DGT aborda tres cuestiones distintas, cuales son: 1) la exención del subsidio en el IRPF; 2) la posibilidad, en el caso de no estar exenta, de aplicar la reducción prevista para rentas irregulares; y, finalmente, 3) el periodo impositivo al que ha de imputarse dicha renta de resultar gravada la misma.

Al respecto, indica en primer lugar la DGT que, según el artículo 17.2 a).2.^a de la LIRPF, tal renta debe calificarse como rendimiento del trabajo.

En relación con la cuestión más relevante, esto es, la exención o no en el IRPF del subsidio referido, menciona el órgano directivo lo siguiente:

«[...] el artículo 7 de la [...] LIRPF, dispone que estarán exentas las siguientes rentas:

"h) Las prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad

y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. 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.

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

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales".

Con base en el artículo anteriormente mencionado, las prestaciones públicas del régimen general de la Seguridad Social o de sus regímenes especiales –como ocurre en este caso–, por el concepto de "maternidad" no estarán exentas del impuesto. El cuarto párrafo de la letra h) del artículo 7 citado dispone que "también estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales", por lo que solamente es aplicable la exención a las prestaciones por maternidad satisfechas por los citados entes territoriales, que no es el caso de la presente consulta.

Por otra parte, la prestación por maternidad no se encuentra tampoco incluida dentro del ámbito de aplicación de la letra z) de la LIRPF; su regulación se encuentra incluida en la letra h) del artículo 7 de la LIRPF, donde se reconoce, tal y como se indicó anteriormente, la exención de las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Dicho criterio ha sido confirmado mediante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2017, adoptada en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Por tanto, al no serle de aplicación la exención prevista en el artículo 7 h) de la LIRPF, dicha prestación, como rendimiento de trabajo, está sujeta a tributación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas».

Una vez contestado que la renta debatida no está exenta y sí sujeta a tributación en el IRPF, la segunda cuestión que aborda el centro directivo es, precisamente, si le resulta aplicable la reducción por rendimientos irregulares. Al respecto indica la DGT:

«Por otra parte, a efectos de su liquidación se hace preciso señalar que a dicho rendimiento de trabajo, podría serle de aplicación la reducción del 30 por 100, que se señala en el apartado 3 del artículo 18 de la LIRPF, siempre que se cumplan los requisitos señalados en dicho precepto.

En concreto en el apartado 3 del referido artículo 18 de la Ley del Impuesto, se establece que será de aplicación:

"El 30 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2 a) 1.^a y 2.^a de esta ley que se perciban en forma de capital, 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"».

En último lugar, y en lo que concierne a la imputación temporal de la renta debatida, señala el órgano directivo referido lo siguiente:

«[...] el artículo 14 de la LIRPF, [...] en su apartado 1 establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación al periodo impositivo en que son exigibles por el perceptor. Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 incluye unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí las recogidas en las letras a) y b) y que, respectivamente, establecen lo siguiente:

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado nos lleva a las siguientes conclusiones genéricas sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo, conclusiones que vienen determinadas por la exigibilidad, circunstancia que se entiende producida en el momento en que el perceptor puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes. Así, si la exigibilidad del pago se corresponde con el periodo impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen, o

generado el derecho a la percepción de las prestaciones objeto de consulta, la imputación corresponderá a ese periodo. Por el contrario, si la exigibilidad del pago se corresponde con un periodo impositivo posterior a aquel en el que se ha desarrollado el trabajo que retribuyen o se ha generado el derecho a su percepción en el caso de las prestaciones, la imputación temporal procederá realizarla a aquel periodo impositivo posterior.

En cuanto al tiempo o plazo de pago de la referida prestación objeto de consulta, cabe entender que la exigibilidad por parte de la consultante del pago de la misma, nace el día en el que esta puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos que puedan existir en relación con ello.

Si de acuerdo con dichas normas, la consultante puede exigir la cuantía de la prestación en el periodo impositivo 2015, la renta correspondiente al subsidio especial percibido se deberá imputar a dicho ejercicio. En ese caso, de acuerdo con la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Ley del Impuesto, al percibirse dicha renta, calificada como rendimiento de trabajo, en un periodo impositivo distinto (2016) a aquel en que fue exigible (2015), la misma se imputará al ejercicio 2015, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Por el contrario, si de acuerdo con lo establecido en las normas o pactos existentes, la consultante no puede exigir su cuantía hasta la fecha en que dicha prestación se percibe (2016), dicha renta deberá tributar como rendimiento de trabajo en la declaración de IRPF correspondiente al ejercicio 2016».

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. CUESTIONES PRELIMINARES

Debe indicarse, con carácter previo, que el subsidio cuya tributación se debate viene recogido en el RMJ, aprobado por el Real Decreto 1026/2011, de 15 de julio.

Particularmente, el artículo 111 de dicha norma reconoce un subsidio en «los casos de maternidad por parto múltiple o de acogimiento preadoptivo o permanente múltiple o de paternidad o maternidad por adopción múltiple», en pago único –art. 109.3 a) de la misma norma– y por la cuantía estipulada en el artículo 113 del citado reglamento¹.

¹ Según tal precepto: «La cuantía del subsidio será la cantidad resultante de multiplicar por 42 el haber regulador para la determinación de las pensiones de clases pasivas que esté establecido en la Ley de presupuestos generales del Es-

Es preciso indicar que, paralelamente, también se reconocen prestaciones similares por parte de otras mutualidades de funcionarios, como son la Mutualidad General de Funcionarios Civiles de Estado (MUFACE) y el Instituto Social de las Fuerzas Armadas (ISFAS)². Y, asimismo, los artículos 359 y 360 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS/2015), regulan precisamente una prestación equivalente para supuestos de «parto o adopción múltiples producidos en España» (art. 359 de la norma citada), también en pago único y en la cuantía fijada en el artículo 360 de tal texto legal³.

3.2. EXENCIÓN DEL SUBSIDIO POR PARTO O ADOPCIÓN MÚLTIPLES

La exención prevista en el artículo 7 h) de la LIRPF recoge un beneficio fiscal complejo en el que figura una remisión a una norma hoy derogada (RDLeg. 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social –TRLGSS/1994–), de modo que debe entenderse hecha la referencia a la actualmente vigente (TRLGSS/2015).

Así, en primer lugar, recoge el precepto referido que estarán exentas –en lo que a nosotros ahora concierne– «[l]as prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio». El capítulo citado de la norma referida alude a las «[p]restaciones familiares» tanto en su modalidad contributiva como no contributiva, y entre las que se incluyen la «[p]restación por parto o adopción múltiples», siendo así que los preceptos que actualmente regulan tal cuestión son los ya citados artículos 359 y 360 del TRLGSS/2015⁴.

Sin embargo, en el caso considerado, quien formula la consulta no percibe una prestación de la Seguridad Social sino de la Mutualidad General Judicial (MUGEJU). Dicho lo anterior,

tado del año de la fecha del hecho causante correspondiente al índice multiplicador del cuerpo al que pertenezca el mutualista, dividiendo a su vez ese resultado por 365. El producto se multiplicará por el número de hijos, a partir del segundo que nazcan en un mismo parto o de menores adoptados o acogidos simultáneamente».

² Cfr. artículos 123 a 125 del Real Decreto 375/2003, de 28 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General del Mutualismo Administrativo (RGMA), así como los artículos 97 a 103 de Real Decreto 1726/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (RGSSFA).

³ En el caso de que nacimiento o adopción de dos vástagos 4 veces el salario mínimo interprofesional, cuantía que se eleva a 8 veces (en el caso de 3 vástagos) y a 12 veces (en el caso de 4 o más).

⁴ Es preciso tener en cuenta que los preceptos aludidos por la LIRPF del TRLGSS/1994 que ahora deben identificarse en el TRLGSS/2015 son precisamente los artículos 351 a 362 de esta última norma. Ello es así porque, aun cuando en puridad el TRLGSS/1994 hacía referencia a prestaciones contributivas y no contributivas, son estas últimas las que tendrían técnicamente esta consideración a los efectos del IRPF en cuanto que las «contributivas» consisten básicamente en reconocer como cotizado el periodo de excedencia por cuidado de familiares a efectos de futuras pensiones contributivas (que eventualmente tributarán en el momento de su percepción).

¿resulta aplicable el artículo 7 h) de la LIRPF a las prestaciones percibidas por mutualidades obligatorias de funcionarios (MUFACE, MUGEJU o ISFAS) en concepto de parto o adopción múltiples? Ciertamente, y aunque la contestación a la consulta analizada lo da por supuesto, se trata en mi opinión de algo dudoso. Ello es así porque el precepto ahora referido alude a dos supuestos diferenciados:

- Por un lado, a «[l]as prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social», recogidas actualmente en los artículos 351 a 362 del TRLGSS/2015, que se refieren a tres supuestos concretos: 1) hijo a cargo con menos de 18 años (o mayor con discapacidad igual o superior al 65%), o bien menor en acogimiento permanente o guarda con fines de adopción; 2) nacimiento o adopción en caso de familias numerosas, monoparentales o madres con discapacidad; y 3) parto o adopción múltiples.
- Por otro lado, se refiere el precepto aludido a «las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo».

Y, después de enunciar ambos grupos de supuestos, distintos entre sí, recoge la norma la siguiente frase: «percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas». Antes que nada, es preciso indicar que tal expresión parece hacer referencia a dos regímenes públicos de protección social: por un lado, el general provisto por la Seguridad Social –en el que estarían incluidos determinados regímenes especiales como el de los trabajadores autónomos–, por otro, regímenes sectoriales que dan cobertura a los funcionarios del Estado (MUFACE, ISFAS y MUGEJU)⁵.

Pues bien, no queda claro en el precepto si la mención de los regímenes públicos de Seguridad Social y clases pasivas se refiere exclusivamente a las pensiones y haberes pasivos de orfandad, a favor de nietos y hermanos menores de veintidós años o incapacitados para el trabajo o, por el contrario, también a las prestaciones familiares previamente citadas. En mi opinión la primera de las opciones exegéticas referidas sería acaso la más adecuada. Ello es así, por un lado, porque la referencia específica a una normativa concreta (TRLGSS) sin mención de otras (RGMA, RMJ y RGSSFA), ya sea de forma expresa o genérica (con una expresión como «o las percibidas por las respectivas mutualidades obligatorias de funcionarios» o similar) aboga, desde una interpretación literal de la norma, por el hecho de que el artículo 7 h) de la LIRPF no contempla tales prestaciones familiares abonadas por las mutualidades funcionariales. Pero, adicionalmente, es preciso indicar que cuando la LIRPF quiere referirse a algún supuesto específico no cubierto por

⁵ Y ello a pesar de la integración de los funcionarios de nuevo ingreso a partir del 1 de enero de 2011 en el Régimen General de la Seguridad Social, a los exclusivos efectos de las pensiones públicas de las clases pasivas, por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

el enunciado general, lo hace expresamente. Así, por ejemplo, el precepto comentado menciona también las mutualidades de previsión social de profesionales que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (como sería el caso, por ejemplo, de la Mutualidad General de la Abogacía).

Ahora bien, dicho lo anterior, cabría pensar que de no existir otra norma distinta al artículo 7 h) de la LIRPF, podríamos encontrarnos en una situación similar a la que motivó la Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de julio –NFJ003509–⁶. Esto es, si el precepto referido no permitiera la exención de las prestaciones familiares abonadas por las mutualidades funcionariales, existiría claramente una discriminación fiscal entre el trato percibido por los funcionarios públicos y otros trabajadores por la percepción de rentas similares, con vulneración de los artículos 14 y 31.1 de nuestra Constitución. Como se recordará, la sentencia antes aludida dio lugar a la inclusión de un nuevo supuesto de exención, actualmente contenido en el apartado g) del artículo 7 de la LIRPF, en un paralelismo lógico con el apartado f) del mismo precepto. Ciertamente, también cabría forzar una interpretación de la norma, inspirándose en el principio de igualdad para salvar así la constitucionalidad del precepto, aun cuando se compadeciera mal con una interpretación literal y sistemática. Sin embargo, y aunque la técnica legislativa del precepto no merezca grandes alabanzas, como veremos inmediatamente puede defenderse un trato similar entre las prestaciones familiares cobradas por la Seguridad Social y las mutualidades funcionariales, de manera que no resultarían necesarios grandes esfuerzos exegeticos.

Así pues, debe considerarse también el apartado z) del ya citado artículo 7 de la LIRPF, el cual declara exentas «[l]as prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Admi-

⁶ Así, recogió la sentencia referida en su fundamento octavo que «la diferenciación introducida por la nueva redacción de la Ley 18/1991 entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos vulnera el principio de igualdad consagrado en la Constitución porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carece de una justificación objetiva, razonable y proporcionada.

Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluir las del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada Ley 44/1978), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el artículo 14 de la CE y en el artículo 31.1 de la CE. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el artículo 9.1 de la Ley 18/1991, se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas.

En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31. Pues ello supone una diferencia de trato que, como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable».

nistraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores». Ahora bien, ¿tiene MUGEJU la consideración, a tales efectos, de Administración pública? Pues bien, a tenor del artículo 4 del Real Decreto Legislativo 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre el Régimen especial de Seguridad Social del personal al servicio de la Administración de Justicia, MUGEJU se encuentra adscrita al Ministerio de Justicia; y, adicionalmente, el artículo 5 de la misma norma indica:

«1. La Mutualidad General Judicial es un organismo público con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión, y se regirá por las previsiones de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, relativas a los organismos autónomos, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. Asimismo, la Mutualidad General Judicial gozará del mismo tratamiento fiscal que la ley establezca para el Estado.

2. El régimen económico-financiero, patrimonial, presupuestario y contable, así como el de intervención y control financiero de las prestaciones y el régimen de los conciertos para la prestación de los servicios de asistencia sanitaria y farmacéutica será el establecido por su legislación específica, por la Ley General Presupuestaria en las materias que sean de aplicación y supletoriamente por la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado»⁷.

En definitiva, al ser considerada MUGEJU por su normativa reguladora como un organismo autónomo público, sujeto al régimen de gestión financiera y control de los entes públicos y adscrito al Ministerio de Justicia, entiendo que tal mutualidad debe considerarse a los efectos del antes citado artículo 7 z) de la LIRPF como «Administración pública»⁸. Consecuentemente, las prestaciones familiares vinculadas al nacimiento (parto múltiple) reconocidas por MUGEJU y que ahora contemplamos se encontrarán exentas en el IRPF de acuerdo con el precepto que acaba de citarse⁹.

⁷ Tal naturaleza jurídico-pública y adscripción al Ministerio de Justicia viene reiterada –como no podía ser de otro modo– en el artículo 1 del Real Decreto 1206/2006, de 20 de octubre, por el que se regulan la composición y funciones de los órganos de gobierno, administración y representación de la MUGEJU.

⁸ Ello resulta, además, evidente, si se toma en consideración el artículo 2.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, a cuyo tenor «[t]ienen la consideración de Administraciones públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas, las entidades que integran la Administración local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2», siendo así que la citada letra a) del apartado 2 del mismo precepto hace referencia a «[c]ualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones públicas», que sería exactamente el supuesto de MUGEJU según lo que acaba de indicarse.

⁹ Y todo ello aun cuando la contestación a la consulta vinculante ahora comentada indica, sin mayor explicación o fundamento, que «la prestación por maternidad [cabe entender que se refiere a la prestación por parto múltiple, que es el

Esto es, y como conclusión a todo lo anteriormente indicado: de una cabal interpretación de los apartados h) y z) del artículo 7 de la LIRPF debería haber concluido la DGT de forma completamente contraria a como finalmente lo hizo, esto es, reconociendo la exención de las prestación por parto –o bien adopción o acogimiento preadoptivo– múltiple, abonada por MUGEJU. Y lo mismo cabría predicar de las prestaciones similares reconocidas por las otras mutualidades de funcionarios (MUFACE e ISFAS), aun cuando tal supuesto no se haya planteado¹⁰.

En efecto, la DGT parece identificar el subsidio de «maternidad o paternidad en el supuesto de acogimiento, adopción o parto múltiple» del artículo 111 y siguientes del RMJ que hemos analizado más atrás con la «prestación económica por maternidad» regulada en los artículos 177 y siguientes del TRLGSS/2015, la cual el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha declarado no exenta del IRPF en su Resolución de 2 de marzo de 2017 (R. G. 7334/2016 –NFJ065671–). Sin embargo se trata de conceptos diferentes. El primero de ellos es una ayuda pública pagada de una sola vez y por un motivo concreto (parto o adopción múltiples), que tiene su equivalente en otras normas que protegen situaciones similares (TRLGSS, RGMA y RGSSFA)¹¹. Sin embargo, la «prestación económica por maternidad» consiste en un subsidio periódico que se corresponde con el sueldo que debería cobrar la trabajadora (o el trabajador) por el tiempo de suspensión del contrato de trabajo (art. 318 TRLGSS/2015) o, en el caso del funcionariado, durante el permiso retribuido obtenido a tales efectos (art. 49.1 del RDLeg. 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público), en ambos casos para cuidado de los vástagos en sus primeros meses de ingreso en la unidad familiar. Dicho en otras palabras: se trata de dos prestaciones que nada tienen que ver la una con la otra, a no ser por la palabra «maternidad» recogida en el artículo 111.1 del

supuesto que originó el planteamiento de la consulta] no se encuentra tampoco incluido dentro del ámbito de aplicación de la letra z) de la LIRPF; su regulación se encuentra incluida en la letra h) del artículo 7 de la LIRPF».

¹⁰ *Vid.* nota a pie núm. 2 anterior. Así pues, el artículo 5.1 del Real Decreto Legislativo 4/2000, de 23 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Seguridad Social de los Funcionarios Civiles del Estado, de forma similar a lo recogido por la normativa de MUGEJU, indica que «[l]a Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado es un organismo público con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios y autonomía de gestión, y se regirá por las previsiones de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, relativas a los organismos autónomos», siendo tal organismo dependiente del Ministerio de Administraciones Públicas (art. 4.1 de la misma norma). Tal idea es reiterada, como no podía ser de otro modo, por el artículo 4.1 del Real Decreto 375/2003, de 28 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General del Mutualismo Administrativo. Por su parte, el artículo 5.1 del Real Decreto Legislativo 1/2000, de 9 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Seguridad Social de las Fuerzas Armadas indica al respecto que «[e]l Instituto Social de las Fuerzas Armadas es un organismo público con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión, y se regirá por las previsiones de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, relativas a los organismos autónomos», estando adscrito tal organismo al Ministerio de Defensa (art. 4 de la misma norma). Tales ideas sobre la naturaleza jurídico-pública de ISFAS se repiten, lógicamente, en el artículo 10.1 del Real Decreto 1726/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Seguridad Social de las Fuerzas Armadas.

¹¹ *Cfr.* epígrafe 3.1 de este trabajo.

RMJ. Una confusión terminológica que podría haberse evitado con un estudio más profundo y minucioso de las normas aplicables.

Bien es cierto que la normativa de MUGEJU se refiere a supuestos no perfectamente simétricos con los contemplados en el TRLGSS/2015 y en la normativa reguladora de tal prestación en MUFACE e ISFAS. Así, por ejemplo, los mutualistas de MUGEJU pueden cobrar la prestación debida por parto o adopción múltiples también cuando se realiza un *acogimiento preadoptivo* (art. 111 RMJ), caso que no está contemplado en la normativa de la Seguridad Social (art. 359 TRLGSS), ni tampoco en el artículo 123 del RGMA o en el artículo 97 del RGSSFA. Sin embargo ello nada afecta al tratamiento tributario que debe predicarse respecto de tales prestaciones, las cuales tienen matices propios según cuál sea su respectiva normativa reguladora: todas ellas resultarán exentas bien sea por mor de lo dispuesto en el apartado h) –para el caso de personas empleadas por cuenta ajena o para las autónomas– o bien en el apartado z) –para el funcionaria–, en ambos casos del artículo 7 de la LIRPF.

3.3. DEMÁS CUESTIONES REFERIDAS EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA ANALIZADA

La contestación a la consulta que se analiza en este comentario plantea, además, otras cuestiones de interés en relación con la tributación de los subsidios por parto o adopción múltiples: por un lado, la calificación como rendimiento del trabajo de la prestación económica abonada por MUGEJU; seguidamente, la consideración como renta regular o irregular; y, en tercer lugar, la imputación temporal de tales rentas. Se trata de cuestiones relevantes si se considera gravable el subsidio referido y que, sin embargo, no tienen interés de determinarse –como sugerimos en este trabajo– la exención de las rentas analizadas.

Así, podría decirse que, en el caso de no considerarse exento el subsidio por parto o adopción múltiples, las conclusiones de la DGT serían esencialmente correctas: se trataría de una renta del trabajo irregular (con consecuente reducción del 30%) e imputable al periodo impositivo en que el parto, adopción o acogimiento preadoptivo tuvo lugar¹².

No obstante, debe señalarse un matiz que no ha de pasar desapercibido: el centro directivo antes referido entiende que la irregularidad de la renta se debe a que se trata de una prestación pagada en forma de capital y, por ello, resulta aplicable la reducción antedicha siempre que se cumpla el requisito de haber transcurrido más de dos años «desde la primera aportación» (art. 18.3 LIRPF). Sin embargo, tal circunstancia no tiene sentido para el supuesto que ahora se examina,

¹² Así, el artículo 111.3 del RMJ recoge, en relación con el subsidio analizado por parto, adopción o acogimiento preadoptivo múltiples: «Se considera fecha del hecho causante, la del parto. En el caso de adopción, la de la resolución judicial por la que se constituye la misma y, en caso de acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la de la decisión administrativa o judicial por la que se establece el acogimiento».

pues no se trata de una prestación contributiva, esto es, condicionada y dependiente de aportaciones previas realizadas a la mutualidad. Una interpretación adecuada del artículo 18.3 de la LIRPF (y del requisito precitado) aboga por entender que dicha norma se refiere, tanto en regímenes de Seguridad Social u otros –mutualidades alternativas de profesionales–, así como de mutualidades obligatorias de funcionarios, a «prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares», las cuales ciertamente no se corresponderían con el supuesto ahora contemplado.

De hecho, por más decir, el subsidio ahora debatido no se trata de una prestación en forma de capital (esto es, el valor actual de una prestación que, de otro modo, se pagaría en forma de renta), sino de una prestación que tiene lugar en pago único, sin que quepa la posibilidad de pago periódico.

Siendo ello así, todo parece indicar que se trata de una renta obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo (pues la percepción de un subsidio tal implica algo claramente excepcional y singular), con lo que habría que estar a los supuestos tasados contemplados en el artículo 12.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF). Y, sin embargo, en dicho precepto no se contemplan los subsidios por parto o adopción múltiples (tanto de los regímenes de la Seguridad Social como de las mutualidades obligatorias de funcionarios o alternativas de profesionales), con lo que cabrían dos soluciones posibles:

- Entender que no opera en tales supuestos la reducción del 30%, resultado un tanto ilógico pues son rentas que tienen todas las características de irregularidad. Ciertamente, en tal caso, podrían plantearse problemas de igualdad tributaria y capacidad económica (en comparación con otras rentas irregulares similares que sí tendrían derecho a la reducción), de manera que quedaría al contribuyente la posibilidad de accionar jurídicamente contra el tenor contemplado en el RIRPF.
- O bien considerar, más cabalmente, que las prestaciones analizadas por parto o adopción múltiples no se incluyen entre los supuestos de rentas irregulares del artículo 12 del RIRPF porque el legislador es consciente de que ya han sido exceptuadas de gravamen por el artículo 7 de la LIRPF –(apartados h) o z)–, de manera que no habría de considerarse siquiera tal circunstancia. Como se deriva de ello, tal interpretación reforzaría la exégesis mantenida en el presente trabajo sobre dicho precepto.

En cualquier caso, las consideraciones anteriores tendrían relevancia únicamente si se entendiese que el subsidio por parto o adopción múltiples que analizamos en este comentario no resultan exentos del IRPF. Sin embargo, de entenderse que se trata de rentas exentas –como de hecho postulo en el presente trabajo– las apreciaciones realizadas en los párrafos previos resultarían irrelevantes.

4. CONSIDERACIONES FINALES

De acuerdo con todo lo anterior debe criticarse, por poco afortunada, la resolución de la DGT que defiende el gravamen de la prestación por parto múltiple abonada por MUGEJU. De hecho, podría decirse incluso que se trata de una doctrina que, a juicio de quien suscribe este trabajo, conlleva una incorrección técnica pues no puede equipararse la referida prestación, realizada en pago único, con la renta periódica por maternidad sustitutiva del salario (que es a la que parece referirse la contestación del centro directivo, con cita de la doctrina del TEAC) ni, tampoco, con el permiso retribuido por maternidad o paternidad de los funcionarios de la Administración de Justicia u otras administraciones.

Dicho en otras palabras, en mi opinión la contestación a la consulta planteada debería haber sido justo la contraria, esto es, tendría que haber declarado la exención de la prestación pagada por MUGEJU con motivo de un parto múltiple. Y tal planteamiento conlleva igualmente que subsidios similares pagados por otras mutualidades generales de funcionarios (MUFACE o ISFAS) han de considerarse igualmente exentos, del mismo modo que las prestaciones equivalentes previstas en los regímenes de la Seguridad Social.

Un análisis detallado de tales subsidios pagados por mutualidades generales de funcionarios pone de manifiesto que se trata de prestaciones familiares abonadas por Administraciones públicas y vinculadas al nacimiento, adopción o acogimiento, con lo que se encontrarían dentro del ámbito de la letra z) del artículo 7 de la LIRPF.

Además, la exención de tales rentas se cohonesta adecuadamente con el principio de igualdad constitucionalmente previsto pues, de otro modo, resultaría que referidas prestaciones tendrían un tratamiento tributario diverso a otras similares pero abonadas por la Seguridad Social, que en todo caso se encuentran exentas a tenor de una interpretación adecuada de lo dispuesto en el artículo h) del mismo artículo 7 de la LIRPF.

Por lo demás, el resto de cuestiones resueltas por la contestación de la consulta analizada y referentes a la calificación de las rentas, a la reducción por irregularidad o a la imputación temporal del subsidio, carecen de relevancia una vez se ha considerado que tal prestación debería considerarse exenta en el IRPF.

Bibliografía

GARCÍA LUIS, T. «La discutida exención en el IRPF de las prestaciones de maternidad abonadas por la Seguridad Social: Comentario a la Resolución del TEAC 7334/2016, de 2 de marzo 2017». *Nueva Fiscalidad*, 2017, núm. 1.

GÓMIZ CHAZARRA, M.^a A. «La prestación de maternidad de la Seguridad Social como renta exenta en el IRPF estatal y de los territorios forales (a propósito de unas sentencias contradictorias)». *Quincena Fiscal*, 2017, núm. 15.

LÓPEZ LORENZO, A. *La protección social de los funcionarios públicos*. Granada: Universidad de Granada, 2007.

LUCAS DURÁN, M. «Sobre la pretendida exención en el IRPF de la prestación por maternidad pagada por el INSS y otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social: Análisis de la STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. núm. 967/2014) y de la STSJ de Andalucía de 27 de octubre de 2016 (rec. núm. 337/2015)». *RCyT. CEF*, 2017, núm. 408.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A. «El subsidio especial por maternidad en caso de parto múltiple». *Tribuna social: Revista de seguridad social y laboral*, 2001, núm. 123.