

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070001

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de abril de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 1594/2017

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Otros supuestos. Pensiones de jubilación percibidas por la condición de ex funcionario de Naciones Unidas. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Respecto a la pensión 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 art. 20 de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunities 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-. 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.

Por consiguiente, si el contribuyente 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 IRPF, 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 art. 2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), salvo que alguna disposición declare exentos de tributación alguna de las rentas obtenidas por el contribuyente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 14, 114 y 242.

Ley 44/1978 (Ley IRPF), arts. 4, 7 y 9.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 9, 18, 19 y 42.

RD 2384/1981 (Rgto. IRPF), arts. 4 y 41.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 9.

Constitución Española, art. 31.

Convención sobre Privilegios e Inmunities de las Naciones Unidas, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 13 de febrero de 1946, Secciones 18 y 20.

Convención sobre Privilegios e Inmunities de los Organismos Especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 21 de noviembre de 1947, Secciones 16 y 19.

Convenio de sede entre el Reino de España y la Organización Mundial del Turismo, noviembre de 1975, arts. 15 y 17.

Convenio de sede entre el Reino de España y la Organización Mundial del Turismo, 25 de junio de 2015, arts. 16 y 20.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución de la Sala Desconcentrada de Málaga del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 28 de julio de 2016, recaída en la reclamación 29/01728/2015, deducida contra acuerdos desestimatorios de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 a 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 28 de marzo de 2014 el interesado presentó solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2009-2012, al entender que debían estar exentas de tributación las pensiones de jubilación que había percibido en esos años como ex funcionario de Naciones Unidas, en virtud de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de dicha Organización internacional.

Las solicitudes fueron desestimadas por la oficina gestora, por considerar 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, y no en provecho de los propios individuos.

En este sentido, 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.

Por consiguiente, concluyó la oficina gestora que el interesado, siendo jubilado de las Naciones Unidas y residente en España, por tanto, contribuyente del IRPF, debía integrar en su bases imponible la totalidad de sus renta, incluida la pensión satisfecha las Naciones Unidas, estando sometida la renta a imposición en España por el IRPF.

2. Contra estas resoluciones, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa ante la Sala Desconcentrada de Málaga del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR).

El 28 de julio de 2016 el TEAR dicta resolución en la que estima la reclamación, considerando que las pensiones por jubilación se deben entender comprendidas en la expresión “sueldos y emolumentos”, empleada en el artículo V, sección 18 b), de la Convención Internacional sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas, señalando

“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 ONU 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 artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, anteriormente regulado en el artículo 23.3 de la antigua 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>”.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Formula el Director recurrente, en síntesis, las alegaciones que se exponen seguidamente.

Se plantea en el presente supuesto una cuestión muy concreta, la relativa a la interpretación que debe darse a la Convención Internacional sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, a la que se adhirió España mediante instrumento de 13 de julio de 1974 (BOE de 17 de octubre de 1974), en relación con las pensiones de jubilación percibidas por la condición de ex funcionario de Naciones Unidas.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado de forma reiterada la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas con valor vinculante para los órganos de aplicación de los tributos. Podemos citar las consultas V0424-14, V0425-14, V0977-14, V2436-15 o V2824-15.

La conclusión que se extrae de estas consultas es, por tanto, que únicamente cabe la aplicación de privilegios cuando la actuación de que se trate redunde en interés de las Naciones Unidas y no en provecho de los propios individuos, de manera que la expresión “emolumentos” sería comprensiva de conceptos salariales distintos al sueldo pero equiparables a este concepto atendiendo a la causa que motiva su abono, la prestación de servicios en interés de Naciones Unidas como funcionario en activo.

Por el contrario, en las pensiones de jubilación no concurre esta característica, ya que, al no satisfacerse como contraprestación de un servicio realizado, no se abonan en interés de Naciones Unidas, sino en interés del funcionario. No cabe, por tanto, entender comprendidas las pensiones por jubilación en la expresión “emolumentos”. El TEAR añade en su resolución que la Ley 35/2006, del IRPF no distingue en su tratamiento entre sueldos y pensiones y haberes pasivos. En opinión del Director recurrente la circunstancia de que ambas figuras se comprendan en el IRPF en los rendimientos del trabajo, no impide un tratamiento diferenciado de cada una en determinados aspectos. En todo caso, la cuestión que ahora nos ocupa debe ser resuelta a la luz de lo dispuesto en la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas.

En conclusión, trascendiendo al caso del expediente en concreto, se solicita de este TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que la pensión percibida por un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por su condición de ex funcionario de Naciones Unidas no es encuadrable en el concepto de emolumentos del artículo V, Sección 18, letra b), de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas y, por consiguiente, dicha pensión está sometida a imposición en España por el IRPF, ya que los privilegios y exenciones reconocidas en la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades se otorgan a los funcionarios en interés de las Naciones Unidas y la pensión por jubilación se otorga en provecho del propio individuo preceptor de la misma.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Presentación extemporánea del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Alega que si bien la resolución del TEAR le fue notificada a la AEAT con fecha 24 de octubre de 2016, desconoce la fecha de interposición del recurso extraordinario ante el TEAC.
- Exención en el IRPF de la pensión percibida por funcionarios jubilados de la ONU.

Señala diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, como son el TSJ de Madrid en sentencia de 12 de marzo de 2003, de 24 de octubre del mismo año, de 21 de junio de 2007, 25 de junio de 2008, 24 de junio y 21 de diciembre de 2016; del TSJ de Andalucía de 17 de enero de 2003; y del TSJ de Cataluña que se fundamenta en la postura del TSJ de Madrid.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Antes de entrar en el análisis de la cuestión de fondo planteada, debe analizarse, a la vista de las alegaciones del interesado en la única instancia, si el presente recurso extraordinario se ha presentado temporaneamente, pues señala el interesado que si bien la resolución del TEAR le fue notificada a la AEAT con fecha 24 de octubre de 2016, desconoce la fecha de interposición del recurso extraordinario ante el TEAC.

El artículo 242 de la LGT dispone en su apartado segundo:

“2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso”.

Consta en el expediente que la fecha de interposición del recurso por el Director del Departamento de Gestión de la AEAT fue el 23 de diciembre de 2016.

Consecuentemente, el presente recurso ha sido formulado dentro del plazo legal habilitado para ello.

Tercero:

Se plantea en el presente supuesto una cuestión muy concreta, la relativa a la interpretación que debe darse a la Convención Internacional sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, a la que se adhirió España mediante instrumento de 13 de julio de 1974 (BOE de 17 de octubre de 1974), en relación con las pensiones de jubilación percibidas por la condición de ex funcionario de Naciones Unidas.

Cuarto:

La Convención Internacional sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, a la que se adhirió España mediante instrumento de 13 de julio de 1974 (BOE de 17 de octubre de 1974), establece en el artículo V, Sección 18 que:

“Los funcionarios de la Organización

(a) estarán inmunes contra todo proceso judicial respecto a palabras escritas o habladas y a todos los actos ejecutados en su carácter oficial;

*(b) estarán exentos de impuestos **sobre los sueldos y emolumentos** pagados por la Organización;*
(...)”.

Respecto de la disposición anterior, la Convención dispone en su Sección 20 que:

“Las prerrogativas e inmunidades se otorgan a los funcionarios en interés de las Naciones Unidas y no en provecho de los propios individuos”.

Por su parte, la Convención sobre los Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados aprobada el 21 de noviembre de 1947 por la Asamblea General de las Naciones Unidas (al que se adhirió España mediante instrumento publicado en el BOE de 25 de noviembre de 1974) dispone en el Artículo VI, que lleva como rúbrica “Funcionarios”, en la actual Sección 19 que:

“Los funcionarios de los organismos especializados:

a) Gozarán de inmunidad de jurisdicción respecto de todos los actos ejecutados por ellos con carácter oficial, inclusive sus palabras y escritos;

*b) Gozarán, en materia de impuestos **sobre los sueldos y emolumentos** percibidos de los organismos especializados, de iguales exenciones que las disfrutadas por los funcionarios de las Naciones Unidas, y ello en iguales condiciones”.*

No obstante, la Convención en una Sección anterior, la Sección 16, remarca que:

“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. En consecuencia, un miembro tiene no solamente el derecho sino el deber de renunciar a la inmunidad de sus representantes en todos los casos en que, a su juicio, la inmunidad impediría el curso de la justicia y en que se pueda renunciar a ella sin perjudicar la finalidad para la cual se otorga la inmunidad”.

Para la correcta interpretación de las normas anteriores, debemos partir de los artículos 12 y 14 de la Ley General Tributaria, los cuales disponen:

“Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3.º del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

“Artículo 14. Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

Como indicó el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de mayo de 2004 “... toda exención ha de ser objeto de interpretación restrictiva reducida a sus estrictos términos y finalidad con objeto de no menoscabar el principio de justicia tributaria en cuanto que toda exención supone una excepción a la regla general de contribución de todos al sostenimiento de las cargas públicas (artículo 31.1 de la Constitución)”.

Pues bien, partiendo de los anteriores preceptos, el término "emolumento" según el Diccionario de la Real Academia es la "remuneración **adicional** que corresponde a un cargo o empleo" y los sueldos se definen como la "remuneración asignada a un individuo por el desempeño de un cargo o servicio profesional". Ambas definiciones ligán dichos conceptos, sueldos y emolumentos, a la permanencia en activo y desempeño efectivo del cargo, empleo o servicio, conclusión que se ve avalada por los siguientes argumentos:

- Llevando a cabo una interpretación sistemática, porque tanto el en el artículo V de la Convención Internacional sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, como el Artículo VI de la Convención de organismos especializados van encabezados por la rúbrica “Funcionarios”, por lo que no va referido a quienes han perdido tal condición por su pase a la situación de jubilación. En este sentido 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.

- Siguiendo con la interpretación sistemática, porque en los instrumentos fundacionales de las Naciones Unidas y de muchos organismos no se mencionan las pensiones, a diferencia del Convenio suscrito entre la Organización Mundial del Turismo y España en noviembre de 1975 que sí señala en su artículo 15 que los funcionarios de esta Organización “estarán exentos de todo impuesto sobre los **sueldos, emolumentos** y prestaciones que reciban de la Organización. Estarán igualmente exentos 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 institución de seguridad social, en el sentido del artículo 17 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”. Esto es, a igual que en la Convención de las Naciones Unidas, sí que se contempla el término “emolumentos” ligado exclusivamente al trabajo activo, lo que resulta altamente esclarecedor; y a diferencia de la Convención de las Naciones Unidas, lo que es igualmente esclarecedor, se prevé expresamente la aplicación de la exención pero no a todas las pensiones sino únicamente a las percibidas en forma de prestaciones de capital.

Posteriormente, se ha aprobado un nuevo Convenio de sede entre el Reino de España y la Organización Mundial del Turismo, hecho en Madrid el 25 de junio de 2015, en cuyos artículos 16 y 20 se reiteran disposiciones idénticas a las expuestas.

- Y finalmente, llevando a cabo una interpretación teleológica, por la claridad con la que la Sección 20 de la Convención Internacional sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, como la Sección 16 de la Convención sobre los Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados establecen que *“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.

A mayor abundamiento, y sin perjuicio de que en todo caso la cuestión que ahora nos ocupa debe ser resuelta a la luz de lo dispuesto exclusivamente en la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas, se comparte la opinión del Director recurrente sobre que la circunstancia de que ambas figuras (sueldos u salarios y prestaciones de jubilación) tengan en el IRPF la naturaleza de rendimientos del trabajo, no impide un tratamiento diferenciado de cada una en determinados aspectos. Así, ambos tipos de percepciones tienen la naturaleza de rentas del trabajo debido a su fuente u origen, pero en el Impuesto no reciben un tratamiento unitario. Entre otras diferencias, por ejemplo existe actualmente en el artículo 19 de la Ley del Impuesto un gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos para personas con discapacidad que solo se aplica si obtienen rendimientos del trabajo como trabajadores activos; existe una reducción en el artículo 18.3 de la misma Ley del 30 por ciento que no se aplica a todas las rentas del trabajo sino que exclusivamente se aplica, entre otras rentas, a 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, siempre que cumplan determinados requisitos; o se regula en el artículo 42, apartado 3 letra f), una exención con motivo de la entrega de acciones o participaciones de la empresa que únicamente se aplica a trabajadores en activo. Por lo tanto, no solo es dogmáticamente posible, sino que existe en la realidad jurídica un tratamiento diferenciado para los sueldos de trabajadores en activos y para las prestaciones pasivas que perciben esos mismos trabajadores derivadas de esos mismos trabajos.

Quinto:

Como no podía ser de otra manera, no ignora este Tribunal Central lo polémico de la cuestión. Al respecto, debe reseñarse que la conclusión alcanzada por este Tribunal Central es coincidente con la sentada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Podemos citar, por todas, la consulta V0424/2014 de fecha 17 de febrero de 2014, en la que se dice literalmente:

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es jubilado de Naciones Unidas, español y residente en España.

Cuestión planteada:

¿Está exenta la pensión de jubilación de un exfuncionario de la ONU?

Contestación:

En primer lugar para responder a la cuestión planteada en la consulta es necesario establecer la residencia fiscal del consultante, para ello hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 9.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 y 11 de marzo), que se expresa en los siguientes términos:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

Se deduce del escrito de consulta que el consultante tiene la consideración de residente fiscal en España.

Por otra parte, la Convención sobre Privilegios e Inmunities de Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, a la que se adhirió España mediante instrumento de 13 de julio de 1974 (BOE de 17 de octubre de 1974 en relación con las retribuciones que se perciban como funcionario de la Organización de Naciones Unidas y siempre que se acredite la condición de funcionario del Organismo que le ha contratado, establece en el artículo V “Funcionarios”, Sección 18, b) que los funcionarios de la Organización “ estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización” .

Respecto a la pensión 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 Inmunities 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).

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.

Por consiguiente, 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.

En segundo término, debe igualmente subrayarse que los diferentes Tribunales Superiores de Justicia han tenido opiniones cambiantes al respecto. Así, junto a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que a su favor invoca el interesado en la única instancia en su escrito de alegaciones (y que se citan en el último antecedente de hecho de la presente resolución), pueden traerse a colación sentencia en sentido contrario de este mismo órgano jurisdiccional, como la sentencia de fecha 17 de mayo de 1999, nº de recurso 2952/1995 en la que se formulan los siguientes razonamientos que este Tribunal Central suscribe:

“SEGUNDO. Alega el recurrente para fundamentar la devolución de ingresos que pretende en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años 1984, 1985 y 1986, cuya cuantía asciende a un importe total de 944.933 pesetas como fundamento jurídico la Convención de 13 de febrero de 1974 (BOE 16 y 17 de

octubre) en su artículo V, sección 18, apartado b) que establecía que "los funcionarios de la Organización estarán exentos de impuestos sobre sueldos y emolumentos pagados por la Organización".

Entiende la actora que es aplicable esta normativa relativa a los privilegios e inmunidades en el seno de la Organización de las Naciones Unidas a la que España se adhiere por Instrumento de 13 de julio de 1.974 (Jefatura de Estado), porque el actor recibe su pensión de un organismo internacional al ser el Sr. Antonio funcionario de la O.N.U. estando dicha pensión regulada por los Estatutos y Reglamentos de la Caja Común de Pensiones del Personal de las Naciones Unidas.

Sin embargo nos hallamos en el caso de hacer la siguiente precisión y es que según la normativa citada la exención corresponde a los funcionarios y en realidad el recurrente ha dejado de serlo pasando a ser pensionista puesto que lo que percibe es una pensión de jubilación.

TERCERO. El art. 7 pfo 1º de la Ley 44/1.978, de 8 de septiembre , reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que "los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador" y en su art. 4º.1.a) determina que son sujetos pasivos del impuesto por obligación personal "las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español".

El art. 9 determina que cuanto "no procediere la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, no se considerarán sometidos a la obligación personal a título de reciprocidad, y sin perjuicio del sometimiento a la obligación real de contribuir, los súbditos extranjeros residentes en España cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos contemplados en el artículo anterior, aplicado a las relaciones de los Estados extranjeros con el Estado español, así como cuando dichos súbditos sean funcionarios de Organismos Internacionales en España".

Asimismo, el Reglamento del Impuesto aprobado por R.D. 2384/1981, de 3 de agosto , en cuanto al ámbito territorial de exigencia determina que será exigible este impuesto en todo el territorio nacional sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los Tratados o Convenios Internacionales (art. 3) y entre estos últimos cita el art. 4 los "Tratados y Convenios multilaterales en los que España sea parte y los suscritos con Organismos Internacionales que afecten al ordenamiento jurídico de este impuesto".

Asimismo, dicho Reglamento en su art. 41.h) considera como rendimientos del trabajo "las contraprestaciones diferidas derivadas del trabajo, tales como las pensiones, haberes pasivos y las comisiones aplazadas, con independencia de quienes las satisfagan siempre que se acrediten por la misma persona que genera el derecho a su percepción".

CUARTO. Como ya se ha apuntado en el Fundamento Jurídico Segundo el recurrente ha perdido la condición de funcionario pues ha devenido perceptor de pensión de jubilación. Y en este sentido el Abogado del Estado en representación de la Administración demandada estima que la exención que se solicita hay que entenderla referida a los funcionarios de la O.N.U. de nacionalidad extranjera y residentes en territorio español por razón de sus cargos, no, como ocurre con los recurrentes, a los extranjeros que, aún habiendo tenido dicha condición la hayan perdido (como consecuencia de la jubilación) y hayan decidido voluntariamente establecer su residencia habitual en territorio español, pues en tal caso se convierten en sujetos pasivos por obligación personal como se desprende del art. 9 de la Ley del IRPF de 8 de septiembre de 1.978 , al amparo de la cual se efectuó el ingreso.

Y viene la Sala a compartir este criterio pues con arreglo al art. 114.1 de la LGT tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones quienes hagan valer su derecho deberán probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, lo que comporta la necesidad no sólo de hacer valer sino también de probar la procedencia del beneficio que se pretende, máxime cuando se trata de exenciones o bonificaciones que, por constituir un privilegio, se contienen en normas dispositivas y excepcionales. De esta manera cabe establecer el principio general de que para el otorgamiento de una bonificación o exención tributaria se precisa que se solicite su aplicación y se pruebe o justifique el derecho a ello (TS 3ª S. 30 Sep. 1988).

En el supuesto de autos es claro que al funcionario habría que considerarle exento del tributo en base a la Convención de 1.974 , pero en ningún caso se ha acreditado que quien haya perdido tal condición y haya pasado a la de jubilado o pensionista goce de igual privilegio pues 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 y concordantes conforme al cual "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Por lo anterior procede la desestimación del presente recurso".

En el mismo sentido, y por el mismo órgano jurisdiccional, se dictó la sentencia de 27 de febrero de 2013 (Rec. nº 220/2010).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO, unificando criterio en los términos siguientes:

La pensión percibida por un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por su condición de ex funcionario de Naciones Unidas no es encuadrable en el concepto de emolumentos del artículo V, Sección 18, letra b), de la Convención sobre Prerrogativas e Inmidades de las Naciones Unidas y, por consiguiente, dicha pensión está sometida a imposición en España por el IRPF, ya que los privilegios y exenciones reconocidas en la Convención sobre Prerrogativas e Inmidades se otorgan a los funcionarios en interés de las Naciones Unidas y la pensión por jubilación se otorga en provecho del propio individuo preceptor de la misma.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.