

REGULARIZACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS CORRESPONDIENTES A PENSIONES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO Y CONDONACIÓN DE LAS SANCIONES, RECARGOS E INTERESES LIQUIDADOS POR ESTE CONCEPTO

Fernando Martín Barahona

Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid

EXTRACTO

En los últimos años la Administración tributaria española ha tenido conocimiento de la existencia de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que han percibido pensiones procedentes del extranjero que no han sido declaradas correctamente, lo que ha dado lugar a actuaciones de regularización por parte de la Agencia Tributaria.

Dadas las especiales circunstancias del colectivo social afectado, se ha aprobado la disposición adicional única contenida en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Esta disposición contiene dos medidas excepcionales a fin de que los contribuyentes puedan beneficiarse de ellas.

- Por un lado, se establece la condonación de las sanciones, recargos o intereses girados como consecuencia de regularizaciones realizadas por la Agencia Tributaria o espontáneamente por los contribuyentes.
- Por otro, y con la finalidad de facilitar la regularización voluntaria de estas situaciones, se aprueba un plazo extraordinario durante el cual se podrá presentar declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los periodos no prescritos a 1 de enero de 2015.

A continuación realizamos un desarrollo de la normativa aprobada, de la información facilitada por la Agencia Tributaria para cumplir con los trámites establecidos, y lo más importante, una clarificación de las pensiones que están sometidas a tributación en España y que, por lo tanto, han de ser declaradas conforme a este procedimiento.

Palabras claves: amnistía, regularización, expatriados, pensionistas y pensiones.

Fecha de entrada: 03-03-2015 / Fecha de aceptación: 24-03-2015

VOLUNTARY REGULARIZATION OF UNDECLARED TAX LIABILITIES RELATING TO FOREIGN PENSIONS AND CONDONE OF PENALTIES, SURCHARGES AND INTEREST FROM THIS CONCEPT

Fernando Martín Barahona

ABSTRACT

In recent years the Spanish tax authorities had knowledge of the existence of taxpayers Income Tax of Individuals (Income Tax) who received pensions from abroad that have not been declared properly, which has led to performances regularization by the Tax Agency.

The special circumstances of the affected social group have led to the adoption of the single additional provision contained in Law 26/2014, of 27 November, amending Law 35/2006 of 28 November, the Income Tax amending for Individuals, the revised text of the Law on Income Tax for Non-Residents, approved by Royal Legislative Decree 5/2004, of March 5, and other tax regulations. This provision contains two exceptional measures so that taxpayers can benefit from them:

- Condone of penalties, surcharges or interest rotated as a result of corrections made by the Tax Agency or spontaneously by taxpayers.
- Voluntary regularization of these situations in an extraordinary period during which statements may be filed Income Tax for Individuals periods not prescribed to January 1, 2015.

We made an exhibition of the provisions adopted, the information provided by the Tax Agency to comply with the procedures established, and most importantly, a clarification of the pensions are subject to taxation in Spain and, therefore, must be declared under this procedure.

Keywords: amnesty, regularization, expatriates, pensioners and pensions.

Sumario

1. Regulación
2. Información difundida por la Agencia Tributaria sobre el cumplimiento de estos dos procesos de regularización
3. Tributación de las pensiones procedentes del extranjero
4. Doctrina administrativa
 - 4.1. Pensiones de jubilación derivadas de un empleo privado
 - 4.2. Pensiones de invalidez derivadas de un empleo privado
 - 4.3. Pensiones públicas
 - 4.4. Pensiones públicas derivadas de una actividad industrial o comercial pública
 - 4.5. Pensiones de la Seguridad Social procedentes de Estados Unidos, Luxemburgo y Suecia
5. Conclusiones

1. REGULACIÓN

La disposición adicional única de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre) incorpora una medida excepcional de regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto en los siguientes términos:

«1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que hubieran percibido pensiones procedentes del exterior sujetas a tributación por dicho impuesto, de acuerdo con la normativa vigente, y no hubieran declarado tales rendimientos en los periodos impositivos cuyo plazo de declaración en periodo voluntario hubiera concluido a la fecha de entrada en vigor de esta disposición, podrán regularizar su situación tributaria sin exigencia de recargos, intereses ni sanciones, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias en los términos previstos en este apartado.

La regularización se efectuará desde la entrada en vigor de esta disposición hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable, mediante la presentación e ingreso de una autoliquidación complementaria por cada uno de los periodos impositivos no prescritos, incorporando los rendimientos correspondientes a la totalidad de las pensiones percibidas procedentes del exterior sujetas a tributación de acuerdo con la normativa vigente y que no fueron declaradas en los correspondientes periodos voluntarios de declaración.

En el caso de que la inclusión de estas pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el periodo impositivo en que se percibieron estos rendimientos, la regularización se efectuará mediante la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio, en la que se deberá consignar la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el citado ejercicio.

La aplicación del régimen previsto en esta disposición está condicionada a que la declaración o autoliquidación complementaria se presente acompañada del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El pago de la deuda tributaria resultante podrá aplazarse o fraccionarse según lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

2. Los recargos e intereses y sanciones derivados de la presentación fuera de plazo de declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las que se hubieran incluido los rendimientos correspondientes a las pensiones procedentes del

exterior sujetas al impuesto, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, así como los intereses y las sanciones tributarias derivados de liquidaciones en las que se hubieran regularizado dichos rendimientos, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición con independencia de que hayan adquirido o no firmeza, quedarán condonados en virtud de lo dispuesto en esta norma, siempre que se cumplan los requisitos de este apartado.

Igualmente quedarán condonados, independientemente de su firmeza, los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo liquidados por este concepto.

En el caso de que la liquidación de los recargos, intereses y sanciones descritos en los párrafos anteriores hubiera adquirido firmeza, los obligados tributarios deberán solicitar a la Administración Tributaria su condonación desde la entrada en vigor de esta disposición hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable, con identificación suficiente de los conceptos liquidados e ingresos realizados.

En el caso de que en la liquidación practicada se hubieran incluido otros rendimientos además de las pensiones, la condonación de los recargos, intereses y sanciones será proporcional al importe de las pensiones regularizadas en relación con el resto de los rendimientos objeto de regularización.

No obstante el párrafo anterior, en el caso de que la inclusión de las pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el periodo impositivo en que se percibieron estos rendimientos, se condonarán en su totalidad los recargos, intereses y sanciones.

Los importes ingresados serán objeto de devolución sin abono de intereses de demora, en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la devolución, se abonarán los intereses de demora que correspondan.»

2. INFORMACIÓN DIFUNDIDA POR LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE ESTOS DOS PROCESOS DE REGULARIZACIÓN

La norma reproducida incorpora dos medidas especiales para los casos de regularización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de rentas procedentes de pensiones pagadas desde el extranjero:

- A. Un periodo extraordinario de regularización: no se exigirán recargos, intereses ni sanciones a quienes regularicen voluntariamente su situación mediante la presentación desde el 1 de enero al 30 de junio de 2015 de declaraciones de IRPF (iniciales o complementarias) de ejercicios no prescritos.

exterior sujetas al impuesto, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, así como los intereses y las sanciones tributarias derivados de liquidaciones en las que se hubieran regularizado dichos rendimientos, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición con independencia de que hayan adquirido o no firmeza, quedarán condonados en virtud de lo dispuesto en esta norma, siempre que se cumplan los requisitos de este apartado.

Igualmente quedarán condonados, independientemente de su firmeza, los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo liquidados por este concepto.

En el caso de que la liquidación de los recargos, intereses y sanciones descritos en los párrafos anteriores hubiera adquirido firmeza, los obligados tributarios deberán solicitar a la Administración Tributaria su condonación desde la entrada en vigor de esta disposición hasta el 30 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable, con identificación suficiente de los conceptos liquidados e ingresos realizados.

En el caso de que en la liquidación practicada se hubieran incluido otros rendimientos además de las pensiones, la condonación de los recargos, intereses y sanciones será proporcional al importe de las pensiones regularizadas en relación con el resto de los rendimientos objeto de regularización.

No obstante el párrafo anterior, en el caso de que la inclusión de las pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el periodo impositivo en que se percibieron estos rendimientos, se condonarán en su totalidad los recargos, intereses y sanciones.

Los importes ingresados serán objeto de devolución sin abono de intereses de demora, en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la devolución, se abonarán los intereses de demora que correspondan.»

2. INFORMACIÓN DIFUNDIDA POR LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE ESTOS DOS PROCESOS DE REGULARIZACIÓN

La norma reproducida incorpora dos medidas especiales para los casos de regularización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de rentas procedentes de pensiones pagadas desde el extranjero:

- A. Un periodo extraordinario de regularización: no se exigirán recargos, intereses ni sanciones a quienes regularicen voluntariamente su situación mediante la presentación desde el 1 de enero al 30 de junio de 2015 de declaraciones de IRPF (iniciales o complementarias) de ejercicios no prescritos.

- B. Una condonación de los intereses, recargos y sanciones exigidos por este concepto. La condonación deberá ser solicitada por el interesado entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2015.

A continuación se expone la principal información difundida por la Agencia Tributaria a tener en cuenta en el desarrollo de estos dos procesos:

A. PERIODO EXTRAORDINARIO DE REGULARIZACIÓN

A.1. Declaración de IRPF (modelo 100)

En este caso, el perceptor de las pensiones deberá confeccionar una declaración de IRPF (modelo 100) por cada periodo impositivo que regularice.

Si la declaración fuese complementaria de una anterior deberá hacer constar expresamente esta circunstancia e incluirá los datos de la inicial, a los que se sumarán los datos correspondientes a la pensión que regulariza. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Sin perjuicio de las especialidades derivadas de convenios de colaboración suscritos por la Agencia Tributaria con otras entidades para la presentación de documentos tributarios en representación de terceros, la presentación de las declaraciones se podrá realizar a través de internet, cumpliendo las especificaciones generales de esta forma de presentación, o, de realizarse en papel, en los siguientes lugares:

- a) Declaración con resultado a ingresar y con ingreso efectivo en el momento de su presentación: en cualquier oficina de una entidad colaboradora autorizada (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) situada en territorio español.
- b) Declaración con resultado a ingresar y sin ingreso efectivo en el momento de su presentación ni solicitud de aplazamiento o fraccionamiento: en cualquier delegación o administración de la Agencia Tributaria.
- c) Declaración con resultado a ingresar y con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento: de forma conjunta con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, en cualquier delegación o administración de la Agencia Tributaria.

A.2. Pago de la deuda

A este efecto, se considerará «periodo voluntario de pago» el que va desde el 1 de enero al 30 de junio de 2015. Durante este periodo:

- Podrán presentarse declaraciones con ingreso inmediato de la deuda.
- Podrá presentarse la declaración en la Agencia Tributaria con resultado a ingresar, pero sin ingreso efectivo, y se obtendrá una carta de pago con la que realizar el pago en entidades financieras en cualquier momento no posterior al 30 de junio de 2015.

La carta de pago puede obtenerse en las oficinas de la Agencia Tributaria y en su sede electrónica.

«Advertencia sobre este aspecto: la carta de pago no se podrá obtener hasta que en el sistema de información de la Agencia Tributaria conste el motivo de presentación de la declaración de IRPF. Este proceso puede no ser inmediato al momento de presentación de la declaración, por lo que esta opción de pago no es la adecuada para las declaraciones que se deseen presentar en las últimas semanas del mes de junio».

- Asimismo, será posible solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda según la normativa tributaria general. El primer plazo o fracción que en su caso se conceda será de fecha posterior al 30 de junio de 2015.

Inmediatamente después de la presentación de la declaración (modelo 100) el interesado deberá presentar un formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero.

No será necesario presentar un formulario por cada declaración presentada, sino que se presentará un único formulario por cada interesado, en el que se harán constar todas las declaraciones que ha presentado por este motivo. La forma de identificación de las declaraciones presentadas consiste únicamente en consignar los periodos (años) de IRPF a los que se refieren.

En el caso de declaraciones conjuntas se presentará un único formulario por cualquiera de los declarantes.

«El formulario se encuentra disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria, en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

A.3. Formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero

Inmediatamente después de la presentación de la declaración (modelo 100), el interesado deberá presentar un formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero.

No será necesario presentar un formulario por cada declaración presentada, sino que se presentará un único formulario por cada interesado, en el que se harán constar todas las declaraciones que ha presentado por este motivo. La forma de identificación de las declaraciones presentadas consiste únicamente en consignar los periodos (años) de IRPF a los que se refieren.

En el caso de declaraciones conjuntas se presentará un único formulario por cualquiera de los declarantes.

«El formulario está disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria, en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

Con independencia del lugar en el que se haya presentado la declaración de IRPF, el formulario se presentará siempre ante la Agencia Tributaria, bien por internet (sede electrónica de la Agencia Tributaria), bien en formato papel en sus oficinas de registro.

B. CONDONACIÓN DE INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES

El proceso que se describe a continuación es exclusivo de las solicitudes de condonación relativas a intereses, recargos y sanciones exigidos en actos administrativos que hayan adquirido firmeza. La condonación de los conceptos exigidos en actos administrativos que no hayan adquirido firmeza se efectuará en el correspondiente procedimiento de revisión que se encuentre en tramitación.

«En el portal de internet de la Agencia Tributaria está disponible un modelo de solicitud (código de trámite G9015), en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

Los principales datos a consignar en el modelo son la identificación del solicitante, los periodos (años) de IRPF a los que corresponden las regularizaciones de pensiones del extranjero (mediante liquidaciones de la Administración o con declaraciones de IRPF presentadas por el interesado) que han dado lugar a intereses, recargos o sanciones, y el código IBAN de la cuenta bancaria en la que el interesado desee que se efectúen las posibles devoluciones.

La solicitud se presentará por internet (sede electrónica de la Agencia Tributaria), o de presentarse en papel, se dirigirá a las oficinas de registro de la Agencia Tributaria.

Una única solicitud será suficiente para que la Agencia Tributaria tramite el procedimiento en relación con todos los conceptos condonables que se hayan exigido al interesado, siempre que en la misma se consignen todos los periodos de IRPF afectados.

3. TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO

Conforme establece la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, las personas físicas residentes en territorio español están sujetas a imposición por su renta mundial, debiéndose eliminar la doble imposición conforme a la legislación interna y el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el correspondiente Estado del que procedan las rentas gravadas en España.

Así se deduce de lo previsto en el artículo 2 de la Ley 35/2006, cuando establece que «el objeto del impuesto es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

El artículo 5 de la misma ley prevé que: «Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española».

El hecho de gravar la renta mundial de los contribuyentes residentes en territorio español puede dar lugar a situaciones de doble imposición, de ahí la finalidad de los Convenios de Doble Imposición (CDI), que son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas en este sentido.

Todos los CDI suscritos por España se configuran y tienen su fundamento en los diferentes modelos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En cuanto a la calificación que merecen estas pensiones procedentes del extranjero, el propio artículo 17.2 de la Ley 35/2006 establece que, en todo caso, se consideran rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de las que estuvieran exentas.

La nota común de todos los rendimientos de trabajo es que, derivando solamente del trabajo personal, existe una relación laboral entre el perceptor y otra persona física o jurídica, pública o privada. Por eso, las pensiones y haberes pasivos merecen esta calificación puesto que tienen su origen en una prestación laboral previa.

Para las pensiones cobradas de un Estado por una persona residente en otro Estado, los CDI suscritos por España siguen las reglas siguientes:

- a) Las pensiones públicas solo se pueden someter a imposición en el Estado pagador de las mismas.
- b) Las pensiones privadas solo tributan en el Estado de residencia del perceptor.

Así se deriva de lo previsto en los artículos 18 y 19 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, cuando establece la fiscalidad procedente para pensiones y funciones públicas:

Artículo 18. *Pensiones*

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior solo pueden someterse a imposición en este Estado».

Artículo 19. *Funciones públicas*

«1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

- i) Posee la nacionalidad de este Estado, o
- ii) No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales».

4. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

La Dirección General de Tributos ha emitido diversas consultas tributarias en relación con el régimen fiscal procedente a este tipo pensiones y que puede esquematizarse de la siguiente manera.

4.1. PENSIONES DE JUBILACIÓN DERIVADAS DE UN EMPLEO PRIVADO

En el caso de un residente en España que percibe una pensión privada del Reino Unido y soporta retención de impuestos en ese país, la **Consulta 1425/1997, de 30 de junio (NFC053584)**, establece que solo se puede someter en el país de residencia del perceptor, por tanto en España, por lo que no sería posible deducir el impuesto satisfecho en el Reino Unido, ya que debería quedar exonerada de tributación en este país.

El tenor literal de la consulta es el que sigue:

«Si, como se afirma en el escrito de consulta, el consultante es residente fiscalmente en España estará sometido a imposición en este país por obligación personal, esto es, por sus rentas mundiales, con independencia del lugar de su procedencia y de quien sea el pagador (art. 13 de la Ley 18/1991).

Por lo que se refiere a la pensión que percibe del R. U., por tratarse de una pensión privada, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el Reino Unido que se expresa en los siguientes términos: "las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado contratante, así como las anualidades pagadas a este residente, solo podrán someterse a imposición en ese Estado".

Por consiguiente, la pensión que el consultante recibe del Reino Unido solo se puede someter a imposición en España que es el Estado donde tiene su residencia fiscal, debiendo quedar exonerada de tributación en el Reino Unido; para lo cual, deberá acreditar en el Reino Unido su condición de residente fiscal en territorio español, mediante certificado de residencia expedido por la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal.

En España, no tiene derecho a deducir los impuestos satisfechos en el Reino Unido por su pensión, pues, el Convenio establece que solo podrá someterse a imposición en España.»

4.2. PENSIONES DE INVALIDEZ DERIVADAS DE UN EMPLEO PRIVADO

La **Consulta V0004/2014, de 3 de enero (NFC050051)**, se pronuncia sobre el régimen fiscal de una prestación por una pensión de incapacidad permanente procedente de un trabajo desarrollado en Francia en una empresa privada.

La conclusión es la misma que en el caso anterior, al resolver que las pensiones procedentes de Francia y satisfechas a una persona física residente en España como consecuencia de un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en España, salvo que se trate de pensiones públicas, sin perjuicio de la exención análoga prevista para las pensiones españolas.

El tenor de la consulta es el siguiente, en parte final:

«El artículo 19.2 del citado Convenio –entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997)–, dispone:

"2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado".

Así pues, por aplicación de las disposiciones citadas del Convenio, las pensiones procedentes de Francia y satisfechas a una persona física residente en España como consecuencia de un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en España, salvo que se trate de pensiones públicas, tal y como se entienden en el artículo 19 del propio Convenio, esto es, las satisfechas por el propio Estado o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa entidad o a esa persona jurídica de derecho público, en cuyo caso solo se podrían someter a imposición en Francia, con la excepción prevista en la letra b) del artículo 19.2 (que el pensionista, residente en España, tenga la nacionalidad española sin poseer, al mismo tiempo, la nacionalidad francesa), excepción que conlleva que la tributación de la pensión corresponda exclusivamente a España.

De conformidad con lo anterior, solo en la medida en que se esté ante una pensión pública, según lo definido anteriormente, y no se dieran las circunstancias de la letra b) del artículo 19.2 del Convenio, tributará en Francia. En otro caso, la pensión estará sometida a tributación en España.

Por consiguiente, si el consultante tiene su residencia fiscal en territorio español, al derivarse de la información aportada que no se trata de una pensión pública, la pensión que percibe deberá someterse a imposición en España como rendimiento del trabajo. En cuanto a la posibilidad de que la pensión pueda estar exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 7 f) de la LIRPF declara como rentas exentas "las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez".

"De conformidad con el artículo 137 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE del día 29), la incapacidad permanente admite cuatro graduaciones:

- Parcial: disminución superior al 33 por 100 para la profesión habitual, que no impide realizar las tareas fundamentales del trabajo.
- Total: impide todas las tareas, o al menos las fundamentales, de la profesión habitual, pero permite dedicarse a otra profesión.
- Absoluta: aquella situación que inhabilita para toda profesión u oficio.
- Gran invalidez: situación que afecta al trabajador y produce los mismos efectos que la absoluta, pero que, además, como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, se necesita la asistencia de otra persona para realizar los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

De lo anterior se deriva que la pensión de incapacidad permanente percibida por el consultante gozará de exención, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 f) de la LIRPF, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.
- 2.º Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa que le sea de aplicación, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

Requisitos estos que deberán poderse acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá, en su caso, la valoración de las pruebas aportadas.

4.3. PENSIONES PÚBLICAS

La Dirección General de Tributos, con fecha de 21 de septiembre de 1990 (NFC000492), ya precisó qué ha de entenderse por pensión pública, al establecer que no pueden equipararse las pensiones del Estado, como tal, a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de la Seguridad Social, y lo hizo en los siguientes términos:

«El artículo 19 del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición de 5 de diciembre de 1966 (BOE de 8-4-68), en su párrafo primero establece:

"Las pensiones y remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante en consideración a un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en este Estado".

Por consiguiente, si usted reside fiscalmente en España, la tributación de su pensión alemana le corresponde, como norma general, al Estado español.

No obstante, si su pensión fuese pagada directamente por el propio Estado alemán, un Land, o uno de sus Organismos Autónomos, autoridades o Administraciones Locales, o por fondos constituidos por los mismos, en consideración a un empleo anterior, estará exenta de impuestos en España (art. 19, párrafo 2 del Convenio).

Es evidente que el párrafo 2 del artículo 19 no está contemplando todas las pensiones que tienen su origen en el Estado alemán, sino que se refiere únicamente a las pagadas por o con cargo a alguno de los organismos o entidades citadas, entendiéndose dichas entidades, como entidades públicas que son y los "fondos" creados por estas entidades como fondos directamente constituidos por los mismos para atender el pago de sus obligaciones futuras por el devengo de las pensiones a su cargo.

Las pensiones de la Seguridad Social alemana que provengan de fondos constituidos por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales no parece que puedan equipararse a las pensiones públicas tal y como se entienden en el párrafo 2 del artículo 19 del Convenio. No son equiparables las pensiones del Estado, como tal, a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de Seguridad Social.

En resumen, si su pensión no es puramente pública, le será de aplicación lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 19 del Convenio y tendrá que tributar en España, por dicha pensión, desde el momento en que sea residente en este país. Por el contrario, si su pensión es pública, en el sentido en que se define en el párrafo 2 del artículo 19, estará exonerada de tributación en España, aunque usted sea residente de este país».

La **Consulta 2316/1997, de 10 de noviembre (NFC053787)**, establece que el Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición de 5 de diciembre de 1966, al referirse a pensiones pagadas con cargo a fondos creados por un Estado no está contemplando todas las pensiones que tienen su origen en ese Estado. Ha de tratarse de fondos directamente constituidos por las entidades públicas para atender al pago de pensiones futuras a su cargo, y no de fondos creados por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales. La consulta establece lo siguiente:

«para que una pensión, originada en un Estado contratante y percibida por un residente del otro Estado contratante, no sea gravada en el Estado de residencia ha de pagarse por o con cargo a fondos creados por el Estado en cuestión, un Land, o uno de sus organismos autónomos, autoridades o administraciones locales entendiéndose dichas entidades como tales entidades públicas que son.

Ha de entenderse por fondos creados por dichas entidades públicas, los fondos directamente constituidos por las mismas para atender el pago de sus obligaciones futuras por el devengo de pensiones a su cargo.

En este punto es importante poner de manifiesto que, en la medida en que las pensiones de la Seguridad Social alemana provengan de fondos constituidos por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales, no parece que puedan encajarse en los supuestos recogidos en los párrafos segundo y tercero del artículo 19 del Convenio Hispano-Alemán.

Aun en el supuesto de que los fondos de la Seguridad Social alemana se nutran parcialmente con aportaciones del Estado alemán, no pueden equipararse sin más, a los efectos del artículo 19 del Convenio, las pensiones del Estado a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de Seguridad Social.

En efecto, los Comentarios del artículo relativo a la imposición de las pensiones del Convenio Modelo de la OCDE prevén, para el supuesto de que los Estados contratantes deseen equiparar tales pensiones, la incorporación al artículo en cuestión de un texto específico contemplando dicha posibilidad, lo que no ocurre en el caso del Convenio Hispano-Alemán.

Así pues, cabe concluir que, por aplicación del Convenio Hispano-Alemán, las pensiones pagadas a personas físicas residentes en España están sometidas a tributación en España con excepción de las pensiones públicas definidas en el artículo 19.2 y de aquellas pensiones contempladas en el párrafo 3 a los que es aplicable el régimen de las anteriores».

4.4. PENSIONES PÚBLICAS DERIVADAS DE UNA ACTIVIDAD INDUSTRIAL O COMERCIAL PÚBLICA

Las previsiones anteriores no resultan aplicables cuando se trate de remuneraciones satisfechas en contraprestación de servicios que se presten en el marco de una actividad industrial o comercial ejercida por el Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En dicho supuesto resultan aplicables las disposiciones generales correspondientes para sueldos y salarios o para pensiones.

Así podemos citar la **Consulta V3335/2014, de 15 de diciembre (NFC053437)**:

«De acuerdo con los datos aportados en la consulta, el consultante es un ciudadano español residente en España que percibe dos pagos en concepto de pensión procedentes del servicio de Correos alemán. El consultante plantea si esas pensiones tienen la consideración de pensiones públicas o privadas y si están sujetas o no a tributación en España.

Así, el consultante, partiendo de la premisa de que sea residente fiscal en España, tributará en este país por su renta mundial con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio, en adelante LIRPF, (BOE de 29 de noviembre de 2006 y 7 de marzo de 2007), salvo que alguna disposición declare exenta de tributación alguna de las rentas obtenidas por el contribuyente y sin perjuicio de la tributación que corresponda en Alemania por las rentas que el 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 de 30 de julio de 2012), actualmente en vigor, permita gravar en dicho Estado.

A las rentas que proceden de Alemania les será de aplicación lo establecido en el ya mencionado convenio, que establece en su artículo 18:

"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, solo 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.

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, solo 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 Alemán de Intercambio Académico (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."

En su artículo 17, Pensiones y Anualidades, el Convenio hispano-alemán se refiere en sus apartados 1 y 2:

"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 solo 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.

(...)"

Según lo puesto de manifiesto en la consulta las pensiones están generadas por el trabajo realizado por el consultante en el servicio de correos alemán, por lo que se trataría en principio de una pensión derivada del servicio prestado en el marco de una actividad económica realizada por una entidad jurídica de derecho público de Alemania. Por tanto, resultará aplicable el artículo 17 del citado convenio y, por tanto, hasta el 31 de diciembre de 2014 dicha pensión solo puede someterse a imposición en España».

4.5. PENSIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL PROCEDENTES DE ESTADOS UNIDOS, LUXEMBURGO Y SUECIA

En este caso se trata de pensiones procedentes de la Seguridad Social pero que no deban considerarse públicas en atención al trabajo desarrollado con anterioridad. En estos tres países se establece la regla de tributación compartida entre el Estado que presta la pensión y el Estado de residencia del beneficiario. Así se deduce, por ejemplo, de lo previsto en el artículo 20.1 b) del Convenio de 22 de febrero de 1990 (Instrumento de Ratificación de 25 de octubre de 1990), hecho en Madrid, entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la Renta.

La **Consulta V1841/2013, de 5 de junio (NFC048150)**, trata el caso de un residente en España que percibe una pensión de la Seguridad Social de aquel país, y se resuelve que conforme al artículo 20 del Convenio podrá someterse a imposición en Estados Unidos. En España, esta pensión también se someterá a imposición, tributando el contribuyente como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la normativa del IRPF, pudiendo deducirse un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España correspondiente a la pensión de Estados Unidos.

«La consultante, residente fiscal en España, a efectos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), estará sujeta a imposición por su renta mundial, debiéndose eliminar la doble imposición conforme a la legislación interna y el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Estados Unidos de 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990).

El artículo 20 del citado Convenio regula la tributación de las pensiones en los siguientes términos:

"1. Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 21 (pensiones públicas):

a) Las pensiones y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante que sea su beneficiario efectivo, por razón de empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en ese Estado, y

b) Los beneficios de la Seguridad Social pagados por un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante o a un ciudadano de los Estados Unidos pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar."

Del escrito de la consulta no se desprende que se trate de una pensión pública, ya que no parece que se pague por razón de los servicios prestados al Estado.

El certificado aportado (FORM SSA-1042S – Declaración de beneficios de seguro social), muestra que se trata de una pensión pagada por la Seguridad Social de Estados Unidos, por lo que como señala el apartado b) del artículo 20.1, podrá someterse a imposición en este país.

En España, esta pensión también se someterá a imposición, tributando como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la LIRPF. En cuanto a la eliminación de la doble imposición, se tendrá en cuenta lo señalado en el artículo 24.1 a) del Convenio:

"1. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos en base a criterios distintos del de ciudadanía, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los Estados Unidos.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los Estados Unidos."

Por otra parte, el artículo 80 de la LIRPF establece:

"1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales."

Como consecuencia de lo anterior, se deducirá en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España correspondiente a la pensión de Estados Unidos».

Lo mismo se establece con respecto a una pensión de viudedad procedente de la Seguridad Social de Estados Unidos. La **Consulta V1440/2014, de 29 de marzo (NFC051198)**, establece en relación con una persona física residente en España, y que percibe una pensión de viudedad de Estados Unidos, que de tratarse de una pensión pagada por la Seguridad Social de ese Estado, puede someterse a imposición en el mismo. En España esta pensión también se someterá a imposición, tributando como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la Ley del IRPF atendiendo a los límites y condiciones de la obligación de declarar relativa al ejercicio 2013. En cuanto a la eliminación de la doble imposición, se tendrá en cuenta lo señalado en el artículo 24.1 a) del convenio. La contribuyente se deducirá en la declaración del IRPF en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España, calculado antes de la deducción, correspondiente a la pensión de Estados Unidos. En caso de que dicha pensión no fuera pagada por la Seguridad Social de Estados Unidos, entonces de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1 a) del convenio, dicha pensión privada percibida por la contribuyente solo podría someterse a imposición en España. En el caso de que dicha pensión se trate de una pensión pública, pagada por razón de los servicios prestados a Estados Unidos, percibida por razón de un empleo público anterior, al ser la beneficiaria de la pensión residente y nacional española, dicha pensión solo tributaría en España, según el artículo 21.2 b) del convenio.

En los dos casos anteriores no se hace mención a la nacionalidad del perceptor de la pensión, cosa que sí sucede en la **Consulta V1535/2014, de 11 de junio (NFC051653)**, de nacionalidad americana, y la solución dada es equivalente.

5. CONCLUSIONES

De la exposición se deduce que los pensionistas residentes en territorio español, y contribuyentes en el IRPF, deben declarar y tributar en España por las pensiones y remuneraciones similares procedentes del extranjero asociadas a un empleo dependiente; esto es, los derechos devengados en virtud de un empleo anterior desarrollado fuera de España. También deberán tributar por las pensiones de viudedad y orfandad y las restantes remuneraciones similares como las pensiones vitalicias pagadas en relación con algún empleo anterior. Igualmente, las pensiones pagadas por los servicios prestados a un Estado extranjero o a una de sus subdivisiones políticas o entidades locales y derivadas una actividad industrial o comercial pública.

Por el contrario, deberán tributar en el Estado pagador de las remuneraciones cuando se trate de pensiones públicas, debiendo entenderse por tales las pagadas directamente o con cargo a fondos creados a este efecto por ese Estado o sus subdivisiones políticas, en razón a un empleo público, con la excepción señalada en el apartado anterior (actividades industriales o comerciales públicas; por ejemplo, correos).

Como excepción, en algunos convenios se atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado receptor de las pensiones cuando las mismas son percibidas por residentes que sean nacionales de dicho Estado.

Por último, las pensiones de la Seguridad Social se regulan expresamente en ciertos convenios, como, por ejemplo, Estados Unidos, Luxemburgo y Suecia, estableciéndose para ellas el principio de tributación compartida, lo que dará lugar a practicar el correspondiente ajuste de deducción de doble imposición.

- B. Una condonación de los intereses, recargos y sanciones exigidos por este concepto. La condonación deberá ser solicitada por el interesado entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2015.

A continuación se expone la principal información difundida por la Agencia Tributaria a tener en cuenta en el desarrollo de estos dos procesos:

A. PERIODO EXTRAORDINARIO DE REGULARIZACIÓN

A.1. Declaración de IRPF (modelo 100)

En este caso, el perceptor de las pensiones deberá confeccionar una declaración de IRPF (modelo 100) por cada periodo impositivo que regularice.

Si la declaración fuese complementaria de una anterior deberá hacer constar expresamente esta circunstancia e incluirá los datos de la inicial, a los que se sumarán los datos correspondientes a la pensión que regulariza. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Sin perjuicio de las especialidades derivadas de convenios de colaboración suscritos por la Agencia Tributaria con otras entidades para la presentación de documentos tributarios en representación de terceros, la presentación de las declaraciones se podrá realizar a través de internet, cumpliendo las especificaciones generales de esta forma de presentación, o, de realizarse en papel, en los siguientes lugares:

- a) Declaración con resultado a ingresar y con ingreso efectivo en el momento de su presentación: en cualquier oficina de una entidad colaboradora autorizada (banco, caja de ahorros o cooperativa de crédito) situada en territorio español.
- b) Declaración con resultado a ingresar y sin ingreso efectivo en el momento de su presentación ni solicitud de aplazamiento o fraccionamiento: en cualquier delegación o administración de la Agencia Tributaria.
- c) Declaración con resultado a ingresar y con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento: de forma conjunta con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, en cualquier delegación o administración de la Agencia Tributaria.

A.2. Pago de la deuda

A este efecto, se considerará «periodo voluntario de pago» el que va desde el 1 de enero al 30 de junio de 2015. Durante este periodo:

- Podrán presentarse declaraciones con ingreso inmediato de la deuda.
- Podrá presentarse la declaración en la Agencia Tributaria con resultado a ingresar, pero sin ingreso efectivo, y se obtendrá una carta de pago con la que realizar el pago en entidades financieras en cualquier momento no posterior al 30 de junio de 2015.

La carta de pago puede obtenerse en las oficinas de la Agencia Tributaria y en su sede electrónica.

«Advertencia sobre este aspecto: la carta de pago no se podrá obtener hasta que en el sistema de información de la Agencia Tributaria conste el motivo de presentación de la declaración de IRPF. Este proceso puede no ser inmediato al momento de presentación de la declaración, por lo que esta opción de pago no es la adecuada para las declaraciones que se deseen presentar en las últimas semanas del mes de junio».

- Asimismo, será posible solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda según la normativa tributaria general. El primer plazo o fracción que en su caso se conceda será de fecha posterior al 30 de junio de 2015.

Inmediatamente después de la presentación de la declaración (modelo 100) el interesado deberá presentar un formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero.

No será necesario presentar un formulario por cada declaración presentada, sino que se presentará un único formulario por cada interesado, en el que se harán constar todas las declaraciones que ha presentado por este motivo. La forma de identificación de las declaraciones presentadas consiste únicamente en consignar los periodos (años) de IRPF a los que se refieren.

En el caso de declaraciones conjuntas se presentará un único formulario por cualquiera de los declarantes.

«El formulario se encuentra disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria, en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

A.3. Formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero

Inmediatamente después de la presentación de la declaración (modelo 100), el interesado deberá presentar un formulario específico (código de trámite G2299) que permita identificar que esa declaración incluye pensiones procedentes del extranjero.

No será necesario presentar un formulario por cada declaración presentada, sino que se presentará un único formulario por cada interesado, en el que se harán constar todas las declaraciones que ha presentado por este motivo. La forma de identificación de las declaraciones presentadas consiste únicamente en consignar los periodos (años) de IRPF a los que se refieren.

En el caso de declaraciones conjuntas se presentará un único formulario por cualquiera de los declarantes.

«El formulario está disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria, en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

Con independencia del lugar en el que se haya presentado la declaración de IRPF, el formulario se presentará siempre ante la Agencia Tributaria, bien por internet (sede electrónica de la Agencia Tributaria), bien en formato papel en sus oficinas de registro.

B. CONDONACIÓN DE INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES

El proceso que se describe a continuación es exclusivo de las solicitudes de condonación relativas a intereses, recargos y sanciones exigidos en actos administrativos que hayan adquirido firmeza. La condonación de los conceptos exigidos en actos administrativos que no hayan adquirido firmeza se efectuará en el correspondiente procedimiento de revisión que se encuentre en tramitación.

«En el portal de internet de la Agencia Tributaria está disponible un modelo de solicitud (código de trámite G9015), en versión directamente presentable por internet y en "versión papel" (PDF rellenable e imprimible). También existe un documento con instrucciones para su cumplimentación».

Los principales datos a consignar en el modelo son la identificación del solicitante, los periodos (años) de IRPF a los que corresponden las regularizaciones de pensiones del extranjero (mediante liquidaciones de la Administración o con declaraciones de IRPF presentadas por el interesado) que han dado lugar a intereses, recargos o sanciones, y el código IBAN de la cuenta bancaria en la que el interesado desee que se efectúen las posibles devoluciones.

La solicitud se presentará por internet (sede electrónica de la Agencia Tributaria), o de presentarse en papel, se dirigirá a las oficinas de registro de la Agencia Tributaria.

Una única solicitud será suficiente para que la Agencia Tributaria tramite el procedimiento en relación con todos los conceptos condonables que se hayan exigido al interesado, siempre que en la misma se consignen todos los periodos de IRPF afectados.

3. TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO

Conforme establece la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, las personas físicas residentes en territorio español están sujetas a imposición por su renta mundial, debiéndose eliminar la doble imposición conforme a la legislación interna y el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el correspondiente Estado del que procedan las rentas gravadas en España.

Así se deduce de lo previsto en el artículo 2 de la Ley 35/2006, cuando establece que «el objeto del impuesto es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

El artículo 5 de la misma ley prevé que: «Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española».

El hecho de gravar la renta mundial de los contribuyentes residentes en territorio español puede dar lugar a situaciones de doble imposición, de ahí la finalidad de los Convenios de Doble Imposición (CDI), que son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas en este sentido.

Todos los CDI suscritos por España se configuran y tienen su fundamento en los diferentes modelos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En cuanto a la calificación que merecen estas pensiones procedentes del extranjero, el propio artículo 17.2 de la Ley 35/2006 establece que, en todo caso, se consideran rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de las que estuvieran exentas.

La nota común de todos los rendimientos de trabajo es que, derivando solamente del trabajo personal, existe una relación laboral entre el perceptor y otra persona física o jurídica, pública o privada. Por eso, las pensiones y haberes pasivos merecen esta calificación puesto que tienen su origen en una prestación laboral previa.

Para las pensiones cobradas de un Estado por una persona residente en otro Estado, los CDI suscritos por España siguen las reglas siguientes:

- a) Las pensiones públicas solo se pueden someter a imposición en el Estado pagador de las mismas.
- b) Las pensiones privadas solo tributan en el Estado de residencia del perceptor.

Así se deriva de lo previsto en los artículos 18 y 19 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, cuando establece la fiscalidad procedente para pensiones y funciones públicas:

Artículo 18. *Pensiones*

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior solo pueden someterse a imposición en este Estado».

Artículo 19. *Funciones públicas*

«1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

- i) Posee la nacionalidad de este Estado, o
- ii) No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales».

4. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

La Dirección General de Tributos ha emitido diversas consultas tributarias en relación con el régimen fiscal procedente a este tipo pensiones y que puede esquematizarse de la siguiente manera.

4.1. PENSIONES DE JUBILACIÓN DERIVADAS DE UN EMPLEO PRIVADO

En el caso de un residente en España que percibe una pensión privada del Reino Unido y soporta retención de impuestos en ese país, la **Consulta 1425/1997, de 30 de junio (NFC053584)**, establece que solo se puede someter en el país de residencia del perceptor, por tanto en España, por lo que no sería posible deducir el impuesto satisfecho en el Reino Unido, ya que debería quedar exonerada de tributación en este país.

El tenor literal de la consulta es el que sigue:

«Si, como se afirma en el escrito de consulta, el consultante es residente fiscalmente en España estará sometido a imposición en este país por obligación personal, esto es, por sus rentas mundiales, con independencia del lugar de su procedencia y de quien sea el pagador (art. 13 de la Ley 18/1991).

Por lo que se refiere a la pensión que percibe del R. U., por tratarse de una pensión privada, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el Reino Unido que se expresa en los siguientes términos: "las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado contratante, así como las anualidades pagadas a este residente, solo podrán someterse a imposición en ese Estado".

Por consiguiente, la pensión que el consultante recibe del Reino Unido solo se puede someter a imposición en España que es el Estado donde tiene su residencia fiscal, debiendo quedar exonerada de tributación en el Reino Unido; para lo cual, deberá acreditar en el Reino Unido su condición de residente fiscal en territorio español, mediante certificado de residencia expedido por la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal.

En España, no tiene derecho a deducir los impuestos satisfechos en el Reino Unido por su pensión, pues, el Convenio establece que solo podrá someterse a imposición en España.»

4.2. PENSIONES DE INVALIDEZ DERIVADAS DE UN EMPLEO PRIVADO

La **Consulta V0004/2014, de 3 de enero (NFC050051)**, se pronuncia sobre el régimen fiscal de una prestación por una pensión de incapacidad permanente procedente de un trabajo desarrollado en Francia en una empresa privada.

La conclusión es la misma que en el caso anterior, al resolver que las pensiones procedentes de Francia y satisfechas a una persona física residente en España como consecuencia de un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en España, salvo que se trate de pensiones públicas, sin perjuicio de la exención análoga prevista para las pensiones españolas.

El tenor de la consulta es el siguiente, en parte final:

«El artículo 19.2 del citado Convenio –entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997)–, dispone:

"2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado".

Así pues, por aplicación de las disposiciones citadas del Convenio, las pensiones procedentes de Francia y satisfechas a una persona física residente en España como consecuencia de un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en España, salvo que se trate de pensiones públicas, tal y como se entienden en el artículo 19 del propio Convenio, esto es, las satisfechas por el propio Estado o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa entidad o a esa persona jurídica de derecho público, en cuyo caso solo se podrían someter a imposición en Francia, con la excepción prevista en la letra b) del artículo 19.2 (que el pensionista, residente en España, tenga la nacionalidad española sin poseer, al mismo tiempo, la nacionalidad francesa), excepción que conlleva que la tributación de la pensión corresponda exclusivamente a España.

De conformidad con lo anterior, solo en la medida en que se esté ante una pensión pública, según lo definido anteriormente, y no se dieran las circunstancias de la letra b) del artículo 19.2 del Convenio, tributará en Francia. En otro caso, la pensión estará sometida a tributación en España.

Por consiguiente, si el consultante tiene su residencia fiscal en territorio español, al derivarse de la información aportada que no se trata de una pensión pública, la pensión que percibe deberá someterse a imposición en España como rendimiento del trabajo. En cuanto a la posibilidad de que la pensión pueda estar exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 7 f) de la LIRPF declara como rentas exentas "las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez".

"De conformidad con el artículo 137 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE del día 29), la incapacidad permanente admite cuatro graduaciones:

- Parcial: disminución superior al 33 por 100 para la profesión habitual, que no impide realizar las tareas fundamentales del trabajo.
- Total: impide todas las tareas, o al menos las fundamentales, de la profesión habitual, pero permite dedicarse a otra profesión.
- Absoluta: aquella situación que inhabilita para toda profesión u oficio.
- Gran invalidez: situación que afecta al trabajador y produce los mismos efectos que la absoluta, pero que, además, como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, se necesita la asistencia de otra persona para realizar los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

De lo anterior se deriva que la pensión de incapacidad permanente percibida por el consultante gozará de exención, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 f) de la LIRPF, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.
- 2.º Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa que le sea de aplicación, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

Requisitos estos que deberán poderse acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá, en su caso, la valoración de las pruebas aportadas.

4.3. PENSIONES PÚBLICAS

La Dirección General de Tributos, con fecha de 21 de septiembre de 1990 (NFC000492), ya precisó qué ha de entenderse por pensión pública, al establecer que no pueden equipararse las pensiones del Estado, como tal, a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de la Seguridad Social, y lo hizo en los siguientes términos:

«El artículo 19 del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición de 5 de diciembre de 1966 (BOE de 8-4-68), en su párrafo primero establece:

"Las pensiones y remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante en consideración a un empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en este Estado".

Por consiguiente, si usted reside fiscalmente en España, la tributación de su pensión alemana le corresponde, como norma general, al Estado español.

No obstante, si su pensión fuese pagada directamente por el propio Estado alemán, un Land, o uno de sus Organismos Autónomos, autoridades o Administraciones Locales, o por fondos constituidos por los mismos, en consideración a un empleo anterior, estará exenta de impuestos en España (art. 19, párrafo 2 del Convenio).

Es evidente que el párrafo 2 del artículo 19 no está contemplando todas las pensiones que tienen su origen en el Estado alemán, sino que se refiere únicamente a las pagadas por o con cargo a alguno de los organismos o entidades citadas, entendiéndose dichas entidades, como entidades públicas que son y los "fondos" creados por estas entidades como fondos directamente constituidos por los mismos para atender el pago de sus obligaciones futuras por el devengo de las pensiones a su cargo.

Las pensiones de la Seguridad Social alemana que provengan de fondos constituidos por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales no parece que puedan equipararse a las pensiones públicas tal y como se entienden en el párrafo 2 del artículo 19 del Convenio. No son equiparables las pensiones del Estado, como tal, a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de Seguridad Social.

En resumen, si su pensión no es puramente pública, le será de aplicación lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 19 del Convenio y tendrá que tributar en España, por dicha pensión, desde el momento en que sea residente en este país. Por el contrario, si su pensión es pública, en el sentido en que se define en el párrafo 2 del artículo 19, estará exonerada de tributación en España, aunque usted sea residente de este país».

La **Consulta 2316/1997, de 10 de noviembre (NFC053787)**, establece que el Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición de 5 de diciembre de 1966, al referirse a pensiones pagadas con cargo a fondos creados por un Estado no está contemplando todas las pensiones que tienen su origen en ese Estado. Ha de tratarse de fondos directamente constituidos por las entidades públicas para atender al pago de pensiones futuras a su cargo, y no de fondos creados por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales. La consulta establece lo siguiente:

«para que una pensión, originada en un Estado contratante y percibida por un residente del otro Estado contratante, no sea gravada en el Estado de residencia ha de pagarse por o con cargo a fondos creados por el Estado en cuestión, un Land, o uno de sus organismos autónomos, autoridades o administraciones locales entendiéndose dichas entidades como tales entidades públicas que son.

Ha de entenderse por fondos creados por dichas entidades públicas, los fondos directamente constituidos por las mismas para atender el pago de sus obligaciones futuras por el devengo de pensiones a su cargo.

En este punto es importante poner de manifiesto que, en la medida en que las pensiones de la Seguridad Social alemana provengan de fondos constituidos por aportaciones de los agentes que intervienen en las relaciones laborales, no parece que puedan encajarse en los supuestos recogidos en los párrafos segundo y tercero del artículo 19 del Convenio Hispano-Alemán.

Aun en el supuesto de que los fondos de la Seguridad Social alemana se nutran parcialmente con aportaciones del Estado alemán, no pueden equipararse sin más, a los efectos del artículo 19 del Convenio, las pensiones del Estado a las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de Seguridad Social.

En efecto, los Comentarios del artículo relativo a la imposición de las pensiones del Convenio Modelo de la OCDE prevén, para el supuesto de que los Estados contratantes deseen equiparar tales pensiones, la incorporación al artículo en cuestión de un texto específico contemplando dicha posibilidad, lo que no ocurre en el caso del Convenio Hispano-Alemán.

Así pues, cabe concluir que, por aplicación del Convenio Hispano-Alemán, las pensiones pagadas a personas físicas residentes en España están sometidas a tributación en España con excepción de las pensiones públicas definidas en el artículo 19.2 y de aquellas pensiones contempladas en el párrafo 3 a los que es aplicable el régimen de las anteriores».

4.4. PENSIONES PÚBLICAS DERIVADAS DE UNA ACTIVIDAD INDUSTRIAL O COMERCIAL PÚBLICA

Las previsiones anteriores no resultan aplicables cuando se trate de remuneraciones satisfechas en contraprestación de servicios que se presten en el marco de una actividad industrial o comercial ejercida por el Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En dicho supuesto resultan aplicables las disposiciones generales correspondientes para sueldos y salarios o para pensiones.

Así podemos citar la **Consulta V3335/2014, de 15 de diciembre (NFC053437)**:

«De acuerdo con los datos aportados en la consulta, el consultante es un ciudadano español residente en España que percibe dos pagos en concepto de pensión procedentes del servicio de Correos alemán. El consultante plantea si esas pensiones tienen la consideración de pensiones públicas o privadas y si están sujetas o no a tributación en España.

Así, el consultante, partiendo de la premisa de que sea residente fiscal en España, tributará en este país por su renta mundial con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio, en adelante LIRPF, (BOE de 29 de noviembre de 2006 y 7 de marzo de 2007), salvo que alguna disposición declare exenta de tributación alguna de las rentas obtenidas por el contribuyente y sin perjuicio de la tributación que corresponda en Alemania por las rentas que el 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 de 30 de julio de 2012), actualmente en vigor, permita gravar en dicho Estado.

A las rentas que proceden de Alemania les será de aplicación lo establecido en el ya mencionado convenio, que establece en su artículo 18:

"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, solo 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.

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, solo 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 Alemán de Intercambio Académico (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."

En su artículo 17, Pensiones y Anualidades, el Convenio hispano-alemán se refiere en sus apartados 1 y 2:

"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 solo 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.

(...)"

Según lo puesto de manifiesto en la consulta las pensiones están generadas por el trabajo realizado por el consultante en el servicio de correos alemán, por lo que se trataría en principio de una pensión derivada del servicio prestado en el marco de una actividad económica realizada por una entidad jurídica de derecho público de Alemania. Por tanto, resultará aplicable el artículo 17 del citado convenio y, por tanto, hasta el 31 de diciembre de 2014 dicha pensión solo puede someterse a imposición en España».

4.5. PENSIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL PROCEDENTES DE ESTADOS UNIDOS, LUXEMBURGO Y SUECIA

En este caso se trata de pensiones procedentes de la Seguridad Social pero que no deban considerarse públicas en atención al trabajo desarrollado con anterioridad. En estos tres países se establece la regla de tributación compartida entre el Estado que presta la pensión y el Estado de residencia del beneficiario. Así se deduce, por ejemplo, de lo previsto en el artículo 20.1 b) del Convenio de 22 de febrero de 1990 (Instrumento de Ratificación de 25 de octubre de 1990), hecho en Madrid, entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la Renta.

La **Consulta V1841/2013, de 5 de junio (NFC048150)**, trata el caso de un residente en España que percibe una pensión de la Seguridad Social de aquel país, y se resuelve que conforme al artículo 20 del Convenio podrá someterse a imposición en Estados Unidos. En España, esta pensión también se someterá a imposición, tributando el contribuyente como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la normativa del IRPF, pudiendo deducirse un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España correspondiente a la pensión de Estados Unidos.

«La consultante, residente fiscal en España, a efectos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), estará sujeta a imposición por su renta mundial, debiéndose eliminar la doble imposición conforme a la legislación interna y el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Estados Unidos de 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990).

El artículo 20 del citado Convenio regula la tributación de las pensiones en los siguientes términos:

"1. Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 21 (pensiones públicas):

a) Las pensiones y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante que sea su beneficiario efectivo, por razón de empleo anterior, solo pueden someterse a imposición en ese Estado, y

b) Los beneficios de la Seguridad Social pagados por un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante o a un ciudadano de los Estados Unidos pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar."

Del escrito de la consulta no se desprende que se trate de una pensión pública, ya que no parece que se pague por razón de los servicios prestados al Estado.

El certificado aportado (FORM SSA-1042S – Declaración de beneficios de seguro social), muestra que se trata de una pensión pagada por la Seguridad Social de Estados Unidos, por lo que como señala el apartado b) del artículo 20.1, podrá someterse a imposición en este país.

En España, esta pensión también se someterá a imposición, tributando como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la LIRPF. En cuanto a la eliminación de la doble imposición, se tendrá en cuenta lo señalado en el artículo 24.1 a) del Convenio:

"1. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos en base a criterios distintos del de ciudadanía, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los Estados Unidos.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los Estados Unidos."

Por otra parte, el artículo 80 de la LIRPF establece:

"1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales."

Como consecuencia de lo anterior, se deducirá en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España correspondiente a la pensión de Estados Unidos».

Lo mismo se establece con respecto a una pensión de viudedad procedente de la Seguridad Social de Estados Unidos. La **Consulta V1440/2014, de 29 de marzo (NFC051198)**, establece en relación con una persona física residente en España, y que percibe una pensión de viudedad de Estados Unidos, que de tratarse de una pensión pagada por la Seguridad Social de ese Estado, puede someterse a imposición en el mismo. En España esta pensión también se someterá a imposición, tributando como rendimiento del trabajo, por su importe íntegro, conforme a la Ley del IRPF atendiendo a los límites y condiciones de la obligación de declarar relativa al ejercicio 2013. En cuanto a la eliminación de la doble imposición, se tendrá en cuenta lo señalado en el artículo 24.1 a) del convenio. La contribuyente se deducirá en la declaración del IRPF en España un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Estados Unidos, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España, calculado antes de la deducción, correspondiente a la pensión de Estados Unidos. En caso de que dicha pensión no fuera pagada por la Seguridad Social de Estados Unidos, entonces de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1 a) del convenio, dicha pensión privada percibida por la contribuyente solo podría someterse a imposición en España. En el caso de que dicha pensión se trate de una pensión pública, pagada por razón de los servicios prestados a Estados Unidos, percibida por razón de un empleo público anterior, al ser la beneficiaria de la pensión residente y nacional española, dicha pensión solo tributaría en España, según el artículo 21.2 b) del convenio.

En los dos casos anteriores no se hace mención a la nacionalidad del perceptor de la pensión, cosa que sí sucede en la **Consulta V1535/2014, de 11 de junio (NFC051653)**, de nacionalidad americana, y la solución dada es equivalente.

5. CONCLUSIONES

De la exposición se deduce que los pensionistas residentes en territorio español, y contribuyentes en el IRPF, deben declarar y tributar en España por las pensiones y remuneraciones similares procedentes del extranjero asociadas a un empleo dependiente; esto es, los derechos devengados en virtud de un empleo anterior desarrollado fuera de España. También deberán tributar por las pensiones de viudedad y orfandad y las restantes remuneraciones similares como las pensiones vitalicias pagadas en relación con algún empleo anterior. Igualmente, las pensiones pagadas por los servicios prestados a un Estado extranjero o a una de sus subdivisiones políticas o entidades locales y derivadas una actividad industrial o comercial pública.

Por el contrario, deberán tributar en el Estado pagador de las remuneraciones cuando se trate de pensiones públicas, debiendo entenderse por tales las pagadas directamente o con cargo a fondos creados a este efecto por ese Estado o sus subdivisiones políticas, en razón a un empleo público, con la excepción señalada en el apartado anterior (actividades industriales o comerciales públicas; por ejemplo, correos).

Como excepción, en algunos convenios se atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado receptor de las pensiones cuando las mismas son percibidas por residentes que sean nacionales de dicho Estado.

Por último, las pensiones de la Seguridad Social se regulan expresamente en ciertos convenios, como, por ejemplo, Estados Unidos, Luxemburgo y Suecia, estableciéndose para ellas el principio de tributación compartida, lo que dará lugar a practicar el correspondiente ajuste de deducción de doble imposición.