

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Las pensiones de jubilación percibidas por ex funcionarios de la ONU sí tributan en el IRPF

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1737/2022 de 21 de diciembre de 2022 (recurso 472/2021)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: En el presente comentario se analiza la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2022, núm. 1737/2022 en la que se pronuncia sobre la tributación de las pensiones de jubilación percibidas por ex funcionarios de la ONU.

En dicha sentencia, el Tribunal fija como doctrina jurisprudencial, que las pensiones percibidas por trabajadores de la ONU como consecuencia de su jubilación que residan en España, quedarán sujetas y no exentas del IRPF.

Con esta sentencia se zanja el debate existente en la materia, por el que la Administración y los Tribunales Superiores de Justicia habían adoptado posturas enfrentadas.

Palabras clave: ONU; exención; emolumentos; jubilación; pensiones; tratado internacional; IRPF.

I. SUPUESTO DE HECHO PLANTEADO

En el presente comentario se va a analizar la sentencia dictada por el Tribunal Supremo (TS o Tribunal, en adelante), de 21 de diciembre de 2022, núm. 1737/2022, siendo el ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

Esta sentencia tiene por objeto enjuiciar si las pensiones de jubilación percibidas por funcionarios de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) con residencia fiscal en España tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

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), rec. n.º 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 caso objeto del litigio nos encontramos ante un residente habitual en España que obtuvo en el ejercicio 2016 rendimientos por importe de 49.906 € procedentes de la pensión de jubilación de la Caja Común de pensiones de las Naciones Unidas. Estos rendimientos no fueron incluidos por el contribuyente, siendo objeto de regularización por la Administración de Gestión tributaria de Ibiza-Formentera a través de un procedimiento de comprobación limitada.

El órgano de Gestión tributaria y el Tribunal Económico Administrativo Regional de las Islas Baleares (TEARIB) consideraron que la condición de funcionario de la ONU se extinguía con la jubilación y que el régimen tributario especial previsto en la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, no era extensible a las pensiones de los mismos después de su jubilación.

Al contrario del criterio señalado por la AEAT y por el TEARIB, la Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo, al entender que la pensión de jubilación de un ex funcionario de la ONU con residencia fiscal en España estaba exenta de tributación en el IRPF.

La sentencia recurrida razonaba la exención de dicha pensión por la interpretación de lo dispuesto en las Secciones n.º 18 y 19 b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas (CPINU o Convención), conforme a la cual los sueldos y emolumentos percibidos de la ONU y de los Organismos Especializados estarían exentos de tributación en el IRPF.

Así, puede leerse en el Fundamento Jurídico Segundo de la sentencia de instancia:

«1º) Que el concepto "emolumentos", distinto al de "salarios", es lo suficientemente amplio como para comprender 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 aquella actividad prestada en el pasado.

(....)

Así resulta de la Resolución de la Asamblea General de la ONU, núm. 160, de 20 de noviembre de 1947, en la sesión plenaria 121 a —<https://undocs.org/es/A/RES/160> (II)— en la que se indica "para el logro tanto de la equidad como de la igualdad entre los funcionarios de la Organización, los Estados Miembros debieran eximir los sueldos y subsidios pagados por las Naciones Unidas del impuesto nacional sobre la renta". Queda así despejado el sentido y finalidad de la exención, que no es únicamente el que invoca la AEAT, y que, además, se extiende sobre los "subsidios", como lo es la pensión controvertida.»

Sin embargo, la Abogacía del Estado, en el recurso de casación planteado entendía que la expresión «sueldos y emolumentos», contenida en el artículo V, Sección 18, apartado b) de la Convención, no pueden entenderse incluidas las prestaciones de jubilación percibidas por quienes fueron funcionarios de las ONU. En consecuencia, las pensiones de jubilación sí estarían sujetas a tributación en el IRPF.

«La Abogacía del Estado entiende que las pensiones de jubilación no pueden enmarcarse dentro del

concepto de "emolumentos" y por tanto sí tributan en el IRPF»

Así las cosas, nuestro Alto Tribunal admite el recurso de casación y determina como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente:

- Determinar si han de entenderse incluidos en la expresión «sueldos y emolumentos» contenida en el artículo V, Sección 18, apartado b) de la CPINU, las prestaciones por jubilación percibidas por quienes fueron funcionarios/as de la ONU, y
- Si las mismas están o no exentas de IRPF.

II. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA SENTENCIA

El Tribunal razona en el Fundamento Jurídico Quinto de la sentencia su criterio acerca de la cuestión planteada con interés casacional. En primer lugar, entra a analizar la normativa interna en materia de IRPF. Para ello, hace referencia a lo dispuesto en el artículo 5 LIRPF donde se dispone 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.»

Añade que, en general, las pensiones se consideran sometidas a tributación por IRPF como rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2. a). 1ª LIRPF. Por ello, en ausencia de cualquier otra previsión legal, las personas físicas residentes en territorio español quedan sometidas a gravamen en IRPF por su renta mundial.

En el caso que nos ocupa, la cuestión litigiosa hace necesaria la interpretación de la CPINU para determinar si dichas pensiones de jubilación pueden quedar enmarcadas dentro del concepto de emolumentos de la sección 18.b) de la Convención: *«(...) estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización»*.

En segundo lugar, nuestro Alto Tribunal hace mención a su reciente sentencia de 13 de junio de 2022 (rec. cas. 5579/2020) por la que entraba a conocer si las pensiones de jubilación percibidas por ex funcionarios de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) con residencia en España tributaban en el IRPF. En dicho supuesto se declaró que los rendimientos procedentes de la pensión de jubilación no quedaban exentos de IRPF. En concreto, el Tribunal señaló que la expresión *«sueldos y emolumentos»* contenida en el artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la OTAN, no amparaba la exención de las prestaciones de jubilación percibidas por una persona física residente en España.

«El Tribunal Supremo ha señalado en su sentencia de 13 de junio de 2022 que las pensiones de jubilación percibidas por ex funcionarios de la OTAN sí tributan en IRPF»

Atendiendo al caso que nos ocupa, la parte recurrida en defensa de la exención de las pensiones de jubilación señalaba que los sueldos y emolumentos sí cotizaban en la Caja General de las Naciones Unidas y en la medida en que la expresión de sueldos y emolumentos incluiría las prestaciones por jubilación, concluía que habría una percepción indirecta y análoga a la tributaria por cada estado miembro, participando de la contribución efectuada sobre la base de esos sueldos y emolumentos.

Sin embargo, el Tribunal discrepa con dicha interpretación. En este sentido, señala que el artículo 1 del acuerdo 239 de la Asamblea General de la ONU, sobre el sistema de nivelación de impuestos establece la base sobre la que aplicará el plan de contribuciones del personal de las Naciones Unidas. Esta base está integrada por los sueldos, salarios, horas extraordinarias y horas de trabajo nocturno, subsidios de carestía de vida y subsidios familiares. Por consiguiente, no se incluirían en dichas aportaciones las prestaciones recibidas por jubilación, por lo que discrepa con la sentencia de instancia, la cual señalaba que:

«(...) las cantidades detraídas de las nóminas de la recurrente y por la que se conforman las aportaciones a la Caja Común de Pensiones ya tributaron del modo indicado, por lo que no carece de lógica interpretativa que tales pensiones queden exentas de los impuestos nacionales.»

Y es que a la hora de interpretar la sección 18 de la Convención, el Tribunal acude al art. 31 de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 donde se establece la regla general de interpretación de los Tratados internacionales:

«Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin (...).»

Esta interpretación que señala el Convenio de Viena se corresponde con la interpretación teleológica o finalista de la norma. En este sentido, la Sección 20 de la Convención establece que las prerrogativas e inmunidades se otorgan en interés de las Naciones Unidas y no en provecho de los propios individuos con el fin de garantizar su independencia en el ejercicio de sus funciones.

Por tanto, en la medida en que dichas funciones solamente se desempeñan por los funcionarios en activo, no pueden quedar amparadas las personas jubiladas.

Por otro lado, atendiendo al sentido corriente y literal del término «emolumentos», señala el Tribunal que este se encuentra vinculado a la permanencia en activo y al desempeño de un servicio. Como sustento de dicho criterio se acude a la definición del término «emolumento» de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española donde se señala que es la «*remuneración asignada a un individuo por el desempeño de un cargo o empleo*». Por tanto, desde el punto de vista gramatical, el término «emolumentos » estaría vinculado a la permanencia en activo u el desempeño efectivo del cargo.

«De acuerdo con el sentido corriente y literal del término emolumentos, este no incluiría las pensiones de jubilación»

Dicha interpretación la refuerza el Tribunal atendiendo a la ubicación sistemática del precepto analizado, ya que el mismo se enmarca dentro del apartado relativo a «Funcionarios». Por ello, la condición de funcionario de la ONU y las circunstancias que motivan el reconocimiento de los privilegios que otorga la Convención como son las exenciones fiscales, desaparecerían al cesar la prestación de servicios para el organismo por la jubilación.

Como último argumento esgrimido a la hora de determinar la sujeción a tributación de las pensiones de jubilación de los ex funcionarios de la ONU, el Tribunal hace referencia incluso al folleto de cuestiones y preguntas frecuentes publicado en la página web de la Caja Común de Pensiones de la ONU. En dicho folleto se informa sobre el sometimiento a impuestos de las pensiones de jubilación. En este sentido se señala que, la sujeción a impuestos de la pensión depende de la legislación de cada país y no remite a ninguna previsión del Convenio que establezca directamente su exención. En concreto, se indica en la sentencia lo siguiente:

«Y en el documento extenso a que se refiere esa guía, disponible en https://www.unjspf.org/wp-content/uploads/2017/01/National_Taxation_Guide_2010.pdf, se informa (texto original en lengua inglesa) que: "A diferencia de los emolumentos pagados a la mayoría de los funcionarios de las Naciones Unidas en servicio activo, los pagos periódicos de pensiones a los ex funcionarios o a sus sobrevivientes generalmente no están exentos del impuesto nacional sobre la renta, incluidos los impuestos sobre la renta establecidos por los gobiernos estatales, provinciales u otros gobiernos locales, en razón de cualquier derecho internacional. convenio. [...] Si y cómo se gravan las prestaciones periódicas de pensión, por lo tanto, es una cuestión de legislación nacional [...]", y ofrece indicaciones de que, conforme a esa legislación interna de cada país, "[...] En algunos países, las prestaciones de la Caja Común de Pensiones del Personal de las Naciones Unidas ('CCPPNU') pueden estar total o parcialmente exentas de impuestos [...]"».

Esta información, que obviamente no es vinculante para este Tribunal, está sin embargo perfectamente alineada con las conclusiones que hemos alcanzado a partir de los criterios de interpretación en concordancia con el sentido corriente de los términos empleados y en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.»

Pues bien, conforme a la interpretación realizada de la Sección 18 de la Convención, el Tribunal Supremo determina que no quedan incluidas dentro del concepto de «emolumentos» las pensiones de jubilación percibidas por los ex funcionarios de la ONU, tras su cese del servicio activo para dicha organización.

«De acuerdo con el criterio fijado por el Tribunal Supremo, las pensiones de jubilación percibidas por ex funcionarios de la ONU con residencia en España tributan en el IRPF.»

En consecuencia, el rendimiento que perciban los ex funcionarios de la ONU procedentes de la Caja Común de pensiones que tengan su residencia en España, quedarán sujetos a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF.

III. CONCLUSIONES

En atención al razonamiento señalado en el punto anterior, el Tribunal Supremo fija como doctrina jurisprudencial que *«las prestaciones por jubilación percibidas de la Caja Común de Pensiones de las Naciones Unidas, no están incluidas 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»*, por lo que no están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pues bien, con esta sentencia el Tribunal Supremo pone fin a una controversia que se venía arrastrando desde años atrás y que suponía una situación de gran inseguridad jurídica para los ex funcionarios de la ONU que vivían en nuestro país. Hasta este pronunciamiento, existía un vacío legal sobre cómo debían interpretarse las rentas percibidas por los trabajadores de la ONU tras su jubilación.

Por un lado, la Administración venía manteniendo, de manera invariable, que dichas pensiones tributaban en el IRPF. Este criterio puede verse reflejado en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 5 de abril de 2018. En ella, el TEAC concluía que el concepto de pensión de jubilación no resultaba encuadrable en el concepto de emolumentos del artículo V, Sección 18 b) de la CPINU, al entender que la exención solamente era aplicable a aquellos conceptos que se otorgasen 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, afirmaba que debían

someterse a tributación en España de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF las pensiones de jubilación sí debían quedar sujetas.

Por otro lado, los Tribunales Superiores de Justicia de diversas Comunidades Autónomas se habían pronunciado en sentido diametralmente opuesto. Junto con la sentencia dictada por el TSJIB que fue objeto de impugnación en casación, encontrábamos pronunciamientos de diversos Tribunales Superiores de Justicia en el mismo sentido. Por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, había venido defendiendo la exención de tales pensiones. Se puede citar en este sentido su sentencia de 5 de junio de 2019, donde 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 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 exentos, 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 D.^a 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.»

«Con la sentencia de 21 de diciembre de 2022, el Tribunal Supremo zanja la controversia existente sobre la tributación de las pensiones de jubilación de los trabajadores de la ONU con residencia fiscal en España»

Ante tales criterios discrepantes se hacía necesario un pronunciamiento expreso del Tribunal Supremo. Así, nuestro Alto Tribunal ha zanjado la controversia al respecto y ha determinado la sujeción a IRPF de las pensiones de jubilación percibidas por los funcionarios de la ONU, siguiendo la misma línea que ya había avanzado respecto de los funcionarios de la OTAN en su sentencia de 13 de junio de 2022 (rec. cas. 5579/2020).