IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La tributación en el IRPF de las pensiones de jubilación cobradas por exfuncionarios de la ONU

Auto del Tribunal Supremo de admisión del recurso de casación de 15 de diciembre de 2021 (recurso 472/2021)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: El Tribunal Supremo en su Auto de 15 de diciembre de 2021 admite a trámite la cuestión relativa a si las prestaciones por jubilación percibidas por exfuncionarios de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) se encuentran o no exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Para ello, el Alto Tribunal debe entrar a analizar si dichas pensiones se encuentran incluidas dentro del término de «emolumentos» previsto en la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas.

Hasta el momento, el criterio de la Administración Tributaria tras la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de abril de 2018 es el de considerar estas pensiones como sujetas a tributación en el IRPF. Sin embargo, este criterio resulta discrepante con el de numerosos Tribunales Superiores de Justicia que entienden que las pensiones percibidas por antiguos funcionarios de la ONU deben gozar del mismo régimen de exención que los salarios percibidos en activo.

Palabras clave: rentas exentas; IRPF; funcionarios ONU; pensión jubilación; emolumentos; rendimientos del trabajo.

I. SUPUESTO DE HECHO PLANTEADO

En el presente comentario se van a analizar las cuestiones planteadas en el **Auto dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2021**, por el que se admite a trámite el **recurso de casación número 472/2021**.

El recurso de casación que nos ocupa se interpuso por parte de la Administración, debidamente representada por la Abogacía del Estado contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, TSJIB, recurso nº 188/2020. Dicha sentencia estimó el recurso planteado por la parte recurrente contra la desestimación de la reclamación económico-administrativa en relación con la exención en el IRPF de la pensión de jubilación percibida por un exfuncionario de la ONU.

En el supuesto planteado nos encontramos ante un recurrente con residencia habitual en España que percibía una pensión de jubilación de la ONU, organismo del que fue funcionario. La Administración entendió que dicha pensión de jubilación se encontraba sujeta a gravamen, liquidando la deuda correspondiente.

Frente a dicha liquidación, la parte recurrente interpuso reclamación económico-administrativa invocando la improcedencia de la regularización al amparo de lo dispuesto en las Secciones nº 18 y 19 b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas (CPINU), conforme al cual los sueldos y emolumentos percibidos de la ONU y de los Organismos Especializados estarían exentos de tributación en el IRPF.

En concreto, la sección 18.b) CPINU dispone que *«estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización».*

El Tribunal Económico Administrativo Regional de las Islas Baleares (TEARIB) ratificó la postura de la Administración tributaria, considerando la sujeción de la pensión al IRPF, al entender que dichos privilegios recogidos en el CPINU se otorgan exclusivamente para garantizar la independencia de los miembros de estas Organizaciones Internacionales en el ejercicio de sus funciones. En consecuencia, tales privilegios se mantendrían en tanto que se prestan los servicios en activo a la Organización. Sin embargo, tales exenciones carecerían de sentido cuando ya no se presta el servicio al organismo por excedencia, jubilación, invalidez, pues en tales casos ya no se estaría actuando en beneficio de la Organización. En consecuencia, la pensión de jubilación no se encontraría dentro del concepto de sueldo o emolumentos relacionados con la actividad, sino percepciones por causa de jubilación o asimilados, no resultando amparada por lo dispuesto en la sección 18.b) CPINU.

La parte recurrente procedió a impugnar dicha resolución ante el TSJIB, por entender que sí se encuentran incluidas las pensiones abonadas por la Caja Común de Pensiones de Naciones Unidas dentro del término de emolumentos, ya que dichas pensiones no serían más que una retribución diferida en el tiempo, sin que quepa una interpretación distinta respecto de los salarios percibidos como funcionarios en activo. Añade que esta consideración también sería coincidente con el concepto amplio de salario que establece nuestro ordenamiento jurídico, según el cual, se considera salario a la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, cualquiera que sea la forma de remuneración o los periodos computables.

Ante tal controversia, encontramos la *ratio decidendi* del TSJIB en su Fundamento de Derecho Segundo, donde entra a analizar la cuestión litigiosa. En este sentido, el Tribunal expone que:

- El concepto de emolumentos, abarca aquellas cantidades que se perciben como consecuencia de la actividad laboral prestada como funcionario de la ONU. Y la pensión percibida lo es como consecuencia de dicha actividad prestada en el pasado.
- La Administración tributaria, por el contrario, interpreta que el sentido del «privilegio» de la exención otorgado por el CPINU es el de garantizar la independencia de los funcionarios internacionales en el ejercicio de sus funciones, por lo que pierde su sentido tras la jubilación y cese de funciones.
- El criterio del TSJIB difiere del administrativo, en la medida en que entiende que el motivo de la exención no se circunscribe únicamente al aducido por la Administración, sino que también lo es el de asegurar la equidad entre el personal de estos organismos internacionales ya que, por causa del posible desarrollo de

sus funciones en diversos países estarían desigualmente sujetos a los distintos regímenes tributarios nacionales.

- Razona el Tribunal que las pensiones que perciben los funcionarios de la ONU con ocasión de su jubilación proceden de la Caja común de Pensiones de su personal, que se conforma con las aportaciones mensuales que realiza cada funcionario y que son descontadas de sus nóminas.

> «El TSJIB señala que los rendimientos obtenidos por los antiguos funcionarios de la ONU en concepto de pensiones ya han tributado y por tanto deben encontrarse exentas de los impuestos nacionales, como es el IRPF»

— Además, las exenciones de las retribuciones percibidas durante el periodo del funcionario en activo, del cual se detrae la parte correspondiente a las pensiones, ya es objeto de compensación con los impuestos nacionales. Concretamente, la Resolución de la Asamblea General núm. 239, de 18 de noviembre de 1948 y la RAG 359, aprobó un sistema de nivelación de impuestos de modo que las cantidades exentas del tributo nacional quedan sujetas a una «contribución personal directa» a favor de la Organización. Estas cantidades se compensan posteriormente a los Estados con arreglo a unos porcentajes que conforman un crédito a favor de éstos.

- De acuerdo con todo ello, concluye el Tribunal Superior que las cantidades detraídas de las nóminas y con las que se conforman las aportaciones a la Caja Común de Pensiones, ya tributaron, por lo que resulta totalmente lógico que tales pensiones queden exentas de los impuestos nacionales.

II. CRITERIO IMPUGNADO EN CASACIÓN

Ante tales circunstancias, el Abogado del Estado plantea el correspondiente recurso de casación por entender que la sentencia de instancia infringe:

1) los artículos 2, 6.2, 7, 8.1 a) y 17.2.a). 1ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF; y

2) el artículo V, Sección 18, apartado b) de la CPINU.

> «El Abogado del Estado señala que la sentencia de instancia realiza una interpretación contradictoria sobre la sujeción a IRPF de las pensiones de jubilación percibidas por funcionaros de la ONU en relación con pronunciamientos anteriores de los Tribunales»

Señala en su escrito de preparación que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia de acuerdo con los siguientes preceptos de la Ley 29/1998 de 13 de julio reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LRJCA):

- Artículo 88.2.a) → por entender que la sentencia impugnada fija ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido. En este sentido, se cita la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía —Sala de Málaga—, de 27 de febrero de 2013. En dicha sentencia, el Tribunal alcanzó la conclusión de que la pensión por jubilación percibida por el funcionario de la ONU estaba sujeta a IRPF.

- Artículo 88.2.b) → por interpretar que la sentencia sienta una doctrina sobre las normas que se consideran

infringidas que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales.

- Artículo 88.2.c) → por afectar a un gran número de situaciones, en concreto, a todas las pensiones de funcionarios jubilados de las Organizaciones Internacionales residentes en España cuyos Convenios contengan un precepto en el que se declare la exención de sueldos y demás emolumentos.
- Artículo 88.3.a) → por no existir jurisprudencia previa al respecto, ya que tras un examen de la doctrina de nuestro Alto Tribunal, se concluye que no existe un pronunciamiento expreso en la materia.

III. CUESTIONES QUE PRESENTAN INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO

Teniendo por preparado el escrito de casación, el Tribunal Supremo observa la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia indicando que no existe jurisprudencia previa del Alto Tribunal al respecto, ex. art. 88.3.a) LRJCA. Además, señala que la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones, lo que supone la conveniencia de sentar un criterio en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del derecho —arts. 9.3 y 14 de nuestra Constitución—.

> «El Tribunal Supremo observa interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por no existir jurisprudencia previa en la materia en beneficio de la seguridad jurídica y en la igualdad en la aplicación judicial del derecho»

Así, la cuestión que plantea interés casacional objetivo, de acuerdo con lo señalado en el Razonamiento Jurídico Cuarto es:

> *«Determinar si han de entenderse en la expresión "sueldos y emolumentos", contenida en el artículo V, Sección 18, apartado b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, las prestaciones por jubilación percibidas por quienes fueron funcionarios/as de la ONU, y si las mismas están o no exentas del IRPF.»*

IV. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA MENOR PREVIA EN LA MATERIA

Hasta el momento, el criterio a la hora de calificar como sujetas o exentas de tributación las pensiones percibidas por antiguos funcionarios de las Naciones Unidas se encuentra dividida. Es por ello que el Tribunal Supremo ve necesario un pronunciamiento expreso en la materia que zanje el debate en beneficio de la seguridad jurídica de todos los contribuyentes.

El criterio de la Administración tributaria lo encontramos reflejado en la resolución emitida por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 5 de abril de 2018. 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, al entender que la exención solamente es aplicable a aquellos conceptos que se otorgan en interés de las Naciones Unidas. En cambio, la pensión de jubilación se otorgaría en beneficio del propio individuo perceptor de la misma. Por ello, afirma que deben someterse a tributación en España de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF las pensiones de jubilación percibidas por exfuncionarios de la ONU que tengan su residencia fiscal en España. Como puede leerse en la citada resolución:

> *«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.» (1)

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 ciertamente bajo un desconocimiento de la normativa internacional que les resulta aplicable, pues como señalaba el TSJIB dichas rentas ya han tributado de especial manera.

> «Hasta el momento existe discrepancia entre el criterio administrativo y judicial respecto a la sujeción o exención en IRPF de las pensiones de jubilación de ex miembros de la ONU, siendo necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que dirima la cuestión»

Y este es el criterio aplicado por la Administración tributaria hasta el momento a la hora de calificar dichas pensiones de jubilación:

«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 cualquier que sea la residencia del pagador.»

Sin embargo, los Tribunales Superiores de Justicia de diversas Comunidad Autónomas se han pronunciado en sentido diametralmente opuesto.

Este es el caso, por ejemplo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, donde ha venido defendiendo en diversas sentencias (2) la exención de tales pensiones. Al respecto, podemos citar la sentencia de 5 de junio de 2019, leemos en su Fundamento de Derecho Quinto lo siguiente:

«(...) 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 el ejercicio 1991 la Ley 44/1978 en su art. 14, regulan entre los rendimientos del trabajo, tanto los sueldos, sus complemento 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 (OCDE) 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".

(…)

> *Por tanto, es procedente reconocer la exención fiscal reclamada, anulando las resoluciones impugnadas y condenando a la Administración tributaria a practicar liquidaciones por los ejercicios 2008 a 2011 del IRPF considerando exentas las cantidades percibidas por Dª Gloria en concepto de pensiones de jubilación y de viudedad de la Caja Común de Pensiones de las Naciones Unidas, con devolución de las cantidades resultantes más el interés de demora desde la fecha en que se realizaron los ingresos indebidos.»*

Sin embargo, estos pronunciamientos quedaban huérfanos sin un pronunciamiento expreso de nuestro Tribunal Supremo en la materia. La única referencia que tenemos al respecto por parte de nuestro Alto Tribunal lo encontramos en la sentencia de 23 de diciembre de 1986 donde se nos indicaba:

> *«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 funcionarial. 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.»*

Puede observarse, como ya en 1986 el Tribunal Supremo se decantaba por la exención de las pensiones de jubilación percibidas por ex funcionarios de los Organismos Internacionales, al entender que nos encontramos ante el pago diferido de una actividad profesional, siendo encuadrable dentro del concepto de salario.

V. CONCLUSIONES

Esta situación de incertidumbre que se ha puesto de relieve parece que tiene un pronto final.

En beneficio de la seguridad jurídica, como expresamente se señala en el Auto de admisión a trámite, el Tribunal Supremo deberá determinar si se encuentran o no exentas de tributación las pensiones de jubilación percibidas por exfuncionarios de la ONU o de sus Organismos Especializados que tengan su residencia fiscal en territorio español.

Afortunadamente, la citada sentencia del TSJIB de 16 de diciembre de 2020 fue impugnada en casación por la Abogacía del Estado. Y es que, como bien señala en la preparación del recurso de casación, esta cuestión afecta a una generalidad de contribuyentes que hasta el momento se encuentran en la encrucijada sobre la inclusión en su declaración de IRPF de las pensiones de jubilación percibidas.

Muchos de ellos han optado por incluirlas en su declaración y posteriormente instar la rectificación de su autoliquidación. Esta manera de proceder, aunque evita la posible sanción derivada de una revisión tributaria, augura un largo procedimiento administrativo y judicial para recuperar las cantidades satisfechas.

En breve, esta incertidumbre cesará y los exfuncionarios de la ONU que residan en España tendrán un criterio seguro al que atenerse a la hora de presentar sus declaraciones de IRPF.

(1) Este criterio ya venía siendo defendido por la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes, entre ellas, V0424-14, V0977-14, V2824-15 y V3754-16.

Ver Texto

(2) Cabe citar las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de diciembre de 2016, recurso 595/2015; de 30 de enero de 2017, recurso 593/2015; de 5 de junio de 2019, recurso 130/2018.

Ver Texto