

La tributación de las pensiones de jubilación procedentes de organismos internacionales

LAURA CAMPANÓN GALIANA

Abogada y asesora fiscal en Arttax Abogados

RESUMEN

RESUMEN: La tributación de las pensiones de jubilación percibidas por exfuncionarios de las Naciones Unidas y de sus Organismos especializados está siendo objeto de interpretación divergente por parte de los Tribunales Superiores de Justicia y por la doctrina Administrativa.

Por un lado, el Tribunal Económico Administrativo en fecha de 5 de abril de 2018 ha resuelto en unificación de criterio que estas pensiones de jubilación no están exentas de tributación de acuerdo con la Convención de Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas y de sus Organismos Especializados. Por otro lado, la doctrina jurisdiccional de los Tribunales Superiores de Justicia, entienden que las pensiones de jubilación de estos trabajadores internacionales, sí que deben verse amparadas por la exención reconocida a los salarios y emolumentos procedentes del trabajo realizado por estos funcionarios.

Así las cosas, resulta necesaria una sentencia por parte del Tribunal Supremo que fije de manera definitiva la cuestión, o que se accione el mecanismo de interpretación de las Convenciones a través del planteamiento de la cuestión ante la Corte Internacional de Justicia.

PALABRAS CLAVE: pensión de jubilación; organismos internacionales; exfuncionarios de Naciones Unidas; exención

ABSTRACT: The Superior Courts and the Tax Administration have interpreted the taxation of the retirement pensions drawn by a former official of the United Nations or any specialized agency differently.

On the one hand, the Central Administrative and Economic Court on its resolution of 5th April 2018 unifies the administrative interpretation about the taxation of the retirement pensions, stating that these incomes are taxable and the exemption recognized in the Convention on the privileges and Immunities of the United Nations doesn't apply.

On the other hand, the jurisprudence of several Superior Courts, understand that the retirement pension received by these international officials has to be exempt of taxation.

Consequently, the Supreme Court needs to fix this issue or the International Court of Justice should interpret the Convention in order to give a unified criteria answering whether the retirement pensions are free of taxation under the Spanish law.

KEYWORDS: retirement pension; international organizations; former UN officials; exemption

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. NORMATIVA APLICABLE
- III. INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES DE JUBILACIÓN
- IV. INTERPRETACIÓN DE LOS TRIBUNALES DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES DE JUBILACIÓN
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA



I. INTRODUCCIÓN

Actualmente, la tributación de las pensiones de jubilación de los extrabajadores de Organismos Internacionales (OCDE, Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional, Naciones Unidas) con residencia fiscal en España, es un tema nada pacífico.

La interpretación del carácter de las pensiones percibidas por aquellos trabajadores que han finalizado sus servicios en un organismo internacional y que reciben del mismo una renta por su jubilación es dispar.

Cabe anticipar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Convención sobre Privilegios e Inmунidades de los Organismos Especializados aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 21 de noviembre de 1947 (en adelante COE), y la Convención sobre Privilegios e Inmунidades de las Naciones Unidas, de 13 de febrero de 1946 (en adelante CPINU), a las cuales se ha adherido España, están exonerados de tributación los sueldos y emolumentos percibidos por los funcionarios de las Naciones Unidas y de sus Organismos Especializados.

Así, mientras los trabajadores se encuentran en activo, no existe ninguna duda de que los rendimientos que perciben por su trabajo desarrollado para tales organismos internacionales no deben ser gravados en España, en virtud de aplicación de los instrumentos internacionales de los que nuestro país forma parte.

Ahora bien, la duda se plantea cuando el funcionario o trabajador del organismo internacional cesa en su actividad por motivos de jubilación y empieza a cobrar las prestaciones de jubilación que ha ido devengando a lo largo de su trayectoria laboral o profesional.

Por un lado, la doctrina administrativa es reticente a admitir que las pensiones de jubilación se vean amparadas por lo dispuesto en las Convenciones Internacionales, entendiéndose que estas exenciones sólo aplicarían en aquellos supuestos en los que nos encontremos con funcionarios en activo.

Por otro lado, la doctrina jurisdiccional de los Tribunales Superiores de Justicia es más favorable a aplicar la

exención de tributación de las prestaciones recibidas por los funcionarios con objeto de su jubilación, realizando una interpretación menos restrictiva de lo dispuesto en la normativa supranacional.

No obstante, como comentaremos, en la actualidad, el Tribunal Supremo no ha unificado los criterios doctrinales y jurisdiccionales que permitan a los contribuyentes con residencia en territorio español gozar de seguridad jurídica a la hora de declarar los rendimientos derivados de las pensiones de jubilación percibidas. Además, tampoco se ha planteado la cuestión frente a la Corte Internacional de Justicia en relación con la interpretación de la COE, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo IX respecto a la solución de controversias en materia de aplicación e interpretación de la Convención.

II. NORMATIVA APLICABLE

Para el correcto análisis de la cuestión objeto del presente estudio, resulta de vital importancia hacer referencia a la normativa, tanto supranacional como interna, que resulta aplicable a los funcionarios de los diferentes organismos internacionales reconocidos por España.

En primer lugar, se debe hacer referencia a la **CPINU de 1946**, que fue debidamente ratificada por España, resultando aplicable a los funcionarios de las Naciones Unidas. En ella, se dispone en su **Artículo V «Funcionarios»** y **Sección 18. B)** que:

«Los funcionarios de la Organización: (...) (b) estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización.»

Del mismo modo, la **Convención de 1947**, aplicable a los organismos especializados de las Naciones Unidas⁽¹⁾, en relación con la retribución de sus funcionarios, dispone que:

«Artículo VI. Funcionarios.

Sección 19.

Los funcionarios de los Organismos especializados:

(...)

(1) De acuerdo con lo dispuesto en el **Artículo 1 «Definiciones y alcance»** de la **Sección 1 de la Convención de 1947**, «las palabras 'organismos especializados' se refieren a:

- a) La Organización Internacional del Trabajo;
- b) La Organización de Alimentación y Agricultura de las Naciones Unidas;
- c) La Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura;
- d) La Organización Internacional de Aviación Civil;
- e) El Fondo Monetario Internacional;
- f) El Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento;
- g) La Organización Mundial de la Salud;
- h) La Unión Postal Universal;
- i) La Unión Internacional de Telecomunicaciones, y a
- j) Cualquier Organismo vinculado a las Naciones Unidas conforme a los artículos 57 y 63 de la Carta.»

b) Gozarán, en materia de impuestos sobre los sueldos y emolumentos percibidos del Organismo especializado de iguales exenciones que las disfrutadas en iguales condiciones por los funcionarios de las Naciones Unidas;

c) Estarán exentos, tanto ellos como sus cónyuges y familiares a su cargo de las medidas restrictivas en materia de inmigración y de las formalidades de registro de extranjeros».

Respecto a la normativa aplicable, también resulta procedente hacer referencia a los Acuerdos firmados por España con las Naciones Unidas que regulan situaciones concretas que afectan a ambas partes, por desarrollarse una determinada misión en nuestro territorio. En este sentido, encontramos el **Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Reino de España relativo al uso por las Naciones Unidas de locales en el Reino de España para la prestación de apoyo a operaciones de mantenimiento de la paz y operaciones conexas de las Naciones Unidas**.

En éste encontramos en su **Artículo XVI «Privilegios e inmunidades»** la siguiente regulación aplicable a los funcionarios de la ONU destinados a España para prestar operaciones del mantenimiento de la Paz:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 4 infra, los funcionarios gozarán en España de los siguientes privilegios, inmunidades, exenciones y facilidades:

(...)

c) Exención en el impuesto sobre los sueldos, los emolumentos y las prestaciones que perciban de las Naciones Unidas, y de que tales ingresos exentos se tengan en cuenta a efectos de calcular los impuestos a pagar por otros ingresos.

d) Exención de impuestos sobre todos sus ingresos y bienes, tanto para ellos como para los familiares que formen parte de su hogar, en la medida en que los ingresos procedan de fuentes situadas fuera de España o los bienes se encuentren en el extranjero.»

El **Artículo XX** del mismo Acuerdo respecto a la «**Renuncia a la inmunidad**» nos contesta al motivo de por qué existen y se conceden tales privilegios:

«Se otorgan al personal de las Naciones Unidas en interés de la Organización y no en beneficio personal.»

Cabe hacer referencia a otro cuerpo normativo como es el **Acuerdo de aplicación provisional entre el Reino de España y la Organización Mundial del Turismo, hecho en Madrid el 25 de junio de 2015, concretamente al Artículo 16 «Inmunidades y facilidades concedidas a todos los funcionarios»**, en el que se establece:

«2. Estarán exentos de todo impuesto sobre los sueldos, emolumentos y prestaciones que reciban de la Organización. Estarán igualmente exentas de todo impuesto en España, en el momento de su pago, las prestaciones de capital debidas en cualquier circunstancia por una caja de pensión o una institu-

ción de seguridad social, en el sentido del artículo 20 del presente Convenio. El mismo privilegio se aplicará a las prestaciones por enfermedad, accidente, etc., pagadas a los agentes, funcionarios o empleados de la Organización.»

Y también, este texto normativo prevé en su **Artículo 22 «Objeto de la inmunidad»** que:

«1. Los privilegios e inmunidades previstos en el presente Convenio de Sede para los funcionarios de la Organización no persiguen el beneficio personal de los funcionarios sino asegurar el libre funcionamiento de la Organización y la completa independencia de sus agentes en cualquier circunstancia.»

De forma ineludible tenemos que hacer mención a la regulación del concepto de salarios y pensiones recogida en la **Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF**. Para ello, acudimos a su **artículo 17** en el que puede leerse:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros 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 y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.»

Además, resulta interesante hacer referencia a la obligación que tienen los funcionarios de los organismos internacionales mencionados *ut supra* a afiliarse a un plan de pensiones mientras ejercen sus funciones como funcionarios en activo. Para ello, ha de acudir al **Estatuto y Reglamento del Personal de las Naciones Unidas**:

«**Artículo VI. Seguridad Social**

6.1. Se tomarán las disposiciones correspondientes para que los funcionarios queden afiliados a la Caja Común de Pensiones del Personal de las Naciones Unidas de conformidad con los Estatutos de dicha Caja.»

Y en el propio **Estatuto del Personal de Naciones Unidas, Capítulo VI, Regla 6.1** sobre la «Participación en la Caja Común de Pensiones del Personal de las Naciones Unidas», se indica que:

«(...) los funcionarios que tengan nombramientos de seis meses o más o que, con nombramientos más breves, comple-

ten seis meses de servicios sin una interrupción de más de 30 días naturales, quedarán afiliados a la Caja Común de Pensiones del Personal de las Naciones Unidas, siempre que sus cartas de nombramiento no excluyan dicha afiliación.»

III. INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES DE JUBILACIÓN

Antes de entrar a analizar las interpretaciones que han llevado a cabo nuestros tribunales es conveniente exponer cuál ha sido el patrón que han seguido los órganos administrativos.

Al respecto encontramos la **Consulta Vinculante 0977-14, de 7 de abril 2014**, que analiza si está exenta de tributación en España la pensión de jubilación percibida de la ONU, siendo el beneficiario un jubilado de Naciones Unidas que es residente fiscal en Austria y que plantea trasladar su residencia a España. En dicha consulta puede leerse:

«Respecto a la pensión percibida como ex funcionario de Naciones Unidas, hay que decir que los privilegios y exenciones reconocidas a los funcionarios de Organismos Internacionales, entre ellos los funcionarios de las Naciones Unidas, les son concedidos en interés de los propios Organismos para los que trabajan, en cuanto son necesarios para que puedan ejercer con independencia sus funciones en relación con la Organización a la que pertenecen (de acuerdo con lo manifestado en el artículo 20 de la Convención sobre Prerrogativas e Inmунidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, ratificado por el Estado español, y publicado en el BOE de 17 de octubre de 1974). Así, el artículo V sección 20 de la Convención sobre Prerrogativas e Inmунidades de las Naciones Unidas citada establece que 'Los privilegios e inmunidades se otorgan a los funcionarios en interés de las Naciones Unidas y no en provecho de los propios individuos...': La condición de funcionario de las Naciones Unidas y las circunstancias que motivan el reconocimiento de los privilegios que otorga la Convención citada, entre ellos **las exenciones fiscales, desaparecen al cesar la prestación de servicios para el Organismo mediante la jubilación.**»

En igual sentido, encontramos la **Consulta Vinculante número 0424-14, de 17 de febrero de 2014**, en relación con un ex trabajador de las Naciones Unidas con residencia fiscal en España que percibe de este organismo su pensión de jubilación. La contestación viene a fijar que:

«(...) si el consultante es residente en España, siendo jubilado de Naciones Unidas, **las pensiones que perciba de tal organismo estarán sometidas a imposición en este país por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, ya que las personas residentes fiscalmente en España están sujetas a imposición en este país por su renta mundial sea cual fuere el lugar de procedencia de la renta y cualquiera que sea la residencia del pagador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la LIRPF citada, salvo que alguna disposición declare exentos de tributación alguna de las rentas obtenidas por el contribuyente.»

Esta Consulta Vinculante, responde aplicando el mismo criterio que la ya citada Consulta V0977-14, entendiéndose que:

«Por consiguiente, **el consultante siendo jubilado de las Naciones Unidas, residente en España y contribuyente, por tanto, del IRPF deberá integrar en su base imponible la totalidad de su renta, incluida la pensión satisfecha las Naciones Unidas, estando sometido a imposición en España.**»

Esta doctrina administrativa encuentra su ratificación en la **resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 5 de abril de 2018**, dictada en unificación de criterio. En ella, el Tribunal concluye que el concepto de pensión no es encuadrable en el concepto de emolumentos del artículo V, Sección 18 b) de la CPINU, ya que la exención solo es aplicable a aquellos conceptos que se otorgan en interés de las Naciones Unidas y, en cambio, la pensión solo se otorga **en provecho propio del individuo perceptor de la misma**. Por ello, entiende que, deben someterse a tributación en España de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF, las pensiones de jubilación percibidas por ex funcionarios de la ONU que tengan su residencia fiscal en España.

Esta resolución del TEAC viene a determinar que, la exención en la tributación, de acuerdo con la normativa española, de los sueldos y emolumentos de los funcionarios de la ONU no resulta aplicable a aquellos trabajadores que se jubilen, pues en dicho momento dejan de prestar los servicios al organismo internacional:

«Hay que señalar que la condición de funcionario de Naciones Unidas y las circunstancias que motivan el reconocimiento de los privilegios que otorga la Convención, entre ellos **las exenciones fiscales, desaparecen al cesar la prestación de servicios para el organismo mediante jubilación.**

(...)

Los privilegios e inmunidades no se otorgan a los representantes de los miembros en su beneficio personal, sino a fin de garantizar su independencia en el ejercicio de sus funciones relacionadas con los organismos especializados, funciones que evidentemente solo son desempeñados por quienes ostentan la condición de funcionarios o trabajadores en activo. Todas las consideraciones anteriores, impiden dar cabida en el seno de la exención pretendida a haberes pasivos, percepciones por causa de jubilación y demás asimilados.»

Realmente, la interpretación realizada por el TEAC viene a diferenciar, igual que lo hace la normativa española, los rendimientos del trabajo en activo con las pensiones de jubilación, aunque desconociendo la normativa internacional que les resulta aplicable a este tipo de funcionarios, como comentaremos en el apartado siguiente.

En este sentido, continua el TEAC argumentado la sujeción a gravamen de las pensiones por jubilación en lo siguiente:

«Si el consultante es residente en España, siendo jubilado de Naciones Unidas, las pensiones que perciba de tal organismo estarán sometidas a imposición en este país por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que las personas residentes fiscalmente en España están sujetas a imposición en este país por su renta mundial sea cual fuere el lugar de procedencia de la renta y cualquiera que sea la residencia del pagador (...) salvo que alguna disposición declare exentos de tributación alguna de las rentas obtenidas por el contribuyente.»

Teniendo en cuenta esta última idea del TEAC, es razonable preguntarse en qué punto queda el **artículo 5 de la Ley 35/2006**, el cual fija que:

«Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.»

Por último y de una manera un tanto cuestionable, el TEAC apela a que la carga de la prueba debe hacerse por parte de aquél que pretende hacer valer la exención de su pensión, aludiendo a que, «la norma citada no se refiere a ello y en materia de exenciones tributarias la interpretación extensiva no cabe y hay que acudir a la estricta o restrictiva para que así tenga efectividad lo dispuesto en el art. 31.1 de la Constitución Española.»

Como vemos, de acuerdo con la doctrina administrativa sentada en unificación de criterio por la resolución de 5 de abril de 2018, no resultaría aplicable la exención reconocida en la CPINU ni en la COE a aquellos exfuncionarios de la ONU que cobrasen su pensión de jubilación. Criterio éste, contestado por la doctrina jurisdiccional que, haciendo una interpretación, a nuestro juicio, más razonable de los instrumentos internacionales ratificados por España, entiende que las pensiones también deben quedar amparadas por la exención.

Lo cierto es que, de acuerdo con el sentido común y con la voluntad de las partes firmantes, resulta razonable entender que, si los salarios que perciben los funcionarios internacionales están exentos, también deben de estarlo las pensiones de jubilación que, en definitiva, no serían más que un rendimiento del trabajo diferido, de acuerdo con lo dispuesto en el ya citado Estatuto y Reglamento del Personal de las Naciones Unidas.

IV. INTERPRETACIÓN DE LOS TRIBUNALES DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES DE JUBILACIÓN

Como se anunciaba, resulta necesario ahora proceder al análisis de la doctrina jurisdiccional existente en la materia, la cual se contrapone al criterio unificado por el Tribunal Económico Administrativo Central.

En primer lugar, debemos hacer referencia a la **sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante TSJM), de 21 de diciembre de 2016, rec. 595/2015**. Ésta resuelve la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por un contribuyente que percibía de la Caja Común de Pensiones del personal de las Naciones Unidas su pensión de jubilación. En dicha solicitud, se hacía referencia a la exención que debía aplicarse sobre la pensión percibida, y sobre la misma el TSJM resuelve:

«(...) la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los arts. 24 y 25, y respecto al ejercicio 1991 la Ley 44/1978 en su art. 14, regulan entre los rendimientos del trabajo, tanto los sueldos, sus complementos y salarios, como las pensiones y haberes pasivos, por lo que debe concluirse que no puede darse un tratamiento diferente a las pensiones y haberes pasivos respecto de los sueldos y salarios, salvo que la Ley disponga otra cosa, lo que no ocurre en el presente caso, y teniendo en cuenta que los salarios percibidos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) se encuentran exento, dicha exención debe entenderse que comprende las pensiones percibidas de dicho organismo, pues no estamos ante un supuesto de interpretación analógica para extender más allá de sus propios términos la exención, lo que se encontraría prohibido por el art. 23.3 de la Ley General Tributaria, sino que la exención de la pensión se encuentra comprendida en la propia enumeración de la exención citada bajo la expresión 'emolumentos'.

La argumentación que se acaba de transcribir es aplicable al caso que ahora nos ocupa, ya que en los ejercicios 2008 a 2011, también incluye entre los rendimientos del trabajo tanto los sueldos y salarios como las pensiones y haberes pasivos, sin distinción en su tratamiento, por lo que no hay razón para excluir tales pensiones de la expresión «emolumentos».

En el mismo sentido y un año más tarde vuelve a resolver TSJM en su **sentencia de 30 de enero de 2017, rec. 593/2015**, tal y como puede leerse:

«En referencia al Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 12 de marzo de 2003 «Cuando se está percibiendo una pensión que procede de la Caja de Pensiones de las Naciones Unidas, dicha pensión lo es como consecuencia de haber sido funcionario en activo, y por lo tanto dicho salario diferido, no debe tener un tratamiento distinto del que lo tiene cuando se trata del salario percibido por el funcionario en activo. No existe norma alguna que justifique el tratamiento tributario distinto que preconiza la Administración, sin que sea preciso acudir a ningún tipo de regla interpretativa sino tan solo estar al tenor literal del precepto que estudiamos que excluye del impuesto a los sueldos y emolumentos que perciban los funcionarios, con lo cual queda despejada cualquier duda en la cuestión sometida a debate puesto que lo que percibe el actor tiene la consideración de salario, aunque diferido, percibido como consecuencia del trabajo realizado en beneficio de las Naciones Unidas.

Por último, no podemos aceptar la tesis de que no es posible la interpretación analógica en materia tributaria cuando el actor hace referencia a otros Convenios Internacionales que sí excluyen expresamente del impuesto a las cantidades percibidas de Cajas de Pensión, puesto que no se trata de una aplicación analógica de un determinado precepto sino de la constatación de una realidad en otros Convenios, entre ellos el relativo a los funcionarios de la OMT, perteneciente a las Naciones Unidas y cuyos funcionarios perciben sus haberes de jubilación de la misma caja única que el actor, lo que supondría una injustificada e ilógica distinción en el tratamiento tributario de dichos emolumentos.

En aplicación de lo establecido en las citadas sentencias, la Sala estima que las pensiones percibidas por el recurrente se encuentran comprendidas en la exención citada bajo la expresión 'emolumentos' pues las mismas no deben tener un tratamiento diferente del salario percibido por el funcionario en activo, por lo que procede la estimación del presente recurso, declarando el derecho del recurrente a la exención de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las pensiones percibidas por las Naciones Unidas.»

Como comentábamos, esta jurisprudencia menor queda huérfana sin un pronunciamiento de nuestro máximo intérprete del ordenamiento jurídico. Se intentó que el Tribunal Supremo se pronunciase al respecto, pero con la anterior configuración del recurso de casación, no prosperó por motivos de cuantía. La sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª de 23 de abril de 2015 inadmitió el recurso en unificación de doctrina debido a la cuantía inferior a 30.000 mil euros exigida por el artículo 96.3 LJCA.

No obstante, encontramos un pronunciamiento del Alto Tribunal, en el que pueden ampararse los Tribunales Superiores de Justicia, y en definitiva los contribuyentes, sobre la interpretación del concepto de pensión de jubilación para hacer valer la exención de la misma cuando provenga de los Organismos Internacionales que hemos comentado en el segundo apartado del artículo. Nos referimos a la STS de 23 de diciembre de 1986 en la que puede leerse:

«La pensión por causa de jubilación ofrece una fisonomía distinta, no obstante su semejanza aparente en la forma de hacerla efectiva (renta fija en su cuantía y periódica en su vencimiento), que se refleja en la engañosa identidad del nombre. Constituye, en síntesis, el pago diferido de una actividad profesional como contraprestación de un trabajo realizado en situación de actividad y, en definitiva, participa de la naturaleza del salario o sueldo en su faceta sustantiva y dentro de la relación jurídica laboral o funcional. En el marco del Derecho tributario procede, por tanto, de los rendimientos del trabajo personal aun cuando a veces se incluya en el grupo de los que tienen su fuente en el capital, con notoria distorsión de su origen y talante. Por tanto, forman parte del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

Del análisis de la doctrina jurisdiccional, en concordancia con la interpretación razonable de la norma, se pone de manifiesto que este tipo de pensiones no son más que un rendimiento del trabajo diferido y que, por tanto, deben ser amparados por las exenciones recogidas en los instrumentos internacionales.

V. CONCLUSIONES

De acuerdo con lo anterior, observamos que, lo que ocurre en estos casos es que existe por parte de la Administración tributaria una discrepancia interpretativa en torno a qué debe entenderse por sueldos y emolumentos a efectos de lo dispuesto en las Convenciones de las Naciones Unidas y de sus Organismos Especializados.

Se debe poner de relieve que, cuando hay discrepancia en la interpretación de las Convenciones, éstas prevén mecanismos para que las partes firmantes puedan dar solución a las mismas. Así, en el **Artículo IX de la COE**, se establece en la **Sección 32** de la misma que:

«Toda diferencia relativa a la interpretación o aplicación de la presente Convención será sometida a la Corte Internacional de Justicia, a menos que, en un caso dado, las partes convengan en recurrir a otro modo de arreglo. Si surge una controversia entre uno de los Organismos especializados, por una parte, y un Estado miembro, por otra, se solicitará una opinión consultiva sobre cualquier cuestión jurídica suscitada, con arreglo al artículo 96 de la Carta y al artículo 65 del Estatuto de la Corte, así como a las disposiciones correspondientes de los acuerdos concertados entre las Naciones Unidas y el Organismo especializado respectivo. La opinión de la Corte será aceptada por las partes como decisiva.»

Parece razonable que, si la controversia aducida por la Administración tributaria para negar la aplicación de la exención proviene de la interpretación del concepto de emolumentos percibidos por los funcionarios de la ONU una vez se jubilan, se debería haber planteado ante la Corte Internacional de Justicia la cuestión, para que fuera éste (órgano competente para la interpretación de la Convención), quien resolviese sobre su alcance.

Además, como ya hemos apuntado, el criterio adoptado por el TEAC resulta de una interpretación restrictiva de la norma que no responde a la voluntad real de aplicar un beneficio fiscal a los funcionarios de la ONU por la especialidad de los servicios que prestan a esta institución y a los Organismos Especializados de la misma. Cabe poner de manifiesto, que este tipo de interpretaciones Administrativas, contradicen el criterio fijado por el Tribunal Supremo en relación a la interpretación de los beneficios fiscales que el legislador reconoce en la normativa Tributaria. En relación con este punto, resulta de interés hacer mención a la recentísima **sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2019**, donde puede leerse en su fundamento de Derecho Segundo, apartado 7, que:

«La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT.»

En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece.»

Es por ello que los Tribunales Superiores de Justicia están intentando contravenir el criterio sentado por el TEAC, pues éste conduce a la aplicación del ordenamiento jurídico en sentido contrario a la voluntad real que subyace del reconocimiento de la exención de los salarios y emolumentos percibidos por los funcionarios de la ONU y de sus Organismos Especializados.

La interpretación de la STS de 23 de diciembre de 1986, anudada a la obligación de afiliación por parte de los funcionarios de las Naciones Unidas a la Caja Común de Pensiones, siempre que se presenten los servicios durante más de 6 meses, pone de manifiesto que estaríamos ante un salario diferido en el tiempo. Así, las pensiones no son más que rentas percibidas por los exfuncionarios como muestra del ejercicio de sus funciones a la organización internacional durante el tiempo de trabajo activo para la misma. Por ello, deben quedar amparadas por la exención prevista en la CPINU y la COE, cuando el pagador de éstas sean organizaciones internacionales como, la OCDE, OMT, el Banco Mundial o la ONU.

VI. BIBLIOGRAFÍA

— Acuerdo de aplicación provisional entre el Reino de España y la Organización Mundial del Turismo, hecho en Madrid el 25 de junio de 2015.

— Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Reino de España relativo al uso por las Naciones Unidas de locales

en el Reino de España para la prestación de apoyo a operaciones de mantenimiento de la paz y operaciones conexas de las Naciones Unidas.

— Consulta Vinculante Dirección General de Tributos n.º 0424-14, de 17 de febrero de 2014.

— Consulta Vinculante Dirección General de Tributos n.º 0977-14, de 7 de abril 2014.

— Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, de 13 de febrero de 1946.

— Convención sobre Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 21 de noviembre de 1947.

— Estatuto y Reglamento del Personal de las Naciones Unidas.

— Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 5 de abril de 2018.

— Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sede A Coruña, de 3 de abril de 2019, rec. n.º 15853/2018.

— Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 21 de diciembre de 2016, rec. 595/2015.

— Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de enero de 2017, rec. 593/2015.

— Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1986.

— Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª., de 23 de abril de 2015.