

## ALEMAÑA:

Os galegos retornados que residiran en Alemaña deben atender ao previsto no CDI asinado entre España e Alemaña:

*Instrumento de Ratificación do Convenio entre o Reino de España e a República Federal de Alemaña para evitar a dobre imposición e previr a evasión fiscal en materia de impostos sobre a renda e sobre o patrimonio e o seu protocolo, feito en Madrid o 3 de febreiro de 2011 (BOE, 30 de xullo de 2012).*

De conformidade co establecido na norma convencional, e unha vez tidas en conta as cuestións comúns ás que nos referimos con antelación, procede analizar as principais fontes de renda máis comunmente obtidas.

Para tal fin, partiremos da configuración de galego retornado como residente fiscal en España.

## RENDAS INMOBILIARIAS:

### Artigo 6 CDI

1. *As rendas que un residente dun Estado contratante obteña de bens inmobles (incluídas as rendas de explotacións agrícolas ou forestais) situados no outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

2. *A expresión «bens inmobles» terá o significado que lle atribúa o Dereito do Estado contratante no que os bens estean situados. Dita expresión comprende, en todo caso, os bens accesorios aos bens inmobles, o gando e o equipo utilizado nas explotacións agrícolas e forestais, os dereitos aos que sexan aplicables as disposicións de Dereito privado relativas aos bens raíces, o usufruto de bens inmobles e o dereito a percibir pagos fixos ou variables en contraprestación pola explotación, ou a concesión da explotación, de xacementos minerais, fontes e outros recursos naturais; os buques, embarcacións e aeronaves non terán a consideración de bens inmobles.*

3. *As disposicións do apartado 1 son aplicables aos rendementos derivados da utilización directa, o arrendamento ou parzaría, así como de calquera outra forma de explotación dos bens inmobles.*

4. *Cando a propiedade de accións ou participacións ou outros dereitos atribúan directa ou indirectamente ao propietario de ditas accións ou participacións ou dereitos, o dereito ao goce dos bens inmobles, as rendas derivadas da utilización directa, arrendamento ou parzaría, o uso en calquera outra forma de tal dereito de goce, poden someterse a imposición no Estado contratante no que os bens inmobles estean situados.*

5. *As disposicións dos apartados 1, 3 e 4 aplicaranse igualmente ás rendas derivadas dos bens inmobles dunha empresa.*

Polo tanto, o emigrante retornado a Galicia que teña bens inmobles en Alemaña deberá ter en conta que as rendas que procedan deses bens inmobles poden gravarse en España e en Alemaña:

- Alemaña poderá gravalas porque o ben inmovible está no seu territorio.
- Pero tamén tributarán en España porque o emigrante retornado é residente fiscal en España, debendo tributar por renda mundial, o que supón que ten que incluír as rendas derivadas dese ben inmovible que está en Alemaña.

Tal e como sinala o precepto, neste apartado inclúense tanto as rendas derivadas da utilización directa de bens inmobles como as que procedan do arrendamento ou doutra forma de explotación de ditos bens.

Agora ben, producida esta situación de gravame en ambos Estados, en España o contribuínte poderá aplicar na declaración da renda a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional (art. 80 LIRPF).

#### **DIVIDENDOS:**

Unha segunda fonte de renda susceptible de gravame é a derivada dun contribuínte residente en España que percibe dividendos de fonte alemá. O art. 10 do CDI entre España e Alemaña establece o seguinte:

##### **Artigo 10 CDI:**

*1. Os dividendos pagados por unha sociedade residente dun Estado contratante a un residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

*2. Porén, ditos dividendos poden someterse tamén a imposición no Estado contratante en que resida a sociedade que paga os dividendos e segundo a lexislación dese Estado, pero se o beneficiario efectivo dos dividendos é un residente do outro Estado contratante, o imposto así esixido non poderá exceder do:*

*a) 5 por cento do importe bruto dos dividendos se o beneficiario efectivo é unha sociedade (distinta dunha sociedade de persoas «partnership» o unha sociedade cotizada de inversión inmobiliaria «real state investment company») que posúa directamente polo menos, o 10 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos;*

*b) 15 por cento do importe bruto dos dividendos en todos os demais casos.*

*As disposicións deste apartado non afectan á imposición da sociedade respecto dos beneficios con cargo aos que se pagan os dividendos.*

*3. O termo «dividendos» no sentido deste artigo significa os rendementos das accións, das accións ou bonos de goce, das partes de minas e de fundador ou outros dereitos que permitan participar nos beneficios, agás os de crédito, así como outros*

*rendementos suxeitos ao mesmo réxime fiscal ca os rendementos das accións pola lexislación do Estado do que a sociedade que realiza a distribución sexa residente, e os rendementos procedentes das distribucións por razón de certificados nunha «Investmentvermögen» alemá.*

*4. As disposicións dos apartados 1 e 2 non son aplicables se o beneficiario efectivo dos dividendos, residente dun Estado contratante, realiza noutro Estado contratante, do que é residente a sociedade que paga os dividendos, unha actividade económica a través dun establecemento permanente situado alí, e a participación que xera os dividendos está vinculada efectivamente a dito establecemento permanente. En tal caso, aplicaranse as disposicións do artigo 7.*

*5. Cando unha sociedade residente dun Estado contratante obteña beneficios ou rendas procedentes do outro Estado contratante, esoutro Estado non poderá esixir ningún imposto sobre os dividendos pagados pola sociedade, salvo na medida en que eses dividendos se paguen a un residente desoutro Estado ou a participación que xeran os dividendos estea vinculada efectivamente a un establecemento permanente situado nesoutro Estado, nin someter os beneficios non distribuídos da sociedade a un imposto sobre os mesmos, aínda que os dividendos pagados ou os beneficios non distribuídos consistan, total ou parcialmente, en beneficios ou rendas procedentes desoutro Estado.*

De acordo co previsto neste precepto, novamente estamos ante unha potestade compartida, de tal forma que tanto España como Alemaña poden gravar os dividendos cando resida neste último Estado a sociedade que paga os dividendos.

Desta forma, España someterá ao IRPF os dividendos percibidos por un galego retornado que procedan de sociedades alemás. E, ao mesmo tempo, se a sociedade que reparte os dividendos ten a súa residencia en Alemaña, este país poderá someter eses dividendos tamén a tributación de acordo coa súa normativa interna.

Agora ben, se quen percibe o dividendo é o beneficiario efectivo, o imposto esixido por Alemaña terá como límite máximo o 15 por cento do importe bruto dos dividendos no caso das persoas físicas.

O contribuínte residente en España poderá aplicar a dedución por dobre imposición internacional (art. 80 LIRPF) ata ese límite.

**INTERESES:****Artigo 11 CDI**

1. Os intereses procedentes dun Estado contratante cuxo beneficiario efectivo sexa un residente do outro Estado contratante só poden someterse a imposición nesoutro Estado.

2. O termo «intereses» no sentido deste artigo significa os rendementos de créditos de calquera natureza, con ou sen garantía hipotecaria ou cláusula de participación nos beneficios do debedor, e en particular, os rendementos de valores públicos e os rendementos de bonos ou obrigas, incluídas as primas e lotes unidos a eses títulos. A efectos do presente artigo, as penalizacións por mora no pago non se consideran intereses.

3. As disposicións do apartado 1 non se aplican se o beneficiario efectivo dos intereses, residente dun Estado contratante, realiza no outro Estado contratante, do que proceden os intereses, unha actividade económica por medio dun establecemento permanente situado nesoutro Estado, e o crédito que xeran os intereses está vinculado efectivamente a dito establecemento permanente. En tal caso aplicaranse as disposicións do artigo 7.

4. Cando, por razón das relacións especiais existentes entre o debedor e o beneficiario efectivo, ou das que un e outro manteñan con terceiros, o importe dos intereses, tendo en conta o crédito polo que se paguen, exceda do que conviñeran o debedor e o beneficiario efectivo en ausencia de tales relacións, as disposicións deste artigo non se aplicarán máis ca a este último importe. En tal caso, a contía en exceso poderá someterse a imposición de acordo coa lexislación de cada Estado contratante, tendo en conta as demais disposicións do presente Convenio.

No suposto de intereses procedentes de Alemaña percibidos por un residente en España (neste caso o galego retornado) que sexa o beneficiario efectivo, estes intereses someteranse a tributación só en España.

Porén, na Disposición V do Protocolo ao Convenio establece que os intereses poden someterse a imposición no Estado contratante do que proceden en determinados supostos de dereitos que permiten participar en beneficios<sup>1</sup>.

---

1 Deste modo tributarían en Alemaña e, de acordo coa lexislación dese Estado, cando reúnan as seguintes condicións:

a) que se deriven de dereitos, comprendidos os de crédito, que permitan participar nos beneficios, como, por exemplo, dun préstamo cuxo tipo de interese estea vinculado a beneficio do prestatario (no caso de Alemaña «partiarisches Darlehen») e

b) que sexan deducibles na determinación dos beneficios de debedor de tal renda.

En todo caso, se o beneficiario efectivo é un residente do outro Estado contratante, o imposto así esixido non excederá do 15 por cento do importe bruto de ditos intereses.

**GANANCIAS PATRIMONIAIS:****Artigo 13 CDI**

1. *As ganancias que un residente dun Estado contratante obteña do alleamento de bens inmobles tal como se definen no artigo 6, situados no outro Estado contratante, poden someterse a imposición nesoutro Estado.*
2. *As ganancias obtidas por un residente dun Estado contratante do alleamento de accións ou participacións nunha sociedade, ou de dereitos similares, cuxos activos consistan polo menos nun 50 por cento, directa ou indirectamente, en bens inmobles situados no outro Estado contratante, poden someterse a imposición nesoutro Estado.*
3. *As ganancias derivadas do alleamento de accións ou participacións ou outros dereitos que, directa ou indirectamente, outorguen ao propietario de ditas accións, participacións ou dereitos, o dereito ao goce de bens inmobles situados nun Estado contratante, poden someterse a imposición nese Estado.*
4. *As ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa dun Estado contratante teña no outro Estado contratante, comprendidas as ganancias derivadas do alleamento de dito establecemento permanente (só ou co conxunto da empresa), poden someterse a imposición nesoutro Estado contratante.*
5. *As ganancias derivadas do alleamento de buques ou aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcacións utilizadas no transporte interior ou de bens mobles afectos á explotación de tales buques, aeronaves ou embarcacións, só poden someterse a imposición no Estado contratante en que se encontre situada a sede de dirección efectiva da empresa.*
6. *As ganancias derivadas do alleamento de calquera outro ben distinto dos mencionados nos apartados 1, 2, 3, 4 e 5 só poden someterse a imposición no Estado contratante en que resida o transmitente.*
7. *Cando unha persoa física residira nun Estado contratante durante 5 ou máis anos e se converta en residente do outro Estado contratante, o disposto no apartado 6 non impedirá ao Estado mencionado en primeiro lugar someter a imposición, conforme a súa normativa interna, as plusvalías procedentes de accións ou participacións nunha sociedade correspondentes ao período de residencia desa persoa física no Estado mencionado en primeiro lugar, sempre que o alleamento das accións ou participacións se realice no prazo de 5 anos dende a data na que esa persoa cesara na súa condición de residente do Estado mencionado en primeiro lugar.*

O CDI entre España e Alemaña diferencia dentro do precepto dedicado ás ganancias patrimoniais entre a fonte da que procede a mencionada ganancia. Así, prevense os seguintes supostos:

**Ganancias patrimoniais derivadas de bens inmobles (art. 13.1 CDI):** prevese unha tributación compartida, de forma tal que Alemaña podería someter a imposición a ganancia patrimonial derivada do alleamento dun ben inmovible radicado en territorio

alemán de acordo coa normativa interna alemá. Neste caso, o contribuínte poderá aplicar a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional en España.

No entanto, os galegos retornados no ano de traslado (se xa resultan residentes fiscais en España) ou nun dos anos seguintes, deberán incluír na súa declaración do IRPF as ganancias patrimoniais que se deriven da venda dun ben inmovible que teñan en Alemaña, sen prexuízo de que, se estas ganancias tamén tributaron en Alemaña, se poida aplicar a dedución por dobre imposición xurídica internacional recollida no art. 80 da Lei do IRPF á que nos referimos con anterioridade.

***Ganancias patrimoniais derivadas de accións ou participacións en sociedades cuxo activo consista polo menos nun 50 por 100, directa o indirectamente, en bens inmovibles situados en Alemaña (art. 13.2 CDI): de novo prevese unha tributación compartida de forma tal que España e Alemaña poidan someter a gravame estas rendas e, en caso de producirse, o contribuínte poderá aplicar o art. 80 da Lei do IRPF.***

Isto significa que o galego retornado que proceda á venda dunhas accións ou participacións que teña nunha sociedade cuxo principal activo sexan bens inmovibles radicados en Alemaña, deberá incluír as rendas obtidas pola venda na súa declaración do IRPF en España e, se tributou tamén en Alemaña, poderá practicarse a dedución por dobre imposición internacional do art. 80 da Lei IRPF.

***Ganancias derivadas do alleamento de accións ou participacións que outorguen ao propietario de ditas accións, participacións ou dereitos, o dereito ao goce de bens inmovibles situados en Alemaña (art. 13.3 CDI ):*** a regra é a mesma que no suposto anterior. Poden someterse a imposición tamén en Alemaña. Trataríase dunha tributación compartida co dereito do contribuínte a aplicar a dedución do art. 80 da Lei do IRPF se foron sometidos a imposición en Alemaña.

***Ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que formen parte do activo dun establecemento permanente cando se trate dun establecemento permanente que un empresario ou profesional residente en España teña en Alemaña (art. 13.4 CDI):***

O CDI prevé que poidan someterse a imposición tamén en Alemaña; é dicir, unha tributación compartida. Neste caso, o contribuínte poderá aplicar a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional.

Quedan comprendidas tamén neste apartado as ganancias derivadas do alleamento do establecemento permanente (só ou co conxunto da empresa).

Polo tanto, poderíamos atopar un galego retornado residente en España que é empresario e ten un establecemento permanente en Alemaña. As rendas que se xeren como consecuencia da transmisión de bens mobles que formen parte do activo dese



establecemento permanente deberaas incluír na súa declaración do IRPF en España, para así practicar a dedución por dobre imposición internacional (art. 80 Lei IRPF) se se tivera gravado tamén en Alemaña.

**Ganancias derivadas do alleamento de bens distintos (art. 13.5 e 13.6 CDI):** no caso de ganancias non incluídas en ningún dos apartados anteriores do precepto, estas só poden someterse a imposición no Estado contratante no que o transmitente resida.

Isto supón que o galego retornado que obteña unha ganancia derivada, por exemplo, da venda dunhas accións que ten dunha sociedade alemá, esta ganancia só pode someterse a gravame en España, por canto o transmitente é residente fiscal en España.

Agora ben, o CDI contempla unha regra especial para aqueles casos de cambio de residencia fiscal cando se permaneceu no Estado anterior ao cambio durante un período de tempo de 5 ou máis anos.

Venda de accións dunha sociedade.	Previamente ao cambio de residencia o transmitente foi residente en Alemaña menos de 5 anos	Tributan en España
Transmitente ten a residencia fiscal en España	Previamente ao cambio de residencia o transmitente foi residente en Alemaña 5 anos ou máis	Posible tributación compartida: Alemaña pode gravar a ganancia en proporción ao período de residencia en Alemaña, de acordo coa súa normativa interna.
		A venda debe realizarse nun prazo de 5 anos desde o cambio de residencia fiscal

No caso de que nestes supostos especiais se producira un dobre gravame, ao contribuínte poderáselle aplicar a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional conforme á normativa española.

**RENDEMENTOS DO TRABALLO**
**Artigo 14 CDI.**

1. *Sen prexuízo do disposto nos artigos 15, 17 e 18, os soldos, salarios e outras remuneracións similares obtidas por un residente dun Estado contratante por razón dun emprego só poden someterse a imposición nese Estado a no ser que o emprego se realice no outro Estado contratante. Se o emprego se realiza desa forma, as remuneracións derivadas do mesmo poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

2. *Non obstante ao disposto no apartado 1, as remuneracións obtidas por un residente dun Estado contratante por razón dun emprego exercido no outro Estado contratante poden someterse a imposición exclusivamente no Estado mencionado en primeiro lugar se:*

a) *o perceptor permanece no outro Estado durante un período ou períodos cuxa duración non exceda en conxunto de 183 días en calquera período de doce meses que comece ou remate no ano fiscal considerado, e*

b) *as remuneracións páganse por un empregador que non sexa residente do outro Estado, ou no seu nome, e*

c) *as remuneracións non as soporta un establecemento permanente que o empregador teña no outro Estado.*

3. *Non obstante ás disposicións precedentes deste artigo, as remuneracións obtidas por razón dun emprego exercido a bordo dun buque, aeronave ou transporte de estrada explotado en tráfico internacional, ou a bordo dunha embarcación utilizada no transporte interior, poden someterse a imposición no Estado contratante no que se encontre situada a sede de dirección efectiva da empresa.*

As regras xerais con relación aos soldos e salarios percibidos por unha persoa física pódense sintetizar nas seguintes:

<b>Regra xeral:</b>	Os soldos e salarios tributan no Estado de residencia do traballador	
<b>Regras especiais:</b>	<b>I. Se o traballo se desenvolve noutro Estado membro distinto ao Estado de residencia</b>	Estoutro Estado tamén pode someter a tributación esas rendas. No caso de que ambos Estados graven a renda, correspóndelle ao Estado de residencia conceder a dedución para evitar a dobre imposición internacional.
	<b>II. Se, a pesar de desenvolverse o traballo nun Estado distinto ao de residencia, se cumpren as seguintes condicións:</b> a) o traballador permanece noutro Estado	



<p>durante un ou varios períodos cuxa duración no seu conxunto no exceda de 183 días en calquera período de 12 meses que comece ou finalice no período impositivo considerado e</p> <p>b) o pagador non é residente do outro Estado, ou</p> <p>c) o pagador non ten un establecemento permanente no outro Estado que soporte as remuneracións.</p>	<p>As rendas someteranse a gravame exclusivamente no Estado de residencia.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------

Polo tanto, aqueles galegos retornados que poidan seguir traballando para unha empresa residente en Alemaña, tributarán en España polos soldos ou salarios que perciban, debendo incluír ditas rendas na declaración do IRPF español.

Se ditas rendas se gravaran tamén en Alemaña (regra especial, suposto I da táboa), poderán practicar a dedución por dobre imposición internacional do art. 80 da Lei do IRPF.

Con relación á potestade de gravame por parte dos Estados nos supostos de teletraballo, pronunciouse a Dirección Xeral de Tributos en contestación a Consultas vinculantes V3794-2016, de 9 de setembro de 2016 ou V0686-2015, de 3 de marzo de 2015, no que se formulaba a tributación que correspondía a un residente en España que teletraballaba para unha empresa alemá. A DXT considera que, de acordo co establecido no parágrafo 1 dos Comentarios ao artigo 15 do MC OCDE, o traballo enténdese realizado en España e, polo tanto, someteríase a imposición en España.

Cuestión distinta é que o traballador residente en España realízase exclusivamente o seu traballo en Alemaña mediante visitas esporádicas, en cuxo caso, as rendas percibidas da empresa alemá poderían someterse a imposición tamén en Alemaña.

De conformidade co sinalado pola Consulta, aqueles galegos retornados que traballen para unha empresa alemá poden quedar sometidos a gravame da seguinte maneira:

Empresa pagadora alemá	Traballador: - Galego retornado - Ten residencia fiscal en España	SUPOSTO A: Teletraballa	SUPOSTO B: Traballa en Alemaña mediante visitas esporádicas
		Tributa só en España	Podería tributar en España e Alemaña

En caso de tributación compartida, correspondería a España como Estado de residencia a eliminación da dobre imposición internacional.

## RETRIBUCIÓN COMO MEMBROS DO CONSELLO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN ALEMAÑA:

**Artigo 15 CDI:**

*As participacións e outras retribucións similares que un residente dun Estado contratante obteña como membro dun consello de administración dunha sociedade residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

Este tipo de rendas están sometidas a tributación compartida, polo que tanto España como Alemaña poden sometelas a gravame.

O Convenio aclara que este tipo de retribucións teñen que ser pagadas pola sociedade na súa condición de membro dun consello de administración. As retribucións inclúen participacións e retribucións similares.

No caso de que se someteran a gravame en Alemaña, o contribuínte pode practicar a dedución por dobre imposición internacional (art. 80 Lei IRPF).

En consecuencia, os galegos retornados que sexan membros dun Consello de Administración dunha empresa residente en Alemaña, deberán incluír na súa declaración do IRPF español as rendas que perciban por razón da súa condición de membro do consello de administración. Se estas rendas tamén se someteron a gravame en Alemaña, poderá practicarse a dedución por dobre imposición internacional (art. 80 Lei IRPF).

## PENSIÓNS

Á hora de abordar o reparto da potestade tributaria entre Estados respecto das pensións debemos diferenciar entre pensións privadas e pensións públicas: **Pensións privadas**

*Art. 17 CDI.*

*1. Sen prexuízo do disposto no apartado 2 do artigo 18, as pensións, anualidades e remuneracións análogas procedentes dun Estado contratante e pagadas a un residente do outro Estado contratante só poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

*2. Porén, os pagos efectuados de acordo coa lexislación sobre seguros sociais dun Estado contratante poden someterse a imposición tamén nese Estado en virtude da súa normativa interna cando o feito que xere o dereito a percibir a renda se produza a partir do 31 de decembro de 2014. O imposto así esixido non excederá do 5 por cento do importe bruto dos pagos cando o feito que xere o dereito a percibir a renda se produza entre o 1 de xaneiro de 2015 e o 31 de decembro de 2029. Se o feito determinativo da percepción se producira a partir do 1 de xaneiro de 2030, inclusive, o imposto así esixido non excederá do 10 por cento do importe bruto dos pagos.*

*3. O apartado 2 aplícase igualmente a outros pagos percibidos a partir do 31 de decembro de 2014 cando:*

*a) no caso de Alemaña,*

*i. xéranse por razón de contribucións incentivadas non integradas na renda suxeita a imposición percibida por razón do emprego nese Estado, que foran fiscalmente deducibles ou que dalgún outro modo estiveran incentivadas polo Estado, e*

*ii. as contribucións se realizaran durante un período superior a doce anos.*

*A disposición anterior non será aplicable cando con motivo da emigración do perceptor o incentivo se reintegre ao Estado.*

*b) no caso de España, baséanse nas contribucións realizadas que non estiveran integradas na renda suxeita a imposición nese Estado ou que foran fiscalmente deducibles, e que se realizaran durante máis de doce anos.*

*4. Non obstante ao disposto no apartado 1, os pagos recorrentes e non recorrentes realizados por un dos Estados contratantes, unha subdivisión política ou unha autoridade local dos mesmos a un residente do outro Estado contratante como prestación por causa de persecución política, ou como resultado de enfrontamentos bélicos ou actos de terrorismo (comprendidas as indemnizacións) só poden someterse a imposición no Estado mencionado en primeiro lugar.*

*5. O termo «anualidade» significa unha cantidade determinada pagadoira periodicamente en prazos preestablecidos, con carácter vitalicio ou durante un período de tempo determinado ou determinable, en virtude dunha obriga de efectuar os pagos en compensación dunha prestación suficiente en diñeiro ou susceptible de valoración en diñeiro.*

**Pensións privadas:** O Convenio inclúe dentro deste concepto as remuneracións pagadas por razón dun emprego anterior noutro Estado. Neste caso, o emprego exercido será de carácter privado.

Se estamos ante unha pensión privada, o Convenio prevé a tributación desa renda exclusivamente no Estado de residencia do perceptor da mesma.

Pensión privada	Tributa no Estado de residencia do perceptor.
Pensión percibida por emprego en Alemaña no sector privado	Galego retornado tributa por ela en España

Secasí, o galego retornado que perciba unha pensión privada (por exemplo, unha pensión da Seguridade Social ou sistema análogo, froito do traballo realizado no sector privado) deberá tributar en España, incluíndo esta renda na declaración do IRPF que realice en España.

Porén, o CDI con Alemaña recolle unha **regra especial** respecto dos **pagos efectuados de conformidade coa lexislación alemá sobre seguros sociais**. Estes pagos poderán someterse a gravame en Alemaña cando o feito que xere o dereito a percibir a renda se produza a partir do 31 de decembro de 2014<sup>2</sup>. Esta imposición está sometida a un límite sobre o importe bruto:

Cando o feito xerador se produza a partir do 31/12/2014	Entre 1/01/2015 e 31/12/2029	Tributación en Alemaña
		<b>Máximo 5%</b>
	A partir do 1/01/2030	Tributación en Alemaña
		<b>Máximo 10%</b>

<sup>2</sup> A Disposición VI do Protocolo ao Convenio entre o Reino de España e a República Federal de Alemaña para evitar a dobre imposición e prever a evasión fiscal en materia de impostos sobre a renda e sobre o patrimonio considera que “o “feito” ocorre na primeira data na que a persoa con dereito a obter o beneficio, percibe o pago”.

Este mesmo réxime aplicarase a outros pagos percibidos a partir do 31 de decembro de 2014 cuxa orixe se encontre en contribucións a pensións incentivadas fiscalmente<sup>3</sup> realizadas durante un período superior a doce anos.

Nos supostos nos que as rendas percibidas foran sometidas a gravame en Alemaña, o contribuínte poderá practicar a dedución por dobre imposición internacional (art. 80 Lei IRPF) ata o límite da imposición satisfeita en Alemaña.

### Pensións públicas:

#### **Artigo 18 CDI.**

2.

*a) Non obstante ás disposicións do apartado 1, as pensións e outras remuneracións similares pagadas por un Estado contratante, os seus estados federados, subdivisións políticas ou entidades locais, ou por outra entidade xurídica de dereito público dese Estado ben directamente ou con cargo a fondos constituídos, a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado, estado federado, subdivisión, entidade local ou entidade xurídica de dereito público, só poden someterse a imposición nese Estado.*

*b) Porén, ditas pensións e remuneracións similares poden someterse exclusivamente a imposición no outro Estado contratante se a persoa física é residente e nacional dese Estado.*

3. O disposto nos artigos 14, 15, 16 e 17 aplícase aos soldos, salarios, pensións e outras remuneracións similares, pagados por razón de servizos prestados no marco dunha actividade económica realizada por un Estado contratante, os seus estados federados, subdivisións políticas ou entidades locais, ou por unha entidade xurídica de dereito público de dito Estado.

4. O disposto nos apartados 1 e 2 aplícase tamén aos soldos, salarios, pensións y calquera outra remuneración similar pagada a unha persoa física por razón dos servizos prestados ao Instituto Goethe, o Servizo de Intercambio Académico Alemán (Deutscher Akademischer Austauschdienst) e o Instituto Cervantes. As autoridades competentes poderán chegar ao acordo mutuo de outorgar un tratamento similar ás remuneracións pagadas por outras institucións comparables dos Estados contratantes.

3 Disposicións VI, VII e VIII do Protocolo ao Convenio entre o Reino de España e a República Federal de Alemaña para evitar a dobre imposición e previr a evasión fiscal en materia de impostos sobre a renda e sobre o patrimonio. Consonte ao previsto na Disposición VII, en Alemaña considérase unha «achega incentivada» a pensións subvencionadas polo Estado:

“1. achegas a pensións comprendidas no significado dado pola Lei de Certificación dos Contratos de Pensións ( Altersvorsorgeverträge- Zertifizierungsgesetz) e o parágrafo segundo do artigo 82 da Lei do Imposto sobre a Renda ( Einkommensteuergesetz), e

2. achegas a pensións relativas aos sistemas mencionados no Capítulo 1 da Parte 1 da Lei para a Mellora dos Seguros de Pensións Ocupacionais ( Betriebsrentengesetz – BetrAVG). Trátase de fondos de pensións obrigatorios ( Pensionskassen) conforme o disposto no parágrafo terceiro do artigo 1 b da BetrAVG, fondos privados de pensións ( Pensionsfonds) conforme ao parágrafo terceiro do artigo 1 b da BetrAVG, sociedades de seguros directos ( Direktversicherungen) conforme o disposto na primeira frase do parágrafo segundo do artigo 1 b da BetrAVG, fondos de axuda ( Unterstützungskassen) en virtude do disposto no parágrafo cuarto do artigo 1 b da BetrAVG, e os sistemas que prevexa directamente o empresario (compromiso de pensión directa – Direktzusagen) conforme ao artigo 1 da BetrAVG”.

**Pensións públicas:** quedan incluídas as pensións que se perciban por razón dun emprego público anterior, tanto se se prestou o servizo ao Estado como a algunha das súas subdivisións políticas ou a un ente local. Polo tanto, o beneficiario dunha pensión pública por razón dun emprego público anterior en Alemaña (por exemplo, pensións percibidas por funcionarios) poderá encontrarse nalgunha das seguintes situacións a efectos de determinar quen ten a potestade para gravar esas rendas:

<b>Regra xeral:</b>		As pensións públicas pagadas por Alemaña sométense a tributación só en Alemaña.
<b>Regra especial:</b>	beneficiario da pensión pública: <ul style="list-style-type: none"> <li>• é <b>residente</b> en España e</li> <li>• ten a <b>nacionalidade</b> española</li> </ul>	A pensión pública só tributará en España.

Deste xeito, no caso dos galegos retornados encontrarámonos posiblemente ante a regra especial xa que serán residentes en Galicia e con nacionalidade española polo que as pensións públicas que perciban someteranse a tributación só en España.

No caso de que se aplicara a regra xeral, é dicir, que se someteran a tributación en Alemaña, en España estas pensións estarían exentas. Agora ben, os rendementos percibidos en concepto de pensión si se terían en conta á hora de calcular o tipo de gravame aplicable (exención con progresividade) para aqueles contribuíntes que teñan que presentar a declaración do IRPF, aínda que posteriormente dito tipo de gravame se aplicaría só ás rendas sometidas a tributación en España.

No caso das parellas que regresan a Galicia e nas que un só dos membros é galego retornado podémosos atopar coas seguintes situacións:

No suposto dun matrimonio ou parella no que só un deles sexa emigrante retornado e agora ambos residen en Galicia e perciben ambos unha pensión pública de Alemaña o réxime aplicable sería:

- A persoa que é emigrante retornado: ten nacionalidade española e residencia fiscal en España: a súa pensión só tributará en España.
- O outro membro da parella: é residente en España pero, se non ten a nacionalidade española: a súa pensión tributará en Alemaña.

No suposto dun matrimonio ou parella no que só un deles sexa emigrante retornado e agora ambos residen en Galicia e mentres o emigrante retornado percibe unha pensión pública de Alemaña, o outro membro da parella percibe unha pensión privada:

- A persoa que é emigrante retornado: ten nacionalidade española e residencia fiscal en España: a súa pensión pública só tributará en España.



- O outro membro da parella: é residente en España. A súa pensión privada tributará en España.

No suposto dun matrimonio ou parella no que só un deles sexa emigrante retornado e agora ambos residen en Galicia e mentres o emigrante retornado percibe unha pensión privada de Alemaña, o outro membro da parella percibe unha pensión pública de Alemaña:

- A persoa que é emigrante retornado: a súa pensión privada tributará en España.
- O outro membro da parella: é residente en España, pero se non ten a nacionalidade española: a súa pensión pública tributará en Alemaña.

Un suposto especial constitúeno as pensións asistenciais por anciandade para españois de orixe retornada (art. 25 do Real Decreto 8/2008, de 11 de xaneiro, polo que se regula a prestación por razón da necesidade a favor de españois residentes no exterior e retornados). Para estas pensións en caso de retornados (a diferenza dos supostos nos que estea fóra de España para os que a Lei do IRNR prevé expresamente a exención) non encontramos unha exención expresa na normativa interna, pero tendo en conta o requisito necesario para a súa concesión (carencia de medios económicos) encontrámonos posiblemente ante contribuíntes sen obriga de presentar declaración polo IRPF.

#### REMUNERACIÓNS PÚBLICAS:

##### **Artigo 18 CDI.**

1.

*a) Os soldos, salarios e outras remuneracións similares, pagados por un Estado contratante, os seus estados federados, subdivisións políticas ou entidades locais, ou por algunha outra entidade xurídica de dereito público dese Estado a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado, estado federado, subdivisión, entidade local o entidade xurídica de dereito público, só poden someterse a imposición nese Estado.*

*b) Porén, ditos soldos, salarios e remuneracións similares poden someterse exclusivamente a imposición no outro Estado contratante se os servizos se prestan nese Estado e a persoa física é un residente dese Estado que:*

*i. é nacional dese Estado; ou*

*ii. non adquiriu a condición de residente dese Estado soamente para prestar os servizos.*

No apartado 1 do art. 18 do CDI recóllense aquelas remuneracións públicas distintas das pensións, como por exemplo soldos ou salarios.

A regra xeral en caso de remuneracións públicas pagadas por Alemaña a unha persoa física polos servizos prestados a ese Estado, só se someten a gravame en Alemaña.

Así mesmo, prevese unha excepción para o suposto dunha remuneración pública pagada por Alemaña a unha persoa física residente en España cando sexa nacional española ou non adquirira a residencia fiscal en España só para prestar os servizos que se lle retribúen e eses servizos se presten en España. Neste caso, as rendas tributarían exclusivamente en España.

#### **OUTRAS RENDAS:**

Ademais, o CDI contén regras específicas de atribución de potestade tributaria para outras rendas como as de artistas, profesores o estudantes.

Finalmente, o Convenio contén un artigo que funciona como cláusula de peche para aquelas rendas que non teñan encaixe nalgún dos preceptos específicos do CDI. Así, o artigo 20 do CDI refírese a outras rendas e establece o seguinte:

#### **Artigo 20 CDI.**

*1. As rendas dun residente dun Estado contratante, con independencia da súa procedencia, non mencionadas nos anteriores artigos do presente Convenio, só poden someterse a imposición nese Estado.*

*2. O disposto no apartado 1 non é aplicable ás rendas, distintas das derivadas de bens inmobles no sentido do apartado 2 do artigo 6, cando o beneficiario de ditas rendas, residente dun Estado contratante, realice no outro Estado contratante unha actividade económica por medio dun establecemento permanente situado nesoutro Estado, e o dereito ou ben polo que se pagan as rendas estea vinculado efectivamente con dito establecemento permanente. En tal caso, son aplicables as disposicións do artigo 7.*

*3. Cando, por razón das relacións especiais existentes entre a persoa á que se refire o apartado 1 e outra persoa, ou das que ambos manteñan con terceiros, o importe da renda á que se refire o apartado 1, exceda do importe (se o houbera) que convirían entre eles en ausencia de tales relacións, as disposicións deste artigo non se aplicarán máis que a este último importe. En tal caso, o importe en exceso da renda poderá someterse a imposición de acordo coa lexislación de cada Estado contratante, tendo en conta as demais disposicións aplicables do presente Convenio.*

O precepto establece como regra xeral a tributación no Estado de residencia do perceptor das rendas, salvo que no outro Estado teña un establecemento permanente e se trate de bens afectos. Neste caso aplicaranse as regras de reparto da potestade tributaria previstas para as rendas empresariais.

Finalmente, o precepto contén unha previsión para aqueles supostos de vinculación entre o pagador e o perceptor da renda, establecendo a aplicación do CDI á parte da renda que se corresponda co importe que acordaran entre partes independentes, podendo gravarse o exceso conforme á normativa interna dos Estados.