

ALEMANIA:

Los gallegos retornados que hayan estado residiendo en Alemania deben atender a lo previsto en el CDI firmado entre España y Alemania:

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE, 30 de julio de 2012).

De conformidad con lo establecido en la norma convencional, y una vez tenidas en cuenta las cuestiones comunes a las que nos hemos referido con antelación, procede analizar las principales fuentes de renta más comúnmente obtenidas.

Para ello partiremos de la configuración del gallego retornado como residente fiscal en España.

RENTAS INMOBILIARIAS:

Artículo 6 CDI

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Cuando la propiedad de acciones o participaciones u otros derechos atribuyan directa o indirectamente al propietario de dichas acciones o participaciones o derechos, el derecho al disfrute de los bienes inmuebles, las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o aparcería, o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

Por lo tanto, el emigrante retornado a Galicia que tenga bienes inmuebles en Alemania deberá tener en cuenta que las rentas que procedan de esos bienes inmuebles pueden gravarse en España y en Alemania:

- Alemania podrá gravarlas por cuanto el bien inmueble está en su territorio.
- Pero también tributarán en España porque el emigrante retornado es residente fiscal en España, debiendo tributar por renta mundial, lo que supone que tiene que incluir las rentas derivadas de ese bien inmueble que está en Alemania.

Tal y como señala el precepto, en este apartado se incluyen tanto las rentas derivadas de la utilización directa de bienes inmuebles como las que procedan del arrendamiento u otra forma de explotación de dichos bienes.

Ahora bien, producida esta situación de gravamen en ambos Estados, en España el contribuyente podrá aplicarse en su declaración de la renta la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 80 LIRPF).

DIVIDENDOS:

Una segunda fuente de renta susceptible de gravamen es la derivada de un contribuyente residente en España que percibe dividendos de fuente alemana. El art. 10 del CDI entre España y Alemania establece lo siguiente:

Artículo 10 CDI:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas «partnership» o una sociedad cotizada de inversión inmobiliaria «real state investment company») que posea directamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este apartado no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término «dividendos» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas y de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito, así como otros rendimientos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente, y los rendimientos procedentes de las distribuciones por razón de certificados en una «Investmentvermögen» alemana.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas

procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

De acuerdo con lo previsto en este precepto, nuevamente estamos ante una potestad compartida, de tal forma que tanto España como Alemania pueden gravar los dividendos cuando resida en este último Estado la sociedad que paga los dividendos.

De esta forma España someterá al IRPF los dividendos percibidos por un gallego retornado que procedan de sociedades alemanas. Y, al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Alemania, este país podrá someter esos dividendos también a tributación de acuerdo con su normativa interna.

Ahora bien, si quien percibe el dividendo es el beneficiario efectivo, el impuesto exigido por Alemania tendrá como límite máximo el 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en el caso de personas físicas.

El contribuyente residente en España podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 LIRPF) hasta ese límite.

INTERESES:

Artículo 11 CDI

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término «intereses» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. A efectos del presente artículo, las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses.

3. Las disposiciones del apartado 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

En el supuesto de intereses procedentes de Alemania percibidos por un residente en España (en este caso el gallego retornado) que sea el beneficiario efectivo, estos intereses se someterán a tributación solo en España.

Sin embargo, en la Disposición V del Protocolo al Convenio establece que los intereses pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden en determinados supuestos de derechos que permiten participar en beneficios¹.

1 De este modo tributarían en Alemania, y de acuerdo con la legislación de ese Estado, cuando reúnan las siguientes condiciones:

- a) que se deriven de derechos, comprendidos los de crédito, que permitan participar en los beneficios, como, por ejemplo, de un préstamo cuyo tipo de interés esté vinculado al beneficio del prestatario (en el caso de Alemania «partiarisches Darlehen») y
- b) que sean deducibles en la determinación de los beneficios de deudor de tal renta,

En todo caso, si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de dichos intereses.

GANANCIAS PATRIMONIALES:

Artículo 13 CDI

1. *Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
2. *Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones en una sociedad, o de derechos similares, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
3. *Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.*
4. *Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.*
5. *Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en el transporte interior o de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentre situada la sede de dirección efectiva de la empresa.*
6. *Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.*
7. *Cuando una persona física haya sido residente de un Estado contratante durante 5 o más años y se convierta en residente del otro Estado contratante, lo dispuesto en el apartado 6 no impedirá al Estado mencionado en primer lugar someter a imposición, conforme a su normativa interna, las plusvalías procedentes de acciones o participaciones en una sociedad correspondientes al periodo de residencia de esa persona física en el Estado mencionado en primer lugar, siempre que la enajenación de las acciones o participaciones se realice en el plazo de 5 años desde la fecha en la que esa persona hubiera cesado en su condición de residente del Estado mencionado en primer lugar.*

El CDI entre España y Alemania diferencia dentro del precepto dedicado a las ganancias patrimoniales entre la fuente de la que procede la mencionada ganancia. Así, se prevén los siguientes supuestos:

Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles (art. 13.1 CDI): se prevé una tributación compartida, de forma tal que Alemania podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio alemán de acuerdo con la normativa interna alemana. En ese caso, el contribuyente podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional en España.

Por lo tanto, los gallegos retornados en el año de traslado (si ya resultan residentes fiscales en España) o en uno de los años siguientes, deberán incluir en su declaración del IRPF las ganancias patrimoniales que se deriven de la venta de un bien inmueble que tengan en Alemania, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en

Alemania, pueda aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional recogida en el art. 80 de la Ley del IRPF a la que nos hemos referido con anterioridad.

Ganancias patrimoniales derivadas de acciones o participaciones en sociedades cuyo activo consista al menos en un 50 por 100, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en Alemania (art. 13.2 CDI): de nuevo se prevé una tributación compartida de forma tal que España y Alemania pueden someter a gravamen estas rentas y, en caso de producirse, el contribuyente podrá aplicar el art. 80 de la Ley del IRPF.

Esto significa que el gallego retornado que proceda a la venta de unas acciones o participaciones que tenga en una sociedad cuyo principal activo sean bienes inmuebles radicados en Alemania, deberá incluir las rentas obtenidas por la venta en su declaración del IRPF en España y, si tributó también en Alemania, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley IRPF.

Ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones que otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en Alemania (art. 13.3 CDI): la regla es la misma que en el supuesto anterior. Pueden someterse a imposición también en Alemania. Se trataría de una tributación compartida con derecho del contribuyente a aplicar la deducción del art. 80 de la Ley del IRPF si fueron sometidos a imposición en Alemania.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente cuando se trate de un establecimiento permanente que un empresario o profesional residente en España tenga en Alemania (art. 13.4 CDI):

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Alemania; es decir, una tributación compartida. En este caso, el contribuyente podrá aplicarse la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Quedan comprendidas también en este apartado las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa).

Por lo tanto, podríamos encontrarnos con un gallego retornado residente en España que es empresario y tiene un establecimiento permanente en Alemania. Las rentas que se generen como consecuencia de la transmisión de bienes muebles que formen parte del activo de ese establecimiento permanente deberá incluirlas en su declaración del IRPF en España, pudiendo practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF) si se hubiese gravado también en Alemania.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.5 y 13.6 CDI): en el caso de ganancias no incluidas en ninguno de los apartados anteriores del precepto, éstas sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que el transmitente resida.

Esto supone que el gallego retornado que obtenga una ganancia derivada, por ejemplo, de la venta de unas acciones que tiene de una sociedad alemana, esta ganancia sólo puede someterse a gravamen en el España, por cuanto el transmitente es residente fiscal en España.

Ahora bien, el CDI contempla una regla especial para aquellos casos de cambio de residencia fiscal cuando se ha permanecido en el Estado anterior al cambio durante un periodo de tiempo de 5 o más años.

Venta de acciones de una sociedad. Transmitente tiene la residencia fiscal en España	Previamente al cambio de residencia el transmitente ha sido residente en Alemania menos de 5 años	Tributan en España
	Previamente al cambio de residencia el transmitente ha sido residente en Alemania 5 años o más	Posible tributación compartida: Alemania puede gravar la ganancia en proporción al periodo de residencia en Alemania, de acuerdo con su normativa interna. La venta debe realizarse en plazo de 5 años desde el cambio de residencia fiscal

En caso de que en estos supuestos especiales se hubiese producido un doble gravamen, el contribuyente podrá aplicarse la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional conforme a la normativa española.

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Artículo 14 CDI.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) el receptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones se pagan por un empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre, y
- c) las remuneraciones no las soporta un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque, aeronave o transporte de carretera explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación utilizada en el transporte interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se encuentre situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Las reglas generales con relación a los sueldos y salarios percibidos por una persona física se pueden sintetizar en las siguientes:

Regla general:	Los sueldos y salarios tributan en el Estado de residencia del trabajador	
Reglas especiales:	I. Si el trabajo se desarrolla en otro Estado miembro distinto al Estado de residencia	Este otro Estado también puede someter a tributación esas rentas. En el caso de que ambos Estados graven la renta, corresponde al Estado de residencia conceder la deducción para evitar la doble imposición internacional.
	II. Si, a pesar de desarrollarse el trabajo en un Estado distinto al de residencia, se cumplen las siguientes condiciones: a) el trabajador permanece en el otro Estado durante uno o varios períodos cuya duración en su conjunto no exceda de 183 días en cualquier periodo de 12 meses que comience o finalice en el período impositivo considerado y b) el pagador no es residente del otro Estado, o c) el pagador no tiene un establecimiento permanente en el otro Estado que soporte las remuneraciones.	Las rentas se someterán a gravamen exclusivamente en el Estado de residencia.

Por lo tanto, aquellos gallegos retornados que puedan seguir trabajando para una empresa residente en Alemania, tributarán en España por los sueldos o salarios que perciban, debiendo incluir dichas rentas en la declaración del IRPF español.

Si dichas rentas se hubiesen gravado también en Alemania (regla especial, supuesto I de la tabla), podrán practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley del IRPF.

Con relación a la potestad de gravamen por parte de los Estados en los supuestos de teletrabajo se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en contestación a Consultas vinculantes V3794-2016, de 9 de septiembre de 2016 o V0686-2015, de 3 de marzo de 2015, en el que se planteaba la tributación que correspondía a un residente en España que teletrabajaba para una empresa alemana. La DGT considera que, de

acuerdo con lo establecido en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE, el trabajo se entiende realizado en España y, por lo tanto, se sometería a imposición en España.

Cuestión distinta es que el trabajador residente en España realice exclusivamente su trabajo en Alemania mediante visitas esporádicas, en cuyo caso, las rentas percibidas de la empresa alemana podrían someterse a imposición también en Alemania.

De conformidad con lo señalado por la Consulta, aquellos gallegos retornados que trabajen para una empresa alemana pueden quedar sometidos a gravamen de la siguiente forma:

Empresa pagadora alemana	Trabajador: - Gallego retornado - Tiene residencia fiscal en España	SUPUESTO A: Teletrabaja	SUPUESTO B: Trabaja en Alemania mediante visitas esporádicas
		Tributa solo en España	Podría tributar en España y Alemania

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

RETRIBUCIONES COMO MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN ALEMANIA:

Artículo 15 CDI:

Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Este tipo de rentas están sometidas a tributación compartida, por lo que tanto España como Alemania pueden someterlas a gravamen.

El Convenio aclara que este tipo de retribuciones tienen que ser pagadas por la sociedad en su condición de miembro de un consejo de administración. Las retribuciones incluyen participaciones y retribuciones similares.

En caso de que se hubiesen sometido a gravamen en Alemania, el contribuyente puede practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

En consecuencia, los gallegos retornados que sean miembros de un Consejo de Administración de una empresa residente en Alemania, deberán incluir en su declaración del IRPF español las rentas que perciban por razón de su condición de miembro del consejo de administración. Si estas rentas también se sometieron a gravamen en Alemania, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

PENSIONES

A la hora de abordar el reparto de la potestad tributaria entre Estados respecto de las pensiones debemos diferenciar entre pensiones privadas y pensiones públicas:

Pensiones privadas

Art. 17 CDI.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, las pensiones, anualidades y remuneraciones análogas procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, los pagos efectuados de acuerdo con la legislación sobre seguros sociales de un Estado contratante pueden someterse a imposición también en ese Estado en virtud de su normativa interna cuando el hecho que genere el derecho a percibir la renta se produzca a partir del 31 de diciembre de 2014. El impuesto así exigido no excederá del 5 por ciento del importe bruto de los pagos cuando el hecho que genere el derecho a percibir la renta se produzca entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2029. Si el hecho determinativo de la percepción se produjera a partir del 1 de enero de 2030, inclusive, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de los pagos.

3. El apartado 2 se aplica igualmente a otros pagos percibidos a partir del 31 de diciembre de 2014 cuando:

a) en el caso de Alemania,

i. se generen por razón de aportaciones incentivadas no integradas en la renta sujeta a imposición percibida por razón del empleo en ese Estado, que fueran fiscalmente deducibles o que de algún otro modo hayan estado incentivadas por el Estado, y

ii. las aportaciones se hayan realizado durante un período superior a doce años.

La disposición anterior no será aplicable cuando con motivo de la emigración del perceptor el incentivo se haya reintegrado al Estado.

b) en el caso de España, se basen en las aportaciones realizadas que no hubieran estado integradas en la renta sujeta a imposición en ese Estado o que fueran fiscalmente deducibles, y que se hayan realizado durante más de doce años.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los pagos recurrentes y no recurrentes realizados por uno de los Estados contratantes, una subdivisión política o una autoridad local de los mismos a un residente del otro Estado contratante como prestación por causa de persecución política, o como resultado de enfrentamientos bélicos o actos de terrorismo (comprendidas las indemnizaciones) sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar.

5. El término «anualidad» significa una cantidad determinada pagadera periódicamente en plazos preestablecidos, con carácter vitalicio o durante un período de tiempo determinado o determinable, en virtud de una obligación de efectuar los pagos en compensación de una prestación suficiente en dinero o susceptible de valoración en dinero.

Pensiones privadas: El Convenio incluye dentro de este concepto las remuneraciones pagadas por razón de un empleo anterior en otro Estado. En este caso, el empleo ejercido habrá sido de carácter privado.

Si estamos ante una pensión privada, el Convenio prevé la tributación de esa renta exclusivamente en el Estado de residencia del percceptor de la misma.

Pensión privada	Tributa en el Estado de residencia del percceptor.
Pensión percibida por empleo en Alemania en el sector privado	Gallego retornado tributa por ella en España

Por lo tanto, el gallego retornado que perciba una pensión privada (por ejemplo, una pensión de la Seguridad Social o sistema análogo, fruto del trabajo realizado en el sector privado) deberá tributar en España, incluyendo esta renta en la declaración del IRPF que realice en España.

Sin embargo, el CDI con Alemania recoge una **regla especial** respecto de los **pagos efectuados de conformidad con la legislación alemana sobre seguros sociales**. Estos pagos podrán someterse a gravamen en Alemania cuando el hecho que genere el derecho a percibir la renta se produzca a partir del 31 de diciembre de 2014². Esta imposición está sometida a un límite sobre el importe bruto:

Cuando el hecho generador se produzca a partir del 31/12/2014	Entre 1/01/2015 y 31/12/2029	Tributación en Alemania Máximo 5%
	A partir del 1/01/2030	Tributación en Alemania Máximo 10%

² La Disposición VI del Protocolo al Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio considera que “el “hecho” ocurre en la primera fecha en la que la persona con derecho a obtener el beneficio, percibe el pago”.

Este mismo régimen se aplicará a otros pagos percibidos a partir de 31 de diciembre de 2014 cuyo origen se encuentre en aportaciones a pensiones incentivadas fiscalmente³ realizadas durante un periodo superior a doce años.

En los supuestos en los que las rentas percibidas hayan sido sometidas a gravamen en Alemania, el contribuyente podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF) hasta el límite de la imposición satisfecha en Alemania.

Pensiones públicas:

Artículo 18 CDI.

2.

a) No obstante las disposiciones del apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, o por otra entidad jurídica de derecho público de ese Estado bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, estado federado, subdivisión, entidad local o entidad jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones y remuneraciones similares pueden someterse exclusivamente a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 14, 15, 16 y 17 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones y otras remuneraciones similares, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad económica realizada por un Estado contratante, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, o por una entidad jurídica de derecho público de dicho Estado.

4. Lo dispuesto en los apartados 1 y 2 se aplica también a los sueldos, salarios, pensiones y cualquier otra remuneración similar pagada a una persona física por razón de los servicios prestados al Instituto Goethe, el Servicio de Intercambio Académico Alemán (Deutscher Akademischer Austauschdienst) y el Instituto Cervantes. Las autoridades competentes podrán llegar al acuerdo mutuo de otorgar un tratamiento similar a las remuneraciones pagadas por otras instituciones comparables de los Estados contratantes.

Pensiones públicas: quedan incluidas las pensiones que se perciban por razón de un empleo público anterior, tanto si se ha prestado el servicio al Estado como a alguna de

3 Disposiciones VI, VII y VIII del Protocolo al Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. De acuerdo con lo previsto en la Disposición VII, en Alemania se considera una «aportación incentivada» a pensiones subvencionadas por el Estado:

“1. aportaciones a pensiones comprendidas en el significado dado por la Ley de Certificación de los Contratos de Pensiones (Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz) y el párrafo segundo del artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Einkommensteuergesetz), y

2. aportaciones a pensiones relativas a los sistemas mencionados en el Capítulo 1 de la Parte 1 de la Ley para la Mejora de los Seguros de Pensiones Ocupacionales (Betriebsrentengesetz – BetrAVG). Se trata de fondos de pensiones obligatorios (Pensionskassen) conforme a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 1b de la BetrAVG, fondos privados de pensiones (Pensionsfonds) conforme al párrafo tercero del artículo 1b de la BetrAVG, sociedades de seguros directos (Direktversicherungen) conforme a lo dispuesto en la primera frase del párrafo segundo del artículo 1b de la BetrAVG, fondos de ayuda (Unterstützungskassen) en virtud de lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 1b de la BetrAVG, y los sistemas que prevea directamente el empresario (compromiso de pensión directa – Direktzusagen) conforme al artículo 1 de la BetrAVG”.

sus subdivisiones políticas o a un ente local. Por lo tanto, el beneficiario de una pensión pública por razón de un empleo público anterior en Alemania (por ejemplo, pensiones percibidas por funcionarios) podrá encontrarse en alguna de las siguientes situaciones a efectos de determinar quién tiene la potestad para gravar esas rentas:

Regla general:		Las pensiones públicas pagadas por Alemania se someten a tributación solo en Alemania.
Regla especial:	beneficiario de la pensión pública: <ul style="list-style-type: none"> • es residente en España y • tiene la nacionalidad española 	La pensión pública solo tributará en España.

Por lo tanto, en el caso de gallegos retornados nos encontraremos posiblemente ante la regla especial pues serán residentes en Galicia y con nacionalidad española, por lo que las pensiones públicas que perciban se someterán a tributación solo en España.

En el caso de que se aplicase la regla general, es decir, que se sometiesen a tributación en Alemania, en España estas pensiones estarían exentas. Ahora bien, los rendimientos percibidos en concepto de pensión sí se tendrían en cuenta a la hora de calcular el tipo de gravamen aplicable (exención con progresividad) para aquellos contribuyentes que tengan que presentar la declaración del IRPF, aunque posteriormente dicho tipo de gravamen se aplicaría solo a las rentas sometidas a tributación en España.

En el caso de parejas que regresan a Galicia y en las que uno solo de los miembros es gallego retornado podemos encontrarnos con las siguientes situaciones:

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y perciben ambos una pensión pública de Alemania el régimen aplicable sería:

- La persona que es emigrante retornado: tiene nacionalidad española y residencia fiscal en España: su pensión solo tributará en España.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España, pero si no tiene la nacionalidad española: su pensión tributará en Alemania.

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y mientras el emigrante retornado percibe una pensión pública de Alemania, el otro miembro de la pareja percibe una pensión privada:

- La persona que es emigrante retornado: tiene nacionalidad española y residencia fiscal en España: su pensión pública solo tributará en España.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España. Su pensión privada tributará en España.

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y mientras el emigrante retornado percibe una pensión privada de Alemania, el otro miembro de la pareja percibe una pensión pública de Alemania:

- La persona que es emigrante retornado: su pensión privada tributará en España.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España, pero si no tiene la nacionalidad española: su pensión pública tributará en Alemania.

Un supuesto especial viene constituido por las pensiones asistenciales por ancianidad para españoles de origen retornados (art. 25 del Real Decreto 8/2008, de 11 de enero, por el que se regula la prestación por razón de la necesidad a favor de españoles residentes en el exterior y retornados). Para estas pensiones en caso de retornados (a diferencia de los supuestos en los que esté fuera de España para los cuales la Ley del IRNR prevé expresamente la exención) no encontramos una exención expresa en la normativa interna, pero habida cuenta del requisito necesario para su concesión (carencia de medios económicos) nos encontraremos posiblemente ante contribuyentes sin obligación de presentar declaración por el IRPF.

REMUNERACIONES PÚBLICAS:

Artículo 18 CDI.

1.

a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, pagados por un Estado contratante, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, o por alguna otra entidad jurídica de derecho público de ese Estado a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, estado federado, subdivisión, entidad local o entidad jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones similares pueden someterse exclusivamente a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i. es nacional de ese Estado; o

ii. no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

En el apartado 1 del art. 18 del CDI se recogen aquellas remuneraciones públicas distintas de las pensiones, como por ejemplo sueldos o salarios.

La regla general en caso de remuneraciones públicas pagadas por Alemania a una persona física por los servicios prestados a ese Estado, solo se someten a gravamen en Alemania.

Asimismo, se prevé una excepción para el supuesto de una remuneración pública pagada por Alemania a una persona física residente en España cuando sea nacional española o no haya adquirido la residencia fiscal en España solamente para prestar los

servicios que se le retribuyen y esos servicios se presten en España. En este caso, las rentas tributarían exclusivamente en España.

OTRAS RENTAS:

Además, el CDI contiene reglas específicas de atribución de potestad tributaria para otras rentas como las de artistas, profesores o estudiantes.

Finalmente, el Convenio contiene un artículo que funciona como cláusula de cierre para aquellas rentas que no tengan encaje en alguno de los preceptos específicos del CDI. Así, el artículo 20 del CDI se refiere a otras rentas y establece lo siguiente:

Artículo 20 CDI.

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, con independencia de su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

3. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre la persona a la que se refiere el apartado 1 y otra persona, o de las que ambos mantengan con terceros, el importe de la renta a la que se refiere el apartado 1, exceda del importe (si lo hubiera) que habrían convenido entre ellos en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el importe en exceso de la renta podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones aplicables del presente Convenio.

El precepto establece como regla general la tributación en el Estado de residencia del percceptor de las rentas, salvo que en el otro Estado tenga un establecimiento permanente y se trate de bienes afectos. En este caso se aplicarán las reglas de reparto de la potestad tributaria previstas para las rentas empresariales.

Finalmente, el precepto contiene una previsión para aquellos supuestos de vinculación entre el pagador y el percceptor de la renta, estableciendo la aplicación del CDI a la parte de renta que se corresponda con el importe que hubiesen acordado entre partes independientes, pudiendo el exceso gravarse conforme a la normativa interna de los Estados.