

Fiscalidad de los funcionarios internacionales

Disertación del letrado D. Matías García Frasquet y de la consultora Dña. Conchi Hernández-Villalobos Jiménez, ambos socios fundadores del bufete granadino García & Villalobos, Grupo Asesor, para la Asociación de Funcionarios Internacionales Españoles.

Organización Mundial del Comercio, Ginebra, 14 de noviembre de 2013

En unas breves palabras de bienvenida, el **Presidente de la AFIE**, Carlos Oppenheimer, da las gracias a la OMC por haber facilitado la sala donde se celebra la conferencia, saluda a los funcionarios presentes y a quienes siguen el acto desde Viena a través de internet, así como al representante de la Asociación de Funcionarios Internacionales Jubilados (AFIJUB), y da las gracias a los miembros del despacho García & Villalobos Grupo Asesor, por su generosa iniciativa de desplazarse hasta Ginebra. Seguidamente, Dña. **Conchi Hernández-Villalobos Jiménez** presenta sucintamente las actividades del despacho García & Villalobos.

A continuación toma la palabra D. **Matías García Frasquet**.

Empieza su exposición aclarando los tres tipos de tributos que se definen en la legislación española: tasas (tributos vinculados con la prestación de servicios por parte de la administración), contribuciones especiales (tributos vinculados con la obtención de beneficios o el aumento del valor de los bienes) e impuestos (tributos vinculados con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente).

Los elementos esenciales de los tributos son el hecho imponible (es decir, el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, y en el que intervendrá de forma determinante la renta percibida, la actividad realizada y el lugar donde se lleve a cabo la actividad), el sujeto pasivo (es decir, el contribuyente), la base imponible (la magnitud que se utiliza para medir la capacidad económica del sujeto pasivo), el tipo de gravamen (el coeficiente que se aplica a la base imponible) y la cuota tributaria (el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible).

La ley puede prever que en algunos casos el hecho imponible esté exento de tributación y que en otros no esté sujeto a tributación.

El ámbito de aplicación del impuesto está vinculado con la residencia y el domicilio fiscal, que en el caso de las personas físicas suelen coincidir. Sin embargo, mientras que los españoles que son funcionarios de los organismos del sistema de las Naciones Unidas tienen el domicilio fiscal en el país donde residan (pues en los instrumentos fundacionales de la organización de las Naciones Unidas y sus organismos especializados no se evoca la cuestión del domicilio fiscal), los funcionarios españoles de la Unión Europea o los funcionarios de la administración pública española que trabajan en el extranjero mantienen el domicilio fiscal anterior a su integración en la UE, por lo que si este era en España estarían sujetos a la ley tributaria española (sin perjuicio de los tratados internacionales incorporados a la legislación española).

Los funcionarios internacionales están sujetos a los mismos tributos que cualquier otro ciudadano (tasas, contribuciones e impuestos): si se construyen una casa, tienen que pagar la licencia de primera ocupación, si adquieren un producto tienen que pagar el IVA, si realizan actividades que generan rentas (al margen del sueldo y los emolumentos que perciben del organismo internacional para el que trabajan) tienen que pagar el impuesto sobre la renta respecto de esas actividades (por ejemplo, rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario [posesión-o alquiler de un inmueble], rendimientos del capital mobiliario [cuentas corrientes, depósitos, acciones, etc.], rendimientos de actividades económicas y variaciones patrimoniales). Únicamente están exentos de impuesto los sueldos y emolumentos percibidos del organismo internacional para el que trabajan.

La situación fiscal de los funcionarios internacionales en activo se rige por el correspondiente tratado que haya asumido España, que en el caso de los organismos del sistema de las Naciones

Unidas es la Convención sobre Privilegios e Inmunities de las Naciones Unidas, y su posterior ampliación a los organismos especializados, y cuya sección 18(b) dice “[Los funcionarios de la Organización:] estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización”. Puesto que en virtud del artículo 96 de la Constitución española de 1978 “[l]os tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”, no hay dudas respecto de la exención del impuesto sobre los sueldos y emolumentos que perciben los funcionarios internacionales en activo.

La situación del funcionario internacional jubilado es más ambigua, porque depende de la interpretación que se dé a la situación fiscal de la pensión que percibe de la caja de pensiones de las Naciones Unidas. La administración fiscal española interpreta que sí deben tributar las pensiones, pues entiende que “[l]as exenciones recogidas en las convenciones sobre privilegios e inmunities de Naciones Unidas o de sus organismos [...] son necesarias para que puedan ejercer con independencia sus funciones en relación con el organismo al que pertenecen, circunstancias que desaparecen una vez que los funcionarios han cesado en la prestación de servicios para el organismo”.

La interpretación del orador, que ha sido ratificada por los tribunales, difiere de la de la administración. En primer lugar, porque si bien en los instrumentos fundacionales de las Naciones Unidas y de muchos organismos no se mencionan las pensiones, el convenio suscrito entre la Organización Mundial del Turismo y España en noviembre de 1975 dice en su artículo 15(2) que los funcionarios de la Organización “[e]starán exentos de todo impuesto sobre los sueldos, emolumentos y prestaciones que reciban de la Organización. Estarán igualmente exentas de todo impuesto en España, en el momento de su pago, las prestaciones de capital debidas en cualquier circunstancia por una caja de pensión o una 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”. Es decir, no solo exime de impuestos a las pensiones sino también a las cantidades percibidas en concepto de baja por incapacidad, porque son prestaciones que proceden también de la Caja común de las Naciones Unidas.

En segundo lugar, porque según jurisprudencia del Tribunal Supremo español, reiterada desde el 19 de abril de 1986, la renta de jubilación se considera un “sueldo diferido”. Por consiguiente, si el sueldo estaba exento de impuestos, también lo estará el “sueldo diferido”, es decir, la prestación de jubilación. Así lo han reconocido hasta la fecha todos los tribunales que han tenido que pronunciarse al respecto.

En resumen: el funcionario internacional, ya esté en activo o jubilado, está sujeto a los mismos tributos que cualquier otro ciudadano, salvo a los impuestos sobre el sueldo y los emolumentos que perciben de sus organismos los funcionarios en activo, y salvo las pensiones que perciben de la caja de pensiones de las Naciones Unidas los funcionarios jubilados.

D. Matías García Frasquet se refiere a continuación al impuesto sobre sucesiones y donaciones, que afecta a los funcionarios internacionales del mismo modo que a cualquier otro ciudadano. Tratándose de un impuesto cuya gestión se ha cedido a las comunidades autónomas, y aunque la ley 29/1987 establece que “el impuesto sobre sucesiones y donaciones se exigirá en todo el territorio español”, la repercusión dependerá del lugar de residencia del causante de la sucesión o del donatario, porque el tratamiento varía enormemente entre las distintas comunidades. Por consiguiente, a la hora de realizar la planificación patrimonial, es esencial tener presente el lugar de residencia.

Seguidamente, el orador resume la estructura de la administración tributaria española, que responde a la existencia de tributos de gestión estatal, autonómica y local. Puesto que el tratamiento

fiscal puede variar significativamente entre las diferentes autonomías y ayuntamientos, la carga impositiva depende del lugar de residencia del interesado.

Refiriéndose al modelo 720, el orador recuerda que el modelo no es de reciente creación (se estableció con la ley tributaria) sino que lo que ha variado recientemente es su puesta en vigor a instancias de la Unión Europea. Se trata de la obligación formal que tienen los residentes en España de declarar, a título informativo, lo siguiente: cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero que, conjuntamente, superen los 50 000 euros; valores o derechos situados en el extranjero; acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero; seguros de vida e invalidez cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero o sobre las rentas temporales o vitalicias obtenidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero; bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. Están obligados a presentar el modelo (cada año, entre el 1 de enero y el 31 de marzo) todos los residentes en España, sean o no españoles. Aunque en principio la declaración de esos bienes y derechos en el extranjero no necesariamente va acompañada de la obligación de tributar, no cabe duda de que la finalidad del formulario es mejorar el control de la riqueza depositada fuera de España.

D. Matías García Frasquet expone sucintamente la estructura de la organización judicial española, desde la vía administrativa previa a la judicial, los juzgados de lo contencioso, los tribunales superiores de justicia de las autonomías, el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional. En ese sentido, los tribunales superiores de justicia están dictando sentencias concordantes a favor de los funcionarios internacionales, pero si llegaran a darse fallos divergentes de los tribunales superiores de justicia, anima a los funcionarios a que presenten ante el Tribunal Supremo recursos de casación para unificación de la doctrina, y sugiere a la AFIE que desempeñe una función aglutinadora a ese respecto.

Por último, después de reiterar su recomendación de que se realice una planificación patrimonial adecuada para proteger a los herederos, se refiere a las inspecciones tributarias, que pueden dar lugar al levantamiento de un acta de inspección si la administración fiscal entiende que no se han cumplido las obligaciones tributarias (por ejemplo, en lo que se refiere a la pensión de jubilación). Si ese es el caso, el orador recomienda que el funcionario firme el acta en disconformidad, con lo que obtendrá un plazo de un mes para formular alegaciones. Muy probablemente, las alegaciones serán desestimadas, lo que dará lugar a una reclamación económico-administrativa ante el órgano económico-administrativo, que tiene ámbito autonómico. En general, esos órganos aplican el criterio de la administración fiscal en lo que se refiere a las pensiones de jubilación de los funcionarios internacionales (aunque ha habido casos recientes favorables a los funcionarios jubilados), por lo que deberá recurrirse ante la jurisdicción ordinaria, donde sí se está aplicando el criterio del Tribunal Supremo, favorable a los funcionarios internacionales.

Preguntas y respuestas

P: Un funcionario internacional jubilado de nacionalidad francesa con residencia en España ha recibido una herencia en Francia. ¿Debe tributar en Francia o en España?

R: Si tiene la residencia en España, tributa en España, pero podrá descontar en España las cantidades que haya tenido que pagar en Francia, porque entre España y Francia existe un convenio que evita la doble imposición.

P: Un funcionario internacional en activo que reside en Suiza hereda un bien inmueble en España. ¿Dónde tributa?

R: Puesto que el bien inmueble radica en España, deberá abonar los tributos en España en el momento de inscribir el bien a su nombre en el registro de la propiedad, y podrá descontar de la declaración suiza las cantidades abonadas en España.

P: Un funcionario internacional en activo residente en Suiza es propietario de un apartamento en Ginebra. Su cónyuge vive en España. ¿Debe declarar ese bien el cónyuge que vive en España y debe tributar por él?

R: Sí, el cónyuge residente en España tiene que declararlo en el formulario 720 y deberá imputarse el 2% de la mitad del valor patrimonial del bien. Si el cónyuge realiza algún pago por ese bien en Suiza, podrá descontarlo en España.

P: Ese mismo cónyuge residente en España ¿qué cantidad deberá declarar de las cantidades que el matrimonio tenga en cuentas bancarias en Suiza?

R: La mitad. Si tienen 100 000 euros, el cónyuge declarará en España 50 000. Y si en la cuenta figura un hijo residente en Suiza, el cónyuge residente en España declarará en el formulario 720 la tercera parte, y deberá tributar respecto de la tercera parte de los rendimientos de esas cuentas.

P: ¿El modelo 720 hay que presentarlo una vez que se es jubilado?

R: No: hay que presentarlo cuando se es residente en España y se tiene la condición de contribuyente, y solo en el caso de que se tengan bienes en el extranjero.

P: Si un funcionario internacional residente en el extranjero tiene una cuenta bancaria y un familiar residente en España tiene un poder sobre esa cuenta ¿tiene el familiar residente en España la obligación de presentar el formulario 720?

R: No: únicamente si es titular de la cuenta, no si solo tiene una autorización sobre la cuenta.

P: ¿Es obligatorio presentar el modelo 720 todos los años?

R: Todos los años en que se reúnan las condiciones, es decir, en que se posean bienes en el extranjero, y hay que hacerlo entre el 1 de enero y el 31 de marzo. Recuérdese que para determinar si se tiene obligación de presentar el formulario hay que contabilizar el conjunto de los bienes, no cada uno de ellos por separado.

P: Si un funcionario internacional en activo residente en el extranjero tiene un bien inmueble en España ¿tiene que hacer declaración de la renta en España?

R: Tiene que declarar, en concepto de rendimiento de capitales inmobiliarios, el 2% del valor del bien a su disposición, o el importe del alquiler, si lo tiene alquilado. También deberá abonar las tasas y contribuciones que corresponda, por supuesto.

P: ¿Y si se tienen cuentas bancarias?

R: Lo mismo: hay que declarar los rendimientos. Sí habrá que hacer declaración del patrimonio en el caso de que se superen los 700 000 euros en valores patrimoniales (no solo por las cuentas bancarias sino por el conjunto de los bienes, incluidos los bienes inmuebles). No hay que tener miedo del impuesto del patrimonio, porque solo se paga el 0,2% del valor patrimonial a partir de los 700 000 euros (o 1 400 000 euros si se trata de bienes gananciales de un matrimonio), porque los primeros 700 000 euros (o 1 400 000 euros) están exentos. La finalidad del impuesto de patrimonio no es tanto recaudatoria cuanto de control. Así como los bienes en el extranjero se controlan mediante el formulario 720, los bienes en España se controlan con el impuesto sobre el patrimonio.

P: Supongamos que un funcionario internacional tiene una renta en España, además de su sueldo en el caso de que esté en activo o de su jubilación si se ha jubilado. A efectos de la progresividad del tipo de gravamen que se impondrá a esa renta adicional ¿se tiene en cuenta el sueldo o la jubilación, que están exentos?

R: No: a efectos de progresividad no se tiene en cuenta el sueldo ni la jubilación, y así lo confirmó un tribunal de la Comunidad Europea en el caso de un funcionario belga. Por consiguiente, para un matrimonio en el que uno de los cónyuges sea funcionario internacional será más ventajoso realizar la declaración de la renta conjuntamente que cada uno por separado, porque la progresividad será inferior.

P: Los funcionarios internacionales en activo que no residen en España ¿están exentos de tributación?

R: Solo están exentos de los impuestos sobre los sueldos y emolumentos que perciben de su organización. Por lo demás están sujetos a las mismas obligaciones que cualquier otro ciudadano que tenga bienes o rendimientos en España y no resida en España, es decir, en lo que se refiere al impuesto sobre la renta: rendimientos del trabajo personal, rendimiento de capitales mobiliarios (cuentas corrientes, acciones, dividendos, etc.), rendimiento de capitales inmobiliarios (el 2% del valor de los bienes a disposición de los propietarios o bien el importe de su alquiler, si están alquilados), y las variaciones patrimoniales. En todo caso, los pagos que realice en España por esos conceptos los podrá deducir de su declaración en el país de residencia si este tiene suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, como es el caso de Suiza o Francia.

P: Un funcionario internacional jubilado, residente en el extranjero, además de la pensión de las Naciones Unidas cobra una pensión de jubilación de la administración española, a la que tiene derecho en virtud del Convenio especial para los trabajadores que ostenten la condición de funcionarios o empleados de Organizaciones Internacionales intergubernamentales. ¿Tiene que tributar en España por esa pensión de la administración española?

R: Sí, tiene que tributar. Esa pensión de la seguridad social española, aunque se haya generado por afiliación al convenio especial, es una pensión de jubilación ordinaria de la seguridad social, y por lo tanto no disfruta de ninguna exención fiscal, independientemente de que el jubilado resida en España o en el extranjero.

P: ¿No puede declararse esa pensión de jubilación ordinaria en el país de residencia, en lugar de en España?

R: Depende de lo que prevea el convenio para evitar la doble imposición que hayan concertado España y el país de residencia, si lo hay.

P: Desde hace años, los asociados de la AFIE se han preguntado por el origen de las inspecciones de Hacienda que han dado lugar a las actas de liquidación que a su vez han desembocado en un sistema litigioso que ha llegado hasta los tribunales superiores. No se sabe si esas inspecciones se debieron a actuaciones propias de la inspección de Hacienda, por sus programas o criterios de prioridad que apliquen, o si fueron consecuencia de alguna actividad propia de los interesados, por ejemplo haber solicitado una rectificación de declaración o haber presentado una declaración adicional o haber solicitado una devolución por declaración de cantidades indebidas. Que esas inspecciones llegaron a feliz término en los tribunales ya lo sabemos, pero ¿cuál fue el origen?

R: Nos constan tres tipos distintos de origen. En primer lugar, la manifestación de riqueza. Cotejando datos, a Hacienda le consta una manifestación de riqueza y desea controlarla. En segundo lugar, como se ha señalado, porque el funcionario interesado ha presentado una rectificación a su declaración, aunque en ese caso no se trata de una inspección sino una discrepancia sobre el contenido de lo declarado. En tercer lugar, por inspección de otro rendimiento, que propicia el afloramiento de la pensión no declarada. En ninguno de los casos de los que nos hemos ocupado la inspección fue consecuencia de un plan.

P: ¿Puede aclarar el criterio que aplica el Tribunal Supremo a las pensiones?

R: El criterio que desde antiguo aplica el Tribunal Supremo a las pensiones es considerarlas salarios. Por consiguiente, todas las derivaciones de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas llevan a un mismo fin: puesto que los sueldos están exentos de tributos y las pensiones son sueldos, las pensiones también están exentas. De momento disponemos solo de una sentencia del Tribunal Supremo en que se recoge esa doctrina, pero en cuanto haya una segunda ya se habrá creado jurisprudencia al respecto. En efecto, las sentencias favorables de los Tribunales Superiores de Justicia de las distintas autonomías solo crean tendencia, no jurisprudencia. Como se ha comentado aquí, se han producido recientemente dos casos interesantes, y es que así como antes el trámite siempre obligaba a pasar por la agencia tributaria local, luego el tribunal contencioso-administrativo autonómico y finalmente el tribunal superior de justicia de la autonomía correspondiente, en estos dos últimos casos, de 2012, uno de Madrid y el otro de Huelva, la agencia

tributaria, ante las alegaciones del contribuyente ha reconocido que existía una jurisprudencia suficiente para no tener que ir al tribunal superior de justicia. Es decir, el criterio de que las pensiones son sueldos diferidos y, por consiguiente, están exentas del impuesto sobre la renta se está reconociendo ya a nivel administrativo.

P: ¿Con qué criterios determina la administración española que el domicilio fiscal está en España?

R: Para las personas físicas, la administración tiene en cuenta el criterio domiciliario, es decir, comprueba si el domicilio habitual está en España, por ejemplo, pidiendo que se acredite que se reside más de 180 días en España. También es determinante que su actividad principal o su fuente de ingresos principal estén en España. Todo ello se puede acreditar mediante cualquier medio admitido en derecho, por ejemplo, el certificado de empadronamiento o un contrato de alquiler. Ahora bien, Hacienda puede exigir pruebas tales como el consumo de luz o de agua para verificar que efectivamente se está residiendo donde se afirma.

Nota de agradecimiento

La AFIE da las gracias a Pere Mora Romà por haber facilitado la grabación de la charla, a partir de la cual se ha preparado el presente resumen.