

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ086721

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 718/2022, de 13 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5579/2020

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Pensiones percibidas por exfuncionarios de organizaciones internacionales.** La sentencia de instancia, tras reproducir el artículo XIX Convenio de Ottawa, se remite a la STSJ de Madrid de 24 de abril de 2017, recurso n.º 977/2015 (NFJ069987) y reconoce «la exención fiscal reclamada, anulando las resoluciones impugnadas y condenando a la Administración tributaria a practicar liquidaciones por los ejercicios 2014, 2015 y 2016 del IRPF, considerando exentas las cantidades percibidas por el actor en concepto de pensiones de jubilación de la OTAN, con devolución de las cantidades resultantes, más el interés de demora desde la fecha en que se realizaron los ingresos indebidos». Analizando la controversia, desde el prisma del art. 2 Ley IRPF, las pensiones se consideran sometidas a tributación por IRPF, como rendimientos del trabajo, según lo dispuesto en el art.17 de la Ley IRPF. Consecuentemente, en ausencia de cualquier otra previsión, las personas físicas residentes en territorio español quedan sometidas a gravamen en el IRPF por su renta mundial debiéndose proceder al cálculo de la renta en los términos previstos en la LIRPF, con independencia del lugar de donde proceda la renta percibida y cualquiera que sea la residencia del pagador, sin perjuicio, en su caso, de la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos que proceda. Asimismo, el artículo XXII del Convenio de Ottawa establece: «[e]stas prerrogativas e inmunidades se conceden a los funcionarios expertos en beneficio de la Organización, y no en su propio provecho personal». A partir de este precepto, cobra sentido la argumentación del abogado del Estado, relativa a que es la condición de funcionario de la Organización la que motiva el reconocimiento de los privilegios (por lo que interesa al caso, la exención), de manera -cabe entender-, que desaparecen al cesar la prestación de servicios para la Organización mediante la jubilación. Sin perjuicio de lo expuesto, nos encontraríamos en otro escenario si, con independencia de lo expresado en el acervo jurídico OTAN, nuestro ordenamiento jurídico contemplara la exención de las pensiones del personal jubilado de la OTAN, como consecuencia de una previsión específica a partir de un acuerdo, de un canje de notas o de cualquier otra circunstancia. Así ocurre, por ejemplo, con la exención de impuestos nacionales sobre retribuciones, salarios y honorarios abonados por la Unión Europea, en virtud del art. 13.2 del Protocolo de Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas de 1966, que se aplica también a todos los beneficiarios de una pensión de jubilación, invalidez o supervivencia, abonada por las Comunidades Europeas, en virtud de la Aplicación provisional del Canje de Notas, constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la Comisión Europea, como, por lo demás, ha reconocido, expresamente, Consulta de la DGT V1555/2021 de 25-05-2021 (NFC079982)]. Sin embargo, no consta -ni siquiera ha sido aducido- un tratamiento semejante para las pensiones de jubilación del personal de la OTAN. La Sala resuelve que en las circunstancias del presente caso, partiendo de la expresión «sueldos y otros emolumentos» contenida en el artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, las prestaciones por jubilación, percibidas de la citada Organización, por una persona física residente en España, no se encuentran exentas en IRPF. [Vid., ATS de 19 de noviembre de 2020 recurso n.º 5579/2020 (NFJ079798) y STSJ de Madrid de 22 de julio de 2020, recurso n.º 909/2019 (NFJ079800) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 17.

**PONENTE:**

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 718/2022

Fecha de sentencia: 13/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5579/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/06/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5579/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

## SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5579/2020, interpuesto por el abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso núm. 909/2019, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

Ha sido parte recurrida don Eulalio, representado por la procuradora de los Tribunales doña Susana Gómez Castaño, bajo la dirección letrada de don Matías Miguel García Frasquet.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJM núm. 523/2020 de 22 de julio, que estimó el recurso núm. 909/2019, interpuesto por la representación procesal de don Eulalio contra tres resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de marzo de 2019, que desestimaron las reclamaciones económico administrativas NUM000, NUM001 y NUM002, frente a acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidaciones de IRPF, ejercicios 2014, 2015 y 2016, sentencia que anula aquellas resoluciones por considerar exentas las cantidades percibidas por el actor, en concepto de pensiones de jubilación de la OTAN, con devolución de las cantidades resultantes, más el interés de demora desde la fecha en que se realizaron los ingresos indebidos.

### **Segundo.** *Tramitación del recurso de casación.*

**1.- Preparación del recurso.** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 11 de septiembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 22 de julio de 2020.

El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de septiembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de noviembre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Determinar si han de entenderse incluidas en la expresión "sueldos y otros emolumentos" contenida en el artículo XIX Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, las prestaciones por jubilación percibidas por los funcionarios de la OTAN y si las mismas están o no exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, y el artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 14 de enero de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 2, 6.2, 7 (a sensu contrario), 8.1.a) y 17.2.a).1ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ["LIRPF"], "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre; así como el artículo XIX del Convenio sobre Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951 (Instrumento de ratificación de 17 de julio de 1987, publicado en el "BOE" núm. 217, de 10 de septiembre), que forma parte del ordenamiento interno español, por mor de lo prevenido en el artículo 5 de la citada LIRPF y, por último, los artículos 12.1 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

El artículo 17 LIRPF señala en su apartado 2.1ª que: "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.(...)".

El artículo 5 de la LIRPF 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"

El artículo XIX del Convenio sobre Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), ratificado por España, expresa: "Los funcionarios de la Organización a que se refiere el artículo XVII 6 Disfrutarán de exención fiscal respecto de los sueldos y otros emolumentos que perciban de la Organización en su calidad de funcionarios de ésta (...)".

Entiende que la cuestión a resolver es eminentemente jurídica, determinar si la normativa convencional internacional, incorporada al ordenamiento interno español, en este caso el artículo XIX del Convenio sobre Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) ampara o no la exención pretendida, de la pensión de jubilación percibida por el mismo de esa Organización o lo que es lo mismo, si la exención reconocida en dicho precepto respecto a "los sueldos y otros emolumentos" alcanza también a la pensión de jubilación que perciban en ese concepto los funcionarios de la OTAN, una vez jubilados.

Puntualiza que la sentencia impugnada se remite a sentencias dictadas con relación a funcionarios de otras Organizaciones Internacionales (Organización Mundial de la Salud- OMS-) - y de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y con una normativa convencional internacional aplicable que se expresa en similares términos, estima el recurso del obligado.

Partiendo de la aplicación del artículo XIX del Convenio sobre Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) y de los criterios de interpretación de las normas tributarias contenidos en el artículo 12 de la LGT (que se remite a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil), llega a la conclusión contraria, es decir a la sujeción de esas pensiones al IRPF

Afirma que una interpretación literal del término "emolumentos", determina que aparezca ligado a la permanencia en activo y al desempeño efectivo del cargo, empleo o servicio.

Y aclara que, el término "emolumento", según el Diccionario de la Real Academia, se define como "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, a su entender, ligan dichos conceptos, sueldos y emolumentos, a la permanencia en activo y desempeño efectivo del cargo, empleo o servicio.

Defiende, además, una interpretación sistemática, que lleva a la misma conclusión, ya que el artículo XIX de la Convención viene encabezado por la expresión "los funcionarios de la Organización", ligándolo a los funcionarios a que se refiere el artículo XVII, precepto relativo a las categorías de funcionarios, que está pensando únicamente en los funcionarios en activo, no en los jubilados. En este sentido, señala que la condición de funcionario de la OTAN y las circunstancias que motivan el reconocimiento de los privilegios que otorga el Convenio, entre ellos las exenciones fiscales, desaparecen al cesar la prestación de servicios para el organismo mediante jubilación.

Por otro lado, afirma que, aunque esta cuestión debe ser resuelta, exclusivamente, a la luz del Convenio, la circunstancia de que ambas figuras (sueldos o 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.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** La procuradora doña Susana Gómez Castaño, en representación de don Eulalio, presentó escrito de oposición de fecha 4 de marzo de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que debe estarse al sentido propio de las palabras como punto de partida, mientras que el espíritu y finalidad de la ley constituyen el punto de llegada.

En este sentido, señala que la Sala Tercera ha mantenido la doctrina constante de que las pensiones de jubilación constituyen el pago de una parte del salario o sueldo diferido, al tiempo en que ya no se presta el trabajo (Secc. 2ª, sentencia de 2 de abril de 1997), llegando, incluso, a la explicación de su tributación en el IRPF, "por constituir el pago diferido de una actividad" (Secc. 2ª, sentencia de 10 de febrero de 2001).

Considera que esta reiterada doctrina sería suficiente para desvirtuar la pretensión de la Abogacía del Estado de entender que la pensión de jubilación de un funcionario de la OTAN, cuyo sueldo resulta exento de tributación en España (cuestión esta no discutida de contrario), habrá de estar gravada por el IRPF.

Considera, además, que ningún otro criterio de los utilizados acertadamente por la sentencia del TSJ de Madrid es susceptible de otra interpretación, y ello por los siguientes razonamientos:

No puede excluirse el fin de la norma del contexto en que se encuentra. Hay que recordar que el convenio fundacional de la OTAN es del año 1.951, donde la técnica legislativa no alcanzaba la depuración de los convenios internacionales de hoy en día. Así, se pone como ejemplo el de la constitución de la ONU, del año 1946, que

mantiene una semejante redacción en cuanto a las exenciones tributarias; y en contraposición, la de la Organización Mundial del Turismo, ya más moderna (año 1975), que sí define la exención de las pensiones.

El contexto temporal también determina la redacción de los acuerdos internacionales. No es hasta tiempos más cercanos (1975), cuando se dan las circunstancias de la situación de los pensionistas en los organismos internacionales, pues siendo creadas tras la Segunda Guerra Mundial, no estaba en la mente de los constituyentes su retiro, sino facilitar la movilidad y la gestión de sus propios fondos.

Tampoco puede obviarse el origen de los fondos. Como si de un Estado se tratase, la OTAN tiene sus propios fondos económicos, sus sistemas de servicios sanitarios, así como sus propios sistemas de previsión social. Y es aquí, en estos últimos, donde se genera el derecho a la pensión que percibe el funcionario perteneciente a su staff. Explica que, cual cotización a la Seguridad Social del Estado, el funcionario internacional cotiza a su propia Caja de Pensiones en la Organización y, una vez cumple con los requisitos para su jubilación, percibe la cantidad que le corresponda conforme al baremo que fija la OTAN.

Las cotizaciones a dicho fondo y la pensión que se recibe, tienen el mismo origen, esto es, el salario que se declara exento de tributación en el IRPF, luego no hay razón alguna para que se distinga el tratamiento fiscal de una y otra percepción.

Rechaza el argumento del recurso de que los salarios y las pensiones tienen distinto tratamiento en la Ley del IRPF. Y ello por cuanto que la naturaleza del IRPF es de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas "de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares" ( artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF). Es decir, todos los diferentes tratamientos que se dan a las rentas del trabajo personal, lo son en función de las circunstancias personales del contribuyente, pero no respecto de la condición del hecho imponible, cual es la obtención de rendimientos de ese trabajo personal, que es donde ha de circunscribirse la discusión que aquí nos trae.

Pone de manifiesto que hay varias sentencias de distintos tribunales superiores de justicia, dictadas con relación a la tributación de pensiones de funcionarios internacionales, cuyos convenios fundacionales incluyen la exención de sus salarios y demás emolumentos, pronunciamientos aceptados y ejecutados por la Administración, lo que ha generado confianza legítima en la actuación administrativa, que podría quebrarse si se casara la sentencia recurrida.

Mantiene, por ello, que el recurso de casación deberá ser desestimado, confirmando en todos sus extremos la sentencia recurrida.

**5.-** Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de marzo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de mayo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 7 de junio de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *La controversia jurídica.*

El debate del presente recurso se origina como consecuencia de que, quien fuera recurrente en la instancia, don Eulalio, contribuyente por IRPF en España, solicitó la rectificación de su autoliquidación por entender que la pensión que percibe de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) se encuentra exenta.

Esta es, en síntesis, la cuestión que concita nuestra atención, a cuyo efecto procederemos a analizar tanto la normativa de la OTAN como la LIRPF.

### **Segundo.** *La argumentación de la sentencia de instancia.*

Contra la resolución del TEAR de Madrid, don Eulalio interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por la sentencia impugnada, reconociendo al recurrente la exención, a tenor de la argumentación contenida en su Fundamento de Derecho 4:

"La cuestión que se plantea en este recurso es la de si la exención, contemplada en el art. XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951 (BOE de 10 de septiembre de 1987), respecto de los sueldos percibidos por los funcionarios de la Organización es aplicable también a la pensión de jubilación que perciban en ese concepto los citados funcionarios, una vez jubilados.

El art. XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, dispone lo siguiente:

"Los funcionarios de la Organización a que se refiere el artículo XVII disfrutarán de exención fiscal respecto de los sueldos y otros emolumentos que perciban de la Organización en su calidad de funcionarios de ésta. No obstante, un Estado miembro podrá concluir con el Consejo, que actuará en nombre de la Organización, acuerdos que permitan a ese Estado miembro reclutar y destinar a la Organización a sus propios nacionales (excepción hecha, si ese Estado miembro lo desea, de los nacionales que no residan habitualmente en su territorio) que deban formar parte del personal internacional de la Organización. En ese caso pagará de sus propios fondos los sueldos y otros emolumentos de esas personas según un baremo determinado por él. Esos sueldos y otros emolumentos podrán ser objeto de imposición por parte del Estado miembro de que se trate, pero no por parte de otro Estado miembro. Si ulteriormente se modificara o denunciara un acuerdo de este tipo concluido por un Estado miembro, los Estados miembros dejarán de estar obligados, en virtud de la primera frase de este artículo, a eximir del impuesto a los sueldos y otros emolumentos pagados a sus propios nacionales."

Esta Sección ya se ha pronunciado en Sentencia de esta misma ponente, de veintiuno de abril de 2017, en el recurso 977/2015, en relación a esta misma cuestión, si bien en referencia a un funcionario de la Organización Mundial de la Salud (OMS), organismo dependiente de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y en ella se hacía referencia también a otra Sentencia de esta Sección, dictada en el recurso 688/2014, el 24 de junio de 2016, y a las Sentencias de fecha 12 de marzo de 2003 (recurso nº 736/2000), 24 de octubre de 2003 (recurso nº 737/2000), 21 de junio de 2007 (recurso nº 1277/2003) y 25 de junio de 2008 (recurso nº 762/2005).

Se señala en concreto en esa Sentencia:

"QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del proceso, la cuestión debatida se centra en determinar si están exentas o no de tributación en el IRPF las cantidades percibidas por D<sup>a</sup> Elena en los ejercicios 2008 a 2011 de la Caja Común de Pensiones de las Naciones Unidas en concepto de pensiones de jubilación y de viudedad.

Para resolver este interrogante hay que partir de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946 y de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados de 21 de noviembre de 1947.

La Convención sobre los Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, aprobada por la Asamblea General el 13 de febrero de 1946 (publicada en el BOE de 17 de octubre de 1974), dispone en la Sección 18.b) que los funcionarios de la Organización "estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización".

Y la Convención sobre los Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados, de fecha 21 de noviembre de 1947 (publicada en el BOE de 25 de noviembre de 1974), establece en su Sección 19.b) que los funcionarios de tales Organismos, entre los que se incluye la Organización Mundial de la Salud, "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."

Pues bien, a la vista del tenor literal de ambas Convenciones y teniendo en cuenta las posiciones de las partes procesales, el debate se centra en decidir si las pensiones están incluidas o no en el concepto "emolumentos"

Sobre tal cuestión ya se ha pronunciado en varias ocasiones esta Sección, en concreto en las sentencias de fecha 12 de marzo de 2003 (recurso nº 736/2000), 24 de octubre de 2003 (recurso nº 737/2000), 21 de junio de 2007 (recurso nº 1277/2003) y 25 de junio de 2008 (recurso nº 762/2005).

Por ello, los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica exigen reiterar ahora los coincidentes argumentos invocados en dichas sentencias al no existir razones que justifiquen su modificación.

Así, en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de fecha 12 de marzo de 2003, se dice 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 (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 el art. 17 de la Ley 35/2006 del IRPF, vigente 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".

La sentencia de 27 de febrero de 2013 del TSJ de Andalucía, con sede en Málaga, a la que alude el Abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda, no constituye jurisprudencia y carece de eficacia vinculante para esta Sala, sin perjuicio de lo cual cabe añadir que esa misma Sala mantuvo una tesis favorable a la exención fiscal en la posterior sentencia de fecha 26 de mayo de 2014 (aportada por la actora con el escrito de conclusiones).

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<sup>a</sup> Elena 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".

De ahí que, conforme a los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica se reiterar los coincidentes argumentos invocados en dichas sentencias, al no existir razones que justifiquen su modificación, puesto que nos encontramos ante un funcionario jubilado de otro organismo internacional, en este caso de la OTAN

En efecto, el art. 17 LIRPF determina en su art. 17 no solo los sueldos o salarios sino también en su apartado 2<sup>a</sup>) 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 OTAN se encuentran exentas de tributación, 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. 14 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 2014, 2015 y 2016 del IRPF, considerando exentas las cantidades percibidas por el actor en concepto de pensiones de jubilación de la OTAN, con devolución de las cantidades resultantes, más el interés de demora desde la fecha en que se realizaron los ingresos indebidos.

Debe así ser anulada la Resolución presunta del TEAR, así como los acuerdos de denegación de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de IRPF de 2014, 2015 y 2016 y en consecuencia, procede la devolución a la actora de las cantidades que procedan."

### **Tercero. La resolución del recurso.**

La sentencia de instancia desenfoca el análisis, por acometer la interpretación del artículo XIX del Convenio de Ottawa a partir de otros convenios internacionales, como la Convención sobre Privilegios e Inmunities de las Naciones Unidas; la Convención sobre Privilegios e Inmunities de los Organismos Especializados o la normativa de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), invocando, también, el artículo 17 LIRPF, para concluir 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 acontece en el presente caso, y teniendo en cuenta que los salarios percibidos de la OTAN se encuentran exentas de tributación, dicha exención debe entenderse que comprende las pensiones percibidas de dicho organismo."

Se observa, en consecuencia, que la sentencia recurrida acude a normativa exógena al acervo jurídico específico de la OTAN cuando lo que debió hacer era interpretar el Convenio de Ottawa y las normas de esa organización.

En este sentido, la invocación a la excepción de la ley - "salvo que la Ley disponga otra cosa"- en lugar de referenciarla con el artículo 17 LIRPF a los efectos de equiparar salarios, sueldos y emolumentos con pensiones y haberes pasivos, debería contextualizarse en el acervo jurídico OTAN pues, es ahí, donde, en su caso, ha de realizarse esa comparativa.

Tanto es así, que el ordenamiento jurídico tributario español condiciona la interpretación de la LIRPF a los tratados y convenios internacionales, al declarar en su artículo 5 que "[l]o 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".

Analizando el acervo jurídico OTAN la conclusión que se obtiene es que la exención fiscal de los funcionarios en cuanto a sus sueldos y otros emolumentos que perciban de la Organización en su calidad de funcionarios no alcanza a las pensiones.

En efecto, así se desprende literalmente de las Civilian Personnel Regulations (Reglamento de Personal Civil) que, con relación a aquellas pensiones que están sujetas a un impuesto sobre la renta nacional, prevé un "ajuste fiscal", esto es, una cantidad pagada, además de la pensión, para compensar la pérdida de ingresos, debido a los impuestos nacionales que se recauden.

En efecto, dentro de su anexo VI "Regulations governing the NATO Defined Contribution Pension Scheme", se contiene la siguiente previsión, que traducimos al español en los términos expresados entre corchetes:

*"Article 15 Adjustment of pensions liable to national tax legislation*

15.1 The recipient of a pension under these Regulations shall be entitled to the adjustment applying to the member country of the Organization in which the pension and adjustment relating thereto are chargeable to income tax under the tax legislation in force in that country"

[Artículo 15 Ajuste de las pensiones sujetas a la legislación fiscal nacional

15.1 El beneficiario de una pensión conforme a este Reglamento tendrá derecho al ajuste aplicable al país miembro de la Organización en el que la pensión y el ajuste relacionado con la misma estén sujetos al impuesto sobre la renta de acuerdo con la legislación fiscal vigente en ese país].

Dicho lo anterior, analizando la controversia, ahora, desde el prisma de nuestra legislación, resulta que a tenor del artículo 2 de la LIRPF "constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

De esta manera, las pensiones se consideran sometidas a tributación por IRPF, como rendimientos del trabajo, según lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF. Consecuentemente, en ausencia de cualquier otra previsión, las personas físicas residentes en territorio español quedan sometidas a gravamen en el IRPF por su renta mundial debiéndose proceder al cálculo de la renta en los términos previstos en la LIRPF, con independencia del lugar de donde proceda la renta percibida y cualquiera que sea la residencia del pagador, sin perjuicio, en su caso, de la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos que proceda.

Asimismo, el artículo XXII del Convenio de Ottawa establece: "[e]stas prerrogativas e inmunidades se conceden a los funcionarios expertos en beneficio de la Organización, y no en su propio provecho personal". A partir de este precepto, cobra sentido la argumentación del abogado del Estado, relativa a que es la condición de funcionario de la Organización la que motiva el reconocimiento de los privilegios (por lo que interesa al caso, la exención), de manera -cabe entender-, que desaparecen al cesar la prestación de servicios para la Organización mediante la jubilación.

Sin perjuicio de lo expuesto, nos encontraríamos en otro escenario si, con independencia de lo expresado en el acervo jurídico OTAN, nuestro ordenamiento jurídico contemplara la exención de las pensiones del personal jubilado de la OTAN, como consecuencia de una previsión específica a partir de un acuerdo, de un canje de notas o de cualquier otra circunstancia.

Así ocurre, por ejemplo, con la exención de impuestos nacionales sobre retribuciones, salarios y honorarios abonados por la Unión Europea, en virtud del apartado 2 del artículo 13 del Protocolo de Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas de 1966, que se aplica también a todos los beneficiarios de una pensión de jubilación, invalidez o supervivencia, abonada por las Comunidades Europeas, en virtud de la Aplicación provisional del Canje de Notas, constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la Comisión Europea, como, por lo demás, ha reconocido, expresamente, la resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V1555-21 de 25 de mayo de 2021.

Sin embargo, no consta -ni siquiera ha sido aducido- un tratamiento semejante para las pensiones de jubilación del personal de la OTAN, por lo que, en consecuencia, el presente recurso de casación ha de ser estimado.

**Cuarto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

En las circunstancias del presente caso, partiendo de la expresión "sueldos y otros emolumentos" contenida en el artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, las

prestaciones por jubilación, percibidas de la citada Organización, por una persona física residente en España, no se encuentran exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, dado que la sentencia de instancia no se adecúa a la doctrina que se acaba de proclamar, procede estimar el recurso de casación, casando y anulando dicha sentencia y, en su lugar, desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Eulalio contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 25 de marzo de 2019.

**Quinto. Costas.**

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

**EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
- 2.- Declarar haber lugar al recurso de casación 5579/2020, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 22 de julio de 2020, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 909/2019, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Eulalio contra las tres resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de marzo de 2019, que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001 y NUM002, relativas a acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidaciones del IRPF, ejercicios 2014, 2015 y 2016.
- 4.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.  
Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.