

Damián Suárez Antón

**LA TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES DE LOS EMIGRANTES
RETORNADOS**

TRABAJO FINAL DE GRADO

Dirigido por la Dra. M^a Estela Rivas Nieto

Grado de Derecho



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2014

A mi madre, que junto a mi padre, decidieron un día dejar sus orígenes para ofrecerme, entre otras muchas cosas, la posibilidad de realizar este Trabajo Final de Grado. En el ánimo, de que si tuvieran este documento en 1997, les hubiere ayudado a entender el significado jurídico de un emigrante retornado como obligado tributario.

Del mismo modo, lo dedico a mis hermanos, cuñados, tíos, primos, amigos y a todos aquellos emigrantes que han sabido adaptarse a nuevas culturas, sin perder la de sus raíces y aportando su granito de arena a lo que denominamos diversidad cultural en una sociedad tan global.

ÍNDICE

1. ABREVIATURAS.....	6
2. INTRODUCCIÓN	8
3. NOCIONES INTRODUCTORIAS.....	12
3.1. El emigrante.	12
3.1.1 Concepto y evolución.....	12
3.1.2. El emigrante como sujeto y obligado tributario.	17
3.2. La pensión como prestación por jubilación.....	18
4. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LAS PENSIONES.	24
4.1. Concepto.	24
4.2. Métodos para eliminar la Doble Imposición.	25
4.3. Los Principios Generales del Derecho Tributario en la Doble Imposición Internacional.....	28
4.4. Distribución de la potestad tributaria.	30
5. EL ARTÍCULO 18 DEL CONVENIO HISPANO-SUIZO.....	32
5.1. La atribución de la potestad tributaria en el CHS.	32
5.1. El gravamen sobre las pensiones en el CHS.	37
5.2. La persona física en el CHS.	41
5.2.1. Su vinculación al principio de residencia para atribuir la potestad fiscal.	41
5.2.2. La problemática de la doble residencia.	43
6. LA TRIBUTACIÓN DE LA PENSIÓN DEL EMIGRANTE RETORNADO.	46
6.1. Cuestiones previas.....	46
6.2. La residencia en España.	47
6.3. La pensión como hecho imponible.....	48
6.4. La problemática actual de las pensiones de los emigrantes retornados.....	51
7. CONCLUSIONES.	56
8. BIBLIOGRAFÍA.....	60
9. WEBGRAFÍA	66
10. ANEXO JURISPRUDENCIAL.	68
Tribunal Federal Suizo.	68
Tribunal Superior de Justicia.....	68
Tribunal Supremo.....	68
Tribunal Económico-Administrativo Central.....	68

Audiencia Nacional.....	69
11. ANEXO DE CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.	70
Consulta vinculante.....	70
Consulta general.....	70

1. ABREVIATURAS.

AAVV.	Autores varios.
Art.	Artículo.
Arts.	Artículos.
ATF	<i>Arrêt du Tribunal Fédéral.</i>
B.O.E.	Boletín Oficial del Estado.
C.E.	Constitución Española.
CC.AA.	Comunidad/es Autónoma/s.
CDI	Convenio de Doble Imposición.
CDIs	Convenios de Doble Imposición.
CHS	Convenio entre España y Suiza para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966 (B.O.E., 3 de marzo de 1967).
CSC	<i>Caisse Suisse de Compensation.</i> Administración que se ocupa de todas las prestaciones en relación a residentes en el extranjero. Definición recuperada el 10 de mayo 2014 desde http://www.ahvfonds.ch/FR/ .
DGT	Dirección General de Tributos.
Disp. Trans.	Disposición Transitoria.
Ed.	Editorial.
FJ	Fundamento Jurídico.
FJs	Fundamentos Jurídicos.
INE	Instituto Nacional de Estadística.
IRPF	Impuesto de Rentas de Personas Físicas.
LGSS	Ley General de la Seguridad Social, Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
LGT	Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre.
LIFD (CH)	<i>Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990</i> (14 de diciembre 1990).
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido.

LIRPF	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.
MCOCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
Núm.	Número.
Ob. cit.	<i>Opere Citato</i> . En la obra citada.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
Pág.	Página.
RDL	Real Decreto-Ley.
Ref.	Referencia.
RTEAC	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.
ss.	Siguientes.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.
UE	Unión Europea.

2. INTRODUCCIÓN

La tributación de las pensiones de los emigrantes retornados es un trabajo final de grado que tiene por objetivo el estudio de la obligación que tiene el emigrante, una vez desarrollada su etapa laboral en el extranjero y retornado a territorio español para residir de forma permanente, de tributar aquellas rentas por rendimiento de trabajo que perciba del Estado extranjero donde desarrolló su actividad laboral.

Para explicar nuestra motivación hacia este trabajo, debemos hablar en primer lugar del motivo por el cual hemos escogido en primer lugar el emigrante retornado como sujeto del mismo. Ciertamente, al ser hijo de emigrantes, las motivaciones personales nos han llevado a enfocar este trabajo. No obstante, es un hecho la importancia que tuvo la emigración española, no sólo para el Estado español, sino también para el desarrollo de los países de Europa y Latino-América, principalmente en este Siglo XX.

Nuestro estudio, por tanto, versará en la problemática que suscita el retorno de estos emigrantes y las soluciones que pueda ofrecer el Ordenamiento Jurídico, ya que de no existir éstas, se puede plantear como un problema que resurja en el futuro dado el nuevo brote de emigrante que ya está surgiendo debido a la actual crisis económica.¹

Por otro lado, el hecho de que nos motivará como objeto tributario las pensiones, además, nuevamente de las motivaciones personales, por ser un tema tratado en casa con asiduidad, nace de la problemática que surgió a lo largo del 2013 en que, el Ministerio de Hacienda del Estado Español sancionó a aquellos emigrantes, que desde el año 2008, último año no prescrito, no habían declarado las pensiones recibidas desde el extranjero, obligación que tenían como sujetos tributarios, una vez habían estipulado su residencia en España.²

¹ De acuerdo al Instituto Nacional de Estadística establecen un saldo migratorio por sexos y edad de 142.552 tomando por referencia los datos de 2012. Estos datos se han consultado del mismo INE desde el enlace: <http://www.ine.es> recuperado el 7 de mayo de 2014.

² Se destaca la noticia *Hacienda multa a cientos de emigrantes por no declarar sus pensiones extranjeras* del periódico “El País” Recuperado el 21 de febrero 2014 desde: http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/06/15/galicia/1371318638_495771.html.

A modo de ejemplo, podemos resaltar, las más de 20000 reclamaciones que la Agencia Tributaria realizó a emigrantes gallegos y que está bajo sospecha de la Comisión Europea que está investigando dicha actuación.³ Precisamente, estos casos muestran un problema en el sistema administrativo fiscal.

Para este trabajo, por lo tanto, deberemos hacer un estudio entorno a la Doble Imposición Internacional, el cual es el fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza indican diversos impuestos en un mismo periodo impositivo o ante un mismo evento⁴.

En un mundo cada vez más globalizado, pone de relieve la importancia que va adquiriendo el Derecho Internacional Tributario y dentro de esta materia, los Convenios para evitar la Doble Imposición, con los fines de luchar contra la evasión fiscal y eliminar la Doble Imposición tributaria a la que pueda estar sujeto un obligado desde dos sistemas tributarios diferentes.

En este contexto, el ordenamiento jurídico tributario español adopta el modelo de Convenio para la evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico⁵, organización internacional que promueve las políticas de mejora el bienestar económico y social en el mundo. Para ello, ofrece un foro donde mediante varios métodos intentan ofrecer a los gobiernos mejoras sociales, económicas y medioambientales y, desde la perspectiva fiscal, estudian la relación entre la ciudadanía y el sistema fiscal modelo que vamos a tratar en este Trabajo final de grado son convenios que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE elaboró con el fin de dar consenso entre la mayoría de los países comunitarios y los miembros de la OCDE.⁶

³ Dicha información es recogida en *La UE investiga el cobro de Hacienda a retornados con pensiones del extranjero* de La Opinión de A Coruña desde: <http://www.laopinioncoruna.es/galicia/2013/11>, consultado el 7 de mayo de 2014.

⁴ Siguiendo la definición que establece LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La doble imposición. Problemática actual*. La Ley. Grupo Wolters Kluwer. Las Rozas (Madrid), 2012. Pág. 23.

⁵ Según el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Estado español tiene firmado 89 CDIs que forman parte del Ordenamiento Jurídico tributario español, a fecha de 15 de abril de 2014, dato recogido desde <http://www.minhap.gob.es/> recuperado el 7 de mayo de 2014.

⁶ Esta definición la hemos extraído de la página inicial de la OCDE cuyo enlace (<http://www.oecd.org/>) hemos recuperado el 7 de mayo de 2014.

El esquema que sigue nuestro trabajo es el siguiente: En el primer capítulo realizamos unas nociones introductorias con el fin de aproximar la definición del emigrante retornado y en torno a la figura de la pensión desde la perspectiva de nuestro sistema de la Seguridad Social. En el segundo capítulo, trataremos la Doble Imposición a nivel internacional, la metodología así como los Principios por los cuales se rige el Derecho internacional para eliminarla.

Para el desarrollo de nuestro trabajo, se examinará el Convenio entre España y Suiza para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966 (B.O.E., de 3 de marzo de 1967), junto con el protocolo modificado por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (B.O.E. de 11 de junio de 2013).

Concretamente, nuestro estudio versará sobre el art. 18 del CHS, precepto que regula la tributación sobre las pensiones, y su aplicabilidad en nuestro ordenamiento Jurídico con el fin de establecer una obligación tributaria a la persona física y residente en el Estado español (que es el emigrante retornado), al mismo tiempo de comparar con el proceder del estado suizo.

Hemos elegido dicho convenio, por interés personal, pero también desde el convencimiento de que el CHS nos puede aportar aspectos concretos de interesante análisis. No obstante, como cada convenio presenta sus peculiaridades, destacaremos algún convenio que haya formado tanto, España como el Estado helvético.

La metodología utilizada para el desarrollo del presente trabajo se basa en la utilización de la doctrina, la interpretación legislativa y jurisprudencial, junto a las consultas de la Dirección General de Tributos. Concretamente, en nuestro trabajo se deberá analizar también el MCOCDE sobre la renta y el patrimonio.

En conclusión, nuestro objetivo es realizar un trabajo de final de grado, que sea claro para determinar el criterio a aplicar a todos los problemas que nos puedan plantear la tributación de las pensiones de los emigrantes retornados.

3. NOCIONES INTRODUCTORIAS.

3.1. El emigrante.

3.1.1 Concepto y evolución.

La más reciente definición legal que podemos encontrar de emigración en la legislación española se encuentra en el art. 2 de la Ley 40/2006, de 14 de diciembre, del Estatuto de la ciudadanía española en el extranjero. Dicho artículo establece su ámbito subjetivo como:⁷

- A quienes ostenten la nacionalidad española y residan fuera del territorio nacional.
- A la ciudadanía española que se desplace temporalmente al exterior, incluyendo a quienes lo hagan en el ejercicio del derecho a la libre circulación.
- A los españoles de origen que retornen a España para fijar su residencia, siempre que ostenten la nacionalidad española antes del regreso.
- A los familiares de los anteriormente mencionados, entendiendo por tales el cónyuge no separado legalmente o la pareja con la que mantenga una unión análoga a la conyugal, en los términos que se determinen reglamentariamente, y los descendientes hasta el primer grado, que tengan la condición de personas con discapacidad o sean menores de 21 años o mayores de dicha edad que estén a su cargo y que dependan de ellos económicamente.

Así pues, se puede establecer una definición jurídica de emigrante, como aquel sujeto de derecho que por motivos económicos, políticos, sociales y/o personales, decide abandonar la residencia de la cual coincide con su nacionalidad, para establecerla en otro Estado de manera estable, temporal o permanente⁸.

Este efecto conlleva la cesión de derechos en torno a su condición personal en el Estado de origen para adquirir nuevos en su lugar de destino, en todo caso, no significa que pierda su condición nacional⁹, ni que no pueda volver a su patria en cualquier momento.

⁷ Y desde esta perspectiva, se extrae la definición legal de emigración.

⁸ Se elabora así, una definición jurídica de emigrante partiendo de una interpretación integradora de derecho de las definiciones que establece la Real Academia Española sobre emigrante, emigración y migración y que se puede consultar en <http://www.rae.es>, recuperado el 7 de mayo 2014

⁹ Exceptuando aquellos *numerus clausus* que establece el Código Civil Español en sus arts. 24, 25 y 26.

No obstante, para definir el concepto de emigración en España, es imprescindible analizar su evolución desde sus inicios hasta nuestros días. La misma Ley 40/2006, de 14 de diciembre, lo reconoce en los siguientes términos: “La emigración española ha constituido un fenómeno político, social y económico que ha caracterizado nuestra historia, acentuándose desde la segunda mitad del siglo XIX hasta más allá de mediados del siglo XX.”¹⁰

Además, es preciso entender que el fenómeno migratorio en el Estado español se ha transformado varias veces debido a los movimientos que dejaban su país para viajar a otro, o llegados del extranjero para plantar raíces aquí. Por tanto el fenómeno migratorio en España se compone en varias fases:¹¹

- Primera fase. La España colonizadora. Es la época de los grandes descubrimientos territoriales en que el mundo amplía sus fronteras más allá de Europa tanto hacia el Este (Asia) como al oeste (América). Es el primer momento, en que se ve la necesidad de crear una legislación entorno a aquellas personas que dejan la península para viajar hacia los nuevos territorios dominados y administrados por el Reino de España.

- Segunda fase. Los emigrantes hacen las Américas. Desde comienzo del Siglo XX se empieza a ver las antiguas colonias, es decir, esos territorios en que España había perdido su dominio, como países que ofrecen la posibilidad de hacer negocios que permitan generar una gran riqueza.¹²

Ante esa expansión migratoria, el Gobierno español aprueba la Ley de Emigración de 1907, de 21 de diciembre, en que nos define en su artículo 2 el emigrante como “los españoles que se propongan abandonar el territorio patrio, con pasaje retribuido o gratuito de tercera clase, o de otra, que el Consejo Superior de Emigración declare equivalente, y con destino a cualquier punto de América, Asia u Oceanía”.

¹⁰ Preámbulo de dicha Ley.

¹¹ Tal y como determina parte de la doctrina, de los cuales podemos citar FERNÁNDEZ SANTIAGO Marcelino; GARCÍA DOMÍNGUEZ M^a Teresa. “Características generales de la emigración española: una aproximación histórica” en *La migración de la memoria histórica*. Ed. Bellaterra. Barcelona, 2011. Págs. 63 a 86.

¹² Los países de Latinoamérica, Centroamérica o Caribe, desde la Cuba de Batista hasta la Argentina peronista, pasando por Venezuela, Puerto Rico, República Dominicana, Uruguay, Guatemala o México, aportan esa fuente que llaman la atención de miles de españoles.

En este sentido no sólo, se debía entender a emigrante el que tuviese una voluntad profesional, sino también a aquellos que le seguían por motivos familiares (esposas e hijos básicamente).¹³

- Tercera fase. Rumbo a Centroeuropa. En plena época franquista, después de la postguerra, momento en que también la política obliga a miles de españoles al exilio por las divergencias con el gobierno totalitarista de Franco, surge una época de evolución y mejora económica, Pero las consecuencias de la Guerra Civil son latentes y miles de españoles, ven insuficiente, y por tanto en la obligación de abandonar sus familias por motivos laborales para desplazarse, aparte de los países latinoamericanos, que por su idioma seguía teniendo gran atractivo, pero también, hacia lugares donde la moneda era fuerte y la oferta laboral interesante al ser países en que sus empresas necesitaban mano de obra “trabajadora”, con el objetivo de un bienestar que difícilmente hubiesen tenido en España.¹⁴

- Cuarta fase. Giro en el efecto migratorio. Desde la entrada de España a la Unión Europea, ésta ha pasado de ser un país exportador de mano de obra a ser un país importador, y básicamente por dos motivos. El primero de ellos, es el mismo que empujó a muchos a viajar a los países del continente americano, el idioma, que supone una forma accesible y atractiva para adaptarse a un lugar nuevo, clima nuevo, y sobretodo lejos de sus allegados. El segundo motivo es el de proximidad. En efecto, miles de inmigrante procedentes de África deciden dejar las vidas que tienen en sus respectivos países.¹⁵

¹³ Al respecto véase DOMÍNGUEZ VILLAVARDE, Mariana. *Reflejos de la emigración. Las representaciones de la emigración española a Argentina en la prensa liberal (1902-1923)*. Ed. del Ministerio de Trabajo e Inmigración. Subdirección General de Información General de Información Administrativa y Publicaciones. Madrid, 2011. Pág. 22.

¹⁴ A modo de ejemplo, pueden citarse Países como Alemania, Suiza, Bélgica o Francia. Se destaca a SÁNCHEZ LÓPEZ, Francisco. *Emigración Española a Europa*. Publicaciones del fondo para la investigación económica de la Confederación Española de Cajas de Ahorros. Madrid, 1969. Págs. 2 a 24. En este estudio, el autor no sólo resalta las causas internas que obligó a los españoles a emigrar sino que además, señala la evolución de la Europa occidental no mediterránea en un favorable panorama expansivo que permitió a los Gobiernos de estos países contratar mano de obra extranjera firmando convenios con los mediterráneos exportadores de dicha mano de obra. El autor, a modo de ejemplo resalta el Convenio firmado entre España y Alemania (Federal) en 1960.

¹⁵ PÉREZ-DÍAZ, Víctor; ÁLVAREZ-MIRANDA; Berta; GONZÁLEZ-ENRÍQUEZ, Carmen. resaltan además la situación caótica de un subcontinente en un estado caótico como es la África subsahariana en *Espanya davant la immigració*. Col·lecció Estudis Socials Núm. 8. Fundació “la Caixa”. Barcelona, 2001. Pág. 15.

Yo apunto a un tercer motivo de inmigración, fruto de la jubilación de trabajadores de los países de Centroeuropa que deciden una vez concluido su etapa laboral abandonar sus lugares de origen húmedo y frío y buscar uno más cálido como el que ofrece la Costa Mediterránea. Es el momento en que compran residencia o se empadronan en el inmueble que antiguamente tenían como segunda residencia para sus vacaciones. Cabe resaltar dentro de este punto, que, este flujo migratorio va acompañado de todos aquellos españoles, que emigraron durante los años 60 y 70, y que, también deciden regresar a España.

- Quinta fase. Nuevo enfoque de la emigración. El mundo globalizado permite que nuevamente resurja un ciclo de emigración, hacia países de Europa, sí, pero también a otros destinos, cuyas características son sus economías emergentes. La otra característica principal es que ya no estamos hablando de mano de obra sino que además, ésta está cualificada, aunque sus destinos laborales sean bien dispares. De la misma manera que se puede hablar de ejercer la profesión deseada en los Emiratos Árabes o algún país de América, Asia o Exrepública soviética, otros no consiguen ubicarse en su mercado laborales en Alemania o Reino Unido.¹⁶

Quisiera resaltar la tercera fase, ya que la fuerte expansión migratoria¹⁷ española en los años 60 y 70 obligó al Gobierno a promulgar una nueva Ley de emigración 33/1971, de 21 de julio de 1971, de emigración. Dicha Ley asocia claramente la emigración con el trabajo. Así expresa que “la acción protectora del Estado sobre los emigrantes se refiere a los españoles que se trasladen a un país extranjero por causas de trabajo, profesión o actividad lucrativa, siempre que en su ejecución o ejercicio hayan de observarse, totalmente o a determinados efectos, disposiciones laborales o de Seguridad Social que rijan en dicho país o en España, a los familiares que los emigrantes tengan a su cargo o bajo su dependencia, al conjunto o colectividad de españoles, y a cada uno de ellos individualmente considerado, residentes o

¹⁶ En este sentido el UNRIC señala que alrededor 300.000 jóvenes españoles formados han abandonado el país desde 2008 hasta el 2011, desalentados por la falta de oferta laboral. Estos datos y otros reveladores de este nuevo período migratorio se destacan en Centro Regional de información de las Naciones Unidas para Europa Occidental (UNRIC). *Los españoles vuelven a ser emigrantes*. Acceso en línea en <http://www.unric.org/es> recuperado el 6 de marzo de 2014.

¹⁷ TURMO, Iván habla de que “en los años 60, dos millones de españoles salen de su país impulsados por la necesidad y por el aislamiento que ahoga a España” en *Un éxodo masivo más allá de la versión oficial*. Enlace en: <http://www.swissinfo.ch/> recuperado el 7 de mayo de 2014

establecidos, definitiva o temporalmente, en un país extranjero por las causas mencionadas.”¹⁸

Con el nuevo incremento de emigración surgido desde la década de 2000, obligó, nuevamente al Estado, a establecer una Ley sobre emigración, la cual ha sido mencionada al inicio de este apartado. En su exposición de motivos, la Ley 40/2006, de 14 de diciembre, del Estatuto de la ciudadanía española en el extranjero resalta, la importancia que tuvieron las anteriores Leyes mencionadas en este capítulo en materia de emigración, debido a los beneficios y también problemáticas que significaron los éxodos migratorios en España.

Cabe resaltar el art. 18 de la misma norma, en que estipula los derechos de los emigrantes en materia de Seguridad Social. En su punto tercero, confiere a la Administración General del Estado la potestad para establecer los mecanismos para el reconocimiento de las prestaciones económicas, derivadas de las cotizaciones a la Seguridad Social, y en especial a las pensiones derivadas del extinto Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez, que sean más beneficiosas para el trabajador emigrante. Siguiendo esta línea, del mismo modo será el garante de los derechos y deberes que se le establezcan al trabajador emigrante sobre la tributación, con el fin de establecer lo que sea más beneficioso para él como obligado tributario.

No obstante, se destaca la falta de regulación, o en su caso de remisiones a otras leyes que traten la materia de pensiones, e incluso de su tributación, una vez haya concluida su etapa en el Estado de recepción, en una Ley que sí, trata la partida, llegada y retorno del emigrante. Debe desprenderse de esta idea, que la Ley 40/2006 debe servir no solo como instrumento regulador de la condición de emigrante, sino también como de guía a éste, para que en su partida o regreso, sepa en cada momento de los derechos y deberes que le pertocan como tal.

¹⁸ Art.1. de la Ley 33/1971, de 21 de julio, de emigración.

3.1.2. El emigrante como sujeto y obligado tributario.

En el momento en que se establece el carácter impositivo por una contribución pecuniaria en motivo de los años trabajados en el extranjero, surge una relación jurídica entre la Administración Pública y el emigrante que decide volver a España después de ese período de trabajo en el extranjero.

Esta relación conllevará una serie de derechos y obligaciones entre ambos sujetos. En primer lugar, debe entenderse que la Administración Pública como aquel sujeto de la obligación tributaria, es decir, aquél que asume la posición de acreedor de la deuda, siendo pues el titular de ese derecho de crédito.¹⁹ En cambio, el emigrante, como persona física, es un obligado tributario o sujeto pasivo, es quien ostenta la deuda tributaria y por tanto es el contribuyente a sufragar los gastos públicos. Éste tiene una doble vertiente²⁰:

- Deudor tributario principal.
- Elemento subjetivo del hecho imponible.

Por tanto, en este aspecto, debe entenderse el emigrante, que una vez que deja el país extranjero donde residió durante sus años de trabajo, y decide volver para residir en España, pasa a ser un sujeto tributario, como contribuyente del gasto público, y deudor tributario del hecho imponible.

El sujeto tributario no tiene por qué ser el propio emigrante que después de sus años de trabajo pasa a ser sujeto de derecho de una prestación de pensión por jubilación, ya que por esos años que el propio trabajador cotizó en el sistema de seguridad social donde trabajase, generó unos derechos a terceros, como podrían ser los hijos menores o su cónyuge en el caso de su fallecimiento.²¹

¹⁹ Siguiendo PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA Becerril, Miguel en *Fundamentos de Derecho Tributario*. Ed. Manuales Jurídicos Dykinson. Madrid, 2013. Pág. 123.

²⁰ Tal y como determina el art. 36 de la LGT.

²¹ No obstante, debe destacarse que el objetivo de este Trabajo final de grado se concreta en la figura del emigrante jubilado como sujeto pasivo.

3.2. La pensión como prestación por jubilación.

La prestación de la pensión ordinaria por jubilación es una consecuencia que el legislador ofrece al ordenamiento jurídico con el fin de asegurar el precepto constitucional, estipulado en el art. 50 de la C.E., que obliga a los poderes públicos, a asegurar la suficiencia económica durante la tercera edad. El actual modelo español responde a la reforma impulsada en los Pactos de Toledo²² y la Ley 24/1997, de 15 de julio, de consolidación y racionalización del sistema de Seguridad Social.

La pensión de jubilación consiste en una renta vitalicia cuyo objetivo es sustituir los ingresos profesionales de un trabajador, una vez concluida su vida laboral, concepto que se desprende del art. 160 de la LGSS en que define “la prestación económica por causa de jubilación, en su modalidad contributiva, será única para cada beneficiario y consistirá en una pensión vitalicia que le será reconocida, en las condiciones, cuantía y forma que reglamentariamente se determinen, cuando, alcanzada la edad establecida, cese o haya cesado en el trabajo por cuenta ajena”. De la misma forma que lo han seguido diversos autores en materia de Derecho de la Seguridad Social.²³

La pensión es una prestación que busca asegurar la vida del trabajador en defecto de sus ingresos anteriores a su retiro de su etapa profesional, ya que éste no tiene intención normalmente de buscar otro trabajo. Sin embargo, en algunos supuestos, la LGSS “sustituye ese elemento intencional, forzando a la jubilación, como cuando niegan las prestaciones de desempleo a los mayores de edad determinada edad o se impide a éstos el acceso a las prestaciones de incapacidad permanente. Pero el elemento intencional subsiste, pues el jubilado siempre puede pedir la suspensión de la pensión y volver a trabajar si encuentra un empleo y quiere aceptarlo.”²⁴

²² El 15 de febrero de 1994, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó una Proposición no de Ley con el fin de crear una Ponencia para el estudio y posterior informe sobre el Sistema de la Seguridad Social y plantear las posibles mejoras a realizar en el seno del sistema español.

²³ TARANCÓN PÉREZ, Encarnación; ROMERO RODENAS, M^a José. *Prestaciones básicas del régimen general de la Seguridad Social. Adaptado al RDL 5/2013, de 15 de marzo, a la Ley 27/2011, de 2 de agosto y al RDL 11/2013, de 2 de agosto*. Ed. Bomarzo. Albacete, 2013. Pág. 181 o MONEREO PÉREZ, José Luis; MOLINA NAVARRETE, Cristóbal; QUESADA SEGURA Rosa. *Manual de Seguridad Social*. Ed. Tecnos. Madrid, 2013. Pág. 349. Son parte de la doctrina que resaltan la posibilidad que ofrece legislación de admitir ceses parciales, para percibir pensión y mantener trabajo.

²⁴ Reflexión que realiza DESDENTADO BONETE, Aurelio en *La pensión de jubilación en la doctrina unificada del orden social que se encuentra en Tratado de jubilación. Homenaje al Profesor Luis Enrique de la Villa Gil con motivo de su jubilación*. Ed. Iustel. Madrid, 2007. Pág. 566.

Si concretamos el caso en España, una vez y alcanzados una determinada edad que nos estipulará la LGSS²⁵, la persona pasará a ser beneficiaria de una prestación económica que intentará de forma proporcional equiparar su bienestar económico en esta nueva etapa, a la que tenía durante los años en que desempeñó su oficio²⁶.

En sentido, MADRID YAGÜE afirma que esta prestación, pues, “no es más que la plasmación del principio general de contributividad, en el sentido de que guardarán equilibrio y proporcionalidad entre lo cotizado y lo percibido teniendo en cuenta las bases de cotización existentes en la vida laboral de los asegurados”.²⁷

La doctrina laboralista²⁸ resalta del concepto de pensión dos elementos claros:

- El cese (total o parcial) de la actividad laboral con la consiguiente pérdida de la retribución una vez concluida esta etapa.
- La edad: es decir, el cumplimiento del requisito pensionable que supone el final de la actividad profesional y la percepción de una pensión de carácter público.

²⁵ A partir de 1-1-2013, la edad de acceso a la pensión de jubilación depende de la edad del interesado y de las cotizaciones acumuladas a lo largo de su vida laboral, requiriendo haber cumplido la edad de 67 años o 65 años cuando se acrediten 38 años y 6 meses de cotización. Este requisito será exigible, en todo caso, cuando se acceda a la pensión sin estar en alta o en situación asimilada a la de alta. Las edades de jubilación y el período de cotización a que se refieren los párrafos anteriores, se aplicarán de forma gradual. Siguiendo los arts. 161 y 162 de la LGSS conforme a la Disp. Trans. 5ª la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social. Además, la norma española exime del cumplimiento de cotización una vez alcanzado los sesenta y siete años de edad. Precisamente, una de las apuestas del pacto de Toledo de 1995, era la de flexibilizar y de dotar de carácter gradual y progresividad la edad de jubilación.

²⁶ En este sentido se pronuncia MARTÍNEZ ABASCAL, Vicente- Antonio; HERRERO MARTÍN, José Bernardo. *Curso de Derecho de la protección social*. Ed. Tecnos. Madrid 2013. Pág. 354.

²⁷ MADRID YAGÜE, Pilar. “Los principios de contributividad y de solidaridad” en *Tratado de jubilación. Homenaje al Profesor Luis Enrique de la Villa Gil con motivo de su jubilación*. Ed. Iustel. Madrid, 2007. Pág. 373.

²⁸ Son parte de la doctrina que aceptan estas dos condiciones, aunque destaquen, también, que, la legislación admite ceses parciales, para percibir pensión y mantener trabajo. MARTÍNEZ ABASCAL, Vicente- Antonio; HERRERO MARTÍN, José Bernardo, *Curso de Derecho...* Ob. cit., Págs. 377 y ss. mencionados a modo de ejemplo citan tres modalidades (jubilación flexible, trabajos por cuenta propia con ingresos no superiores al Salario Mínimo Interprofesional y Trabajos por cuenta ajena o propia de determinados pensionistas) como excepción a la regla general del principio de incompatibilidad de la jubilación con el trabajo.

Sin embargo, para otra parte de la doctrina²⁹, la necesidad de un período previo de cotización, supone una evidencia a la dedicación que el trabajador tuvo en el ejercicio de sus actividades profesionales contribuyendo al sistema creado dentro del Estado de Bienestar.

La doctrina³⁰ también coincide en destacar las siguientes notas características que se pueden desglosar de los arts. 160 a 164 de la LGSS que a continuación se exponen:

- **Carácter vitalicio:** en el sentido de que el trabajador recibirá la prestación hasta el momento de su fallecimiento, al haber adquirido el beneficio de derecho, salvo que excepciones que se dan en los presupuestos legales, como por ejemplo, las sanciones administrativas que se puedan dar en Derecho de la Seguridad Social.

- **Carácter único:** que debe entenderse como una prohibición a una doble pensión contributiva de jubilación. No obstante, como se ha visto, puede ser simultánea a otra prestación que genera el trabajador a la hora de cotizar, como puede ser una pensión de viudedad.

- **Carácter pecuniario:** es una prestación económica, sin perjuicio de los beneficios que se puedan ofrecer por ser beneficiario de este derecho. Son muchos los ejemplos, en los que el jubilado goza de beneficios económicos por su condición de persona jubilada. Las Administraciones Públicas, por ejemplo, ofrecen descuentos económicos en el uso del transporte público, productos farmacéuticos, entrada a museos y otras actividades de ocio, por el hecho de ser beneficiario del derecho a la jubilación, beneficios que deben acreditarse, a menudo, la condición de pensionista. Los pactos de Toledo de 1995, pretendían resaltar que la pensión de jubilación no debía impedir una presencia social activa del pensionista.³¹

²⁹ MONEREO PÉREZ, José Luis; MOLINA NAVARRETE, Cristóbal; QUESADA SEGURA, Rosa. *Manual de...* Ob. cit. Pág. 349.

³⁰ Siguiendo los autores mencionados que se han detallado hasta ahora, se destaca MARTÍNEZ-ABASCAL, Vicente- Antonio; HERRERO MARTÍN, José Bernardo. *Curso de Derecho...* Ob. cit., Págs. 377 y ss.

³¹ Siguiendo lo que establece el Real Decreto 1132/2002, de 31 de octubre, de desarrollo de determinados preceptos de la Ley 35/2002, de 12 de julio, de medidas para el establecimiento de un sistema de jubilación gradual y flexible, y a modo de ejemplo, se destaca el art. 9, el cual establece que “durante el percibo de la pensión de jubilación flexible, los titulares de la misma mantendrán la condición de pensionista a efectos de reconocimiento y percibo de las prestaciones sanitarias.”

- Carácter periódico: es una prestación en que generalmente se percibe con carácter mensual.³²
- Carácter de pensión de edad: debido a que se obliga a alcanzar una edad determinada.³³
- Carácter sustitutivo de las rentas: entendiendo que debe asegurar una renta de sustitución del salario dejado de percibir.
- Carácter de incompatibilidad con el trabajo profesional: motivo por el cuál puede conllevar a sanciones como la pérdida al derecho de prestación.³⁴ Carácter imprescriptible: pese a que el carácter prescriptivo es latente en las obligaciones de afiliación/alta y cotización, en cuanto a las responsabilidades del empresario el carácter imprescriptible se mantiene presente.³⁵

Para poder comprender la problemática que podría surgir en el caso de un emigrante vamos a exponer un ejemplo ilustrativo:³⁶ un trabajador español ha cotizado en Alemania durante 20 años y posteriormente, al retornar a España, ha cotizado a la Seguridad Social española durante un periodo de 10 años, antes de cumplir los 65 años de edad. Es posible tomar en consideración las cotizaciones realizadas en Alemania,

³² Dependiendo del sistema en que nos encontremos este carácter periódico puede ser escogido por el sujeto, que decidió recibir un pago fraccionado o el cómputo total. Son modelos que se asocian a sistemas de Seguridad Social privados o semi-privados. En Suiza, por ejemplo, el seguro *Deuxième pilier*, es una prestación equiparable a la pensión de jubilación, en que el trabajador, una vez concluida su vida profesional, puede decidir recibir la prestación, de carácter mensual, o, mediante, cálculos de cotización recibir la pensión en su totalidad en pago único, o fraccionado en setenta y cinco, cincuenta o veinticinco por ciento. Esta información puede encontrarse en *Deuxième Pilier* del Office Fédéral des Assurances Sociales. Departamento de Interior del Gobierno de la Confederación Helvética (Suiza). Consultado el 6 de marzo de 2014 desde: <http://www.bsv.admin.ch>.

³³ También, debe tenerse en cuenta la posibilidad que la LGSS (como por ejemplo el art. 161 en torno a trabajadores de actividades especialmente penosa, tóxica, peligrosa o insalubre) otorga al empresario para ofrecer a sus trabajadores más veteranos opciones de dejar el trabajo a cambio de una prestación similar, denominándose de forma común la jubilación anticipada o jubilación parcial, tipos de contrato laborales que no analizaremos en este trabajo.

³⁴ En este sentido, la STS de 27 marzo 2013, (RJ 2013\5125) en su FJ 4º trata los aspectos fundamentales de la jubilación parcial, destaca la compatibilidad del percibo de la pensión de jubilación con los trabajos a tiempo parcial concertados con posterioridad a la situación de jubilación parcial, cuando se haya cesado en los trabajos que se venían desempeñando con anterioridad en otras empresas, siempre que no se aumente la duración de la jornada realizada hasta entonces, precepto que a la luz de los anteriores argumentos permite concluir que el segundo contrato a tiempo parcial del jubilado que sustituyó al que venía desempeñando con anterioridad en otra empresa cumple con el requisito de compatibilidad exigido.

³⁵ Esta característica se visualiza en art. 164 de la LGSS.

³⁶ Extraído de TARANCÓN PÉREZ, Encarnación; ROMERO RODENAS, Mª José. *Prestaciones básicas del régimen general...* Ob. Cit. Pág. 187.

con, lo cual el trabajador tendría un total de 30 años de cotización, lo que permitiría acceder a pensión de jubilación en España.

En este caso, la Seguridad Social española una vez calculado el importe de la pensión, abona la misma sólo en la parte proporcional correspondiente a las cotizaciones realizadas en España, ello equivale a un tercio de la cotización y por tanto la Seguridad Social española abona solo un tercio de la pensión, teniendo el trabajador derecho a solicitar la pensión de jubilación en Alemania conforme a las cotizaciones de Alemania, y podría solicitar una pensión con cargo a la Seguridad Social española y otra diferente con cargo a la Seguridad Social alemana.

Por tanto, debemos entender que en materia de Seguridad Social, el Derecho sigue el principio de igualdad de trato en relación a los trabajadores nacionales. Se trata de un principio complementario al derecho de libre circulación, por el cual no puede ser discriminado en materia de Seguridad Social.

No obstante, Si acudimos al derecho comparado, a modo de ejemplo, en Ecuador quedan exonerados, del pago del impuesto, los ingresos percibidos por beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y, sin embargo, las rentas que se puedan percibir por rendimientos de trabajo de otro Estado deberán ser tributados.³⁷ Se trata de una regulación laboral que tiene implicaciones y consecuencias fiscales, que sin embargo, la existencia del principio de igualdad de trato con trabajadores nacionales, en materia de Seguridad Social, no condiciona, su aplicación en otras materias.

³⁷ Lo que no condiciona la existencia de ese Principio en otras materias. A modo de ejemplo, en Ecuador quedan exonerados del pago del impuesto los ingresos percibidos por beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y, sin embargo, las rentas que se puedan percibir por rendimientos de trabajo de otro Estado deberán ser tributadas. Así lo resaltan JARAMILLO SALGADO, Juan Francisco; PAGÈS I GALTÈS, Joan; RIVAS NIETO, M. Estela y URQUIZU CAVALLÉ, Àngel. *Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Ecuador*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 2006. Pág. 113.

4. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LAS PENSIONES.

Una vez delimitado, en las nociones introductorias, la materia objeto del Trabajo de fin de grado (la pensión por jubilación) y el sujeto de éste (el emigrante que se retira de su profesión y decide volver a España), vamos a analizar la forma que tiene el Estado español y los demás sujetos internacionales para evitar éste fenómeno cuando se producen la relación entre éstos que recae sobre la pensión por jubilación del emigrante retornado.

4.1. Concepto.

La Doble Imposición es el fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza indican diversos impuestos en un mismo periodo impositivo o ante un mismo evento³⁸.

Siguiendo esta línea de definir la doble imposición como “la consecuencia yuxtaposición de soberanías fiscales”, FUSTER GÓMEZ desprende de esta definición los siguientes elementos³⁹:

- La existencia de un mismo elemento material como consecuencia de una manifestación de capacidad económica.
- La existencia de un mismo elemento temporal sobre el gravamen de un hecho, negocio o acto independientemente de cuando se haya puesto de manifiesto la capacidad económica.

³⁸ Siguiendo la definición que establece LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La doble imposición. Problemática actual*. La Ley. Grupo Wolters Kluwer. Las Rozas (Madrid), 2012. Pág. 23.

³⁹ FUSTER GÓMEZ, Mercedes. *La Doble Imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 2001. Págs. 19 a 23.

- La existencia de dos impuestos similares que graven el mismo hecho imponible. Desde una perspectiva internacional, FUSTER GÓMEZ asimila impuestos similares a un “impuesto extranjero que grave el mismo hecho imponible que es objeto de imposición en el país de residencia, y no a un impuesto que coincida plenamente, incluso en aspectos formales, con el aplicable en el país de residencia.”

- La existencia de dos autoridades fiscales diferentes, consecuencia de la intervención de dos soberanías fiscales diferentes. Se produciría cuando, y fruto de la configuración de los sistemas de imposición dentro de la potestad tributaria, en un mismo supuesto de hecho, se grave de forma simultánea por dos administraciones públicas diferentes ya sean desde entidades estatales, de organizaciones internacionales, Unión Europea o de administraciones territoriales.

Por lo tanto, debemos establecer la existencia de una Doble Imposición como consecuencia, de la existencia de una yuxtaposición impositiva (existencia de dos impuestos similares) entre el sistema tributario español y el suizo (autoridades fiscales), sobre el gravamen de la prestación por pensión (elemento material) que percibe el emigrante retornado a España (elemento temporal) del Estado donde cotizó por sus años laborales que es Suiza.

4.2. Métodos para eliminar la Doble Imposición.

Una vez delimitado, el concepto y las consecuencias que conlleva la Doble Imposición, vamos a analizar qué mecanismos existen en el Orden Jurídico Internacional y los principios Generales por el cual se rigen para eliminarla y su aplicación por parte del Estado español.⁴⁰

⁴⁰ No obstante, no podemos obviar la existencia de dicha problemática a nivel interno. Deben entenderse éstas, como administraciones que, dentro del modelo de Estado en el que se encuentran, generalmente Estados compuestos o federales, gozan de autonomía política, y por tanto, también de potestad tributaria. Pueden citarse, a modo de ejemplo, los *länder* alemanes, los *cantons* suizos o las CC.AA. de España.

En la actual situación de constantes relaciones supranacionales, el Derecho Internacional ofrece, a través de los tratados una regulación de relaciones que implicará el Derecho interno de cada Estado contratante. Así, los Tratados Internacionales gozarán de primacía sobre la legislación interna.

De hecho en nuestro sistema constitucional, el CHS debe entenderse como una fuente de derecho indirecta, es decir, siguiendo el art. 96.1 *in fine*, el cual establece el principio de recepción automática, se considerarán parte de nuestro Derecho interno una vez publicados en el B.O.E. dándole ya eficacia a una regulación que goza de validez por sí misma.⁴¹

Una vez establecidos la existencia de los tratados como mecanismos de sujeción del Derecho interno al Ordenamiento Jurídico Internacional, vamos a establecer la tipología de tratados existentes en la actualidad con el fin de establecer los utilizados por el sistema tributario español. En efecto, los tratados que se establecen en torno al Derecho Tributario Internacional, se podrían dividir en tratados o convenios, que trata, ya, directamente, la eliminación de la Doble Imposición.

- Los tratados bilaterales o multilaterales. Son tratados de carácter general que incluye algún apartado en materia fiscal: a modo de ejemplo, se puede resaltar la Convención de Viena sobre relaciones consulares de 24 de abril de 1963, la cual entró en vigor el 19 de marzo de 1967.⁴²

⁴¹ Así lo refleja ÁLVAREZ CONDE, Enrique. *Curso de Derecho Constitucional. Volumen 1*. Ed. Tecnos. Madrid, 2003. Pág. 189

⁴² En efecto en su art. 32, este convenio contiene exenciones fiscales entorno a los locales consulares.

- Los Convenios para evitar la doble imposición. FUSTER GÓMEZ apunta a que estos convenios nacieron ante la falta de consenso internacional para evitar la Doble Imposición.⁴³ Se destaca la labor que ofrece la OCDE, la cual estableció un modelo de convenio por el cual se rigen la mayoría de los países comunitarios y miembros de dicha organización con el fin de eliminar la Doble Imposición, y en mi opinión, siguiendo a MEDINA CEPERO, luchar contra la evasión y el fraude fiscal internacional.⁴⁴

Estos convenios constituyen a día de hoy una herramienta utilizada por las Organizaciones Internacionales⁴⁵ para eliminar flujos económicos internacionales, y a la vez, eliminar el fraude fiscal y el abuso de derecho. No obstante, no podemos obviar, que se tratan de indicaciones y recomendaciones que ofrecen las Organizaciones Internacionales, que carecerán de fuerza vinculante hasta que no sea aplicadas a un tratado internacional, y publicadas en el B.O.E. Estas recomendaciones podrían considerarse como mecanismos de *Soft-Law*, que sin llegar a generar efectos propios de derecho, posee relevancia jurídica⁴⁶.

Por lo tanto, en nuestro sistema tributario, estas normas de *Soft-Law* nos servirán para, además de ser un sistema de reparto de competencias fiscales, una fuente que actualiza el Derecho interno, de tal manera que estas normas *Soft-Law* pasan a ser *Hard-Law*, desde el momento en que el CDI produce efectos⁴⁷.

⁴³ FUSTER GÓMEZ, Mercedes. *La Doble Imposición Internacional...* Ob. cit. Págs. 39 y 40 resalta modelos que se han elaborado desde perspectivas internas (*US Model Income Tax Convention* de Estados Unidos), de Organizaciones Internacionales (*United Model Treaty* de las Naciones Unidas) o regionales (*Nordic Convention* de 1989 adoptado por Dinamarca, Noruega, Finlandia y Suecia). Sin embargo, el CHS, al igual que los convenios en que España es parte contratante, y como ya hemos apuntado, sigue el MCOCDE.

⁴⁴ De hecho, se destaca que sobre esta misma línea argumenta el autor en *Los Convenios para evitar la Doble Imposición. Anotados y Comentados conforme a la legislación y la jurisprudencia más reciente*. Editorial Trivium. Getafe (Madrid), 2001. Pág. 23.

⁴⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JÍMEZ, Adolfo J. resaltan la Sociedad de Naciones y la OCDE como las primera Organizaciones Internacionales que establecieron los CDIs como mecanismos para los objetivos que se establecen en “Tratados Internacionales y convenios sobre Doble Imposición: Introducción” en *Convenio Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS. Valencia, 2013. Pág. 42

⁴⁶ ALARCÓN GARCÍA, Gloria. *El Soft-Law y nuestro sistema de fuentes*. Recuperado el 30 de abril de 2014 desde: <http://digitum.um.es/>.

⁴⁷ Así lo refleja RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya en *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por España*. Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2012. Pág. 22.

4.3. Los Principios Generales del Derecho Tributario en la Doble Imposición Internacional.

En este apartado, vamos a establecer los Principios Generales del Derecho Tributario a nivel Internacional y su aplicación en el método de eliminar la Doble Imposición. Para ello, podemos establecer la existencia de varios principios de los cuales haremos mención. Sin embargo, resaltaremos los más importantes en la eliminación de la Doble Imposición Internacional, el cual es el principio de territorialidad.

Debe apreciarse que los métodos que el Derecho Internacional busca, con el objetivo de eliminar la Doble Imposición Internacional, responden al principio de equidad fiscal que exige que unos supuestos económicos iguales sean tratados de la misma forma siguiendo la capacidad económica que se aprecie. El principio de neutralidad económica que debe ser latente con el fin de evitar conflictos en el mercado internacional fruto de un doble gravamen motivado por las diferencias de tratamiento tributario que ofrecen cada soberanía fiscal.

LÓPEZ ESPADAFOR,⁴⁸ destaca que el fenómeno de la Doble Imposición no tiene exclusiva relación con el hecho imponible sobre el que recae el doble gravamen. De esta forma, el autor huye de una definición estricta, para distinguir dentro de la doble imposición la misma importancia del elemento objetivo (el hecho imponible) que el elemento subjetivo.

⁴⁸ Se destaca las dos obras que han sido objeto de estudio para la realización de este Trabajo final de Grado: LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales*. Instituto de Estudios Fiscales Doc 15/2011 y en *La doble imposición. Problemática actual*. La Ley grupo Wolters Kluwer. Las Rozas (Madrid), 2012.

Así, destaca que no cabe que sujeto activo y sujeto pasivo sean la misma persona. En este contexto cobra vital importancia los siguientes principios:

- Principio de territorialidad: en este sentido, dicho principio va asociado a la soberanía fiscal de cada Estado. Los CDIs, partiendo de ese principio nos ofrecen unas reglas para unos supuestos de derecho en que existen una yuxtaposición de dos sistemas fiscales de Derecho Internacional. Dicha yuxtaposición plantea el problema que esa limitación de soberanía no sólo pueda entenderse desde una perspectiva interna, ya que la Doble Imposición sobrepasa los límites jurisdiccionales de cada Estado.⁴⁹

- Principio de residencia habitual: Su relevancia a efectos tributarios se relaciona con el principio de territorialidad porque constituye el criterio que determina la extensión de la ley en el espacio. En otras palabras, es el criterio al que hay que atender para saber cuándo una ley tributaria se aplica o no se aplica a un determinado individuo⁵⁰.

LÓPEZ ESPADAFOR, concreta que ante la incapacidad de un Estado para incidir en la tributación de otro y la ineficacia de un ordenamiento jurídico por la falta de vigencia de normas jurídicas extranjeras en otro, y de ahí, obliga a la regulación de los CDIs a partir del principio de territorialidad.⁵¹

Cabe resaltar la importancia de la existencia de estos principios en el Derecho Internacional, pues, y como resalta la STSJ de Cataluña 270/2011 de 3 de marzo FJ 2^o⁵² ya que la *Litis* sobre la que argumenta es una cuestión de doble imposición sobre el sistema de pensiones entre España y Holanda, estipula la importancia de aplicar los principios que se establecen en los Convenios para evitar la Doble imposición, ya que de lo contrario, y en este caso, “se produciría una discriminación en contra de los obligados tributarios cuyas rentas de las mismas características y naturaleza hayan sido abonadas por la Seguridad Social española a residentes en España”.

⁴⁹ Como así apunta FUSTER GÓMEZ, Mercedes en *La Doble Imposición...* Ob. cit. Pág. 26.

⁵⁰ Se parte desde la definición que establece la enciclopedia jurídica recuperado el 10 de mayo de 2014 desde: <http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/>

⁵¹ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Principios...* Ob. cit. Pág. 48.

⁵² JUR 2011/209880.

4.4. Distribución de la potestad tributaria.

La potestad tributaria es la facultad que tiene un Estado para modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Por lo tanto esta potestad ofrece al legislador de un Estado, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas⁵³.

Como hemos visto, el problema de la Doble Imposición surge en el momento en que dos sistemas tributarios tienen potestad tributaria sobre un determinado supuesto. Para ello, el MCOCDE ofrece dos posibilidades para atribuir la potestad:

- Potestad exclusiva: es un criterio por el cual se atribuye la potestad tributaria únicamente al Estado de residencia. Responde así a un criterio por el cual se interpreta que el Estado de reside conoce, por motivos de presencia física, las necesidades y el estado del obligado tributario.

- Potestad compartida: a diferencia de la potestad exclusiva, se trata de ofrecer al Estado de la fuente la potestad tributaria de forma limitada, junto a la potestad que tiene el Estado de residencia⁵⁴.

En este sentido, debe entenderse que este criterio responde a una necesidad que vincula la relación económica entre el Estado de la fuente y el hecho imponible, siempre y cuando no implique, para el sujeto, la Doble imposición sobre el mismo hecho imponible. Del mismo modo obligará al Estado de residencia utilizar métodos con el mismo fin.

⁵³ VILLEGAS, Hector B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ed. Astrea. Buenos Aires, 2002. Pág. 252.

⁵⁴ RIVAS NIETO, M^a Estela. *Planificación fiscal en las rentas inmobiliarias. Especial referencia al Convenio Hispano Argentino*. (BIB 2005\2281)

5. EL ARTÍCULO 18 DEL CONVENIO HISPANO-SUIZO.

En este apartado, ya pasamos a analizar el art. 18 del CHS mediante el cual destacaremos las similitudes y/o diferencias con otros CDIs suscritos por algún de estos Estados Contratantes.

El art.18 del CHS establece que “Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 19, las pensiones y remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en este Estado”⁵⁵.

Debemos entender, pues, que la eliminación de la Doble Imposición recae sobre un doble vínculo del sujeto pasivo en la materia de las pensiones: en primer lugar, el Estado donde reside, y en segundo lugar, el Estado fuente del pago.⁵⁶

5.1. La atribución de la potestad tributaria en el CHS.

Vamos a ver a quién atribuye la potestad tributaria el precepto del CDI. Hacemos referencia, pues, el elemento espacial del hecho imponible (la pensión) y por consiguiente, los efectos jurídicos que surtirán de ésta. Precisamente, este elemento configura el centro neurálgico del trabajo, ya que, en este sentido, el elemento espacial tiene una especial relación con el fenómeno de la doble imposición internacional, como se podrá apreciar más adelante.

En efecto, el art.18 del CHS atribuye la tributación de la pensión de un residente de un Estado contratante, solo a dicho Estado. Con el adverbio “solo”, el art. 18 del CHS establece, así una norma de reparto cerrada excluyente⁵⁷ otorgándose la competencia exclusiva en materia de imposición de las pensiones al Estado de residencia.

⁵⁵ En esta misma línea sigue el Convenio hispano-panameño de 7 de octubre de 2010 (B.O.E., de 4 de julio de 2011).

⁵⁶ Así lo expresa también, AGUAS ALCALDE, Emilio. *La Tributación Internacional de los Rendimientos de Trabajo*. Thomson Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2003. Pág. 269.

⁵⁷ AGUAS ALCALDE, Emilio. *La Tributación...* Ob. cit. Pág. 269.

El CDI responde así, a que el Estado de residencia, al ser la Administración más cercana al obligado tributario, puede averiguar, y por tanto establecer mejor la situación personal y familiar del pensionista y por lo tanto, siguiendo HORTALÀ I VALLVÉ, se asegura una adecuada imposición de esas rentas y evita problemas en los respectivos sistemas administrativos.⁵⁸

Por lo tanto, en caso de que el emigrante retornado, que decide una vez alcanzado la edad para jubilarse regresar a España, deberá tributar la pensión que perciba de aquel Estado en España⁵⁹. Se puede apreciar, de esta forma, que el CHS junto al MCOCDE,⁶⁰ lo cual se basa en también en lo que denominamos como una relación de reciprocidad, puesto que ambos Estados son conscientes de que su homólogo establece un impuesto con el fin de tributar las pensiones.

Así el CHS establece los métodos para evitar la doble imposición que se encontraremos en el Capítulo quinto. Concretamente en su art. 23.1, el CDI hispano-suizo intenta resolver los conflictos que surgen entorno a eliminar la Doble Imposición.⁶¹

En efecto, y como hemos visto en el CHS, en esa primera fase que hemos mencionado, el CDI atribuye la competencia compartida a ambos Estados que pasará a uno u otro dependiendo de las reglas que establece. Será en este art. 23 del CDI⁶² donde se verá los métodos para evitar la doble imposición. Dicho artículo describe los métodos que utilizarán España (23.1) y Suiza (23.2) respectivamente para evitar la Doble Imposición.

⁵⁸ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios...* Ob. cit. 579.

⁵⁹ Así lo refleja, también, la Consulta general de la DGT núm. 1119/98 de 18 de junio.

⁶⁰ Al igual que otros Convenios firmados por España, por ejemplo con México (de 24 de julio de 1992) o Ecuador (de 5 de mayo de 1993)

⁶¹ A modo de ejemplo, se puede destacar l' ATF de 22 de junio FJ 2º a) (Ref. 116 Ib 217), la cual resuelve una *Litis* sobre el CDI suizo-alemán de 29 de noviembre de 1972. En efecto, aludiendo al art. 23.1 de dicho CDI, existe un uso abusivo del mismo partiendo de que libera el impuesto global alemán cuando más de la mitad de las rentas se destinan a personas no beneficiarias del convenio, ya que no residen en Suiza.

⁶² Pasaremos a analizar el art. 23 conforme al protocolo entre la Confederación Suiza y el Reino de España que modifica el convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su protocolo, modificados por el protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, vigente actualmente.

Para España, el CDI hace una remisión a la Ley interna o bien, se resolverá la eliminación de la Doble Imposición mediante el método de imputación o el método de exención. Pasamos a interpretar el art.23 según los métodos y sus variantes.

En el apartado a), el legislador establece el método de imputación cuando establece que “cuando un residente español obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo al CDI, puedan someterse a imposición en Suiza, España permitirá entorno a la persona física:

- La deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Suiza.
- La deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Suiza sobre esos elementos patrimoniales.”

El precepto añade que, “sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio calculado antes de la deducción correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Suiza”.⁶³

Este método se define, según HORTALÀ I VALLVÉ, como un crédito fiscal que se concede al sujeto pasivo por los impuestos satisfechos en el otro Estado. Dentro de las variantes del mecanismo de imputación, y siguiendo la línea argumentativa que establece el autor, debe entenderse este artículo como el método de imputación plena, es decir, el Estado de residencia concede por las rentas de fuente extranjera que se hayan incluido en la base imponible una deducción por un importe igual al impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero.⁶⁴

Volviendo al art. 23.1, en su apartado b), siguiendo el método de exención, establece que, “cuando con arreglo a cualquier disposición del presente Convenio las rentas obtenidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o del patrimonio de ese residente”.

⁶³ Según lo que establece el protocolo modificativo del CDI hispano-helvético.

⁶⁴ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios...* Ob. cit. Aranzadi. Cizur (Navarra), 2007. Pág. 677.

Siguiendo HORTALÀ I VALLVÉ, con el método de exención un Estado “no grava las rentas que puedan ser sometidas a imposición en el otro Estado, tanto si ejerce la potestad como si no lo hace.”⁶⁵ En este caso, se trata de una exención con progresividad, pues, las rentas se dejan exentas de imposición, tan sólo tomándose en cuenta con el fin de establecer la imposición del resto de las rentas del sujeto pasivo.

El legislador, establece los mismos mecanismos para eliminar la Doble Imposición en Suiza, es decir, el método de exención y de imputación. Si bien es cierto que, predomina el método de imputación con el objetivo de que ningún país renuncie a su soberanía fiscal sobre la renta o patrimonio del sujeto pasivo. RIVAS NIETO y URQUIZU CAVALLÉ apuntan al interés del Estado de residencia a conservar la cláusula “*tax sparing*” entorno al tráfico mercantil, es decir, deducir del impuesto que se adeuda en el Estado del sujeto pasivo, por el ámbito subjetivo, no abonado por alguna exención impositiva en el otro Estado⁶⁶.

En este sentido, y si acudimos al derecho comparado resaltando el Convenio hispano-mexicano de 24 de julio de 1992⁶⁷. RIVAS NIETO y URQUIZU CAVALLÉ, se aprecia que, siguiendo el art. 109.III de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana, “en cualquier caso, no se paga el Impuesto sobre la Renta por la obtención de los ingresos procedentes de las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente, se paga el impuesto.”⁶⁸

⁶⁵ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios...* Ob. cit. Pág. 676.

⁶⁶ RIVAS NIETO, M^a Estela; URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y México*, Barcelona: Marcial Pons, 2004. Pág. 157.

⁶⁷ B.O.E., 27 de octubre de 1992

⁶⁸ RIVAS NIETO, M^a Estela; URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Convenio para...* Ob. cit. Pág. 138.

En este sentido, debe entenderse que la soberanía mexicana es respetada por el Estado español. España, a su vez, utiliza el método de la tributación compartida en el Convenio hispano-brasileño de 14 de noviembre de 1974⁶⁹ en que establece que la parte que excede del límite establecido en el CDI (3000 dólares americanos) podrá ser tributada por ambos Estados.

No obstante, la atribución exclusiva al Estado de residencia o la compartida limitando al Estado fuente, no es una práctica utilizada siempre, pues, cabe la posibilidad de una potestad subsidiaria, que ofrecería al Estado emisor de la prestación la posibilidad de imponer tributación en defecto del Estado de residencia.

Suiza, por ejemplo, utiliza en el Convenio entre Bulgaria y Suiza, de 19 de setiembre 2012. La cláusula "Toutefois, si ces pensions et autres rémunérations similaires provenant de l'autre Etat contractant ne sont pas imposées dans l'Etat de résidence, elles sont imposables dans l'autre Etat"⁷⁰.

Se trata de una cláusula que, a sabiendas que Bulgaria no impone tributación en esta materia como Estado de residencia, y faculta al Estado suizo poder imponer la tributación, con el fin de que el sujeto pasivo no quede exonerado incluyendo no sólo las prestaciones mensuales, sino también la retirada de todo el capital. El ejemplo del Convenio búlgaro-helvético, junto con, por ejemplo, el art.19 del CHS, muestran que Suiza, no siempre opta por la tributación exclusiva del Estado residente que establece el MC OCDE, utilizando el método de la tributación compartida.

Nuestra opinión, en este sentido, es que los CDIs que estén firmados por España deberían, no sólo establecer la tributación exclusiva del Estado de residencia, sino también la cláusula de tributación subsidiaria, en el caso de que el Estado de residencia contratante, no tribute sobre esa materia.

⁶⁹ B.O.E., 31 de diciembre de 1975

⁷⁰ Dicha cláusula establece que, en todo caso, si estas pensiones y otras remuneraciones similares procedentes del Estado fuente, no son tributables en el Estado de residencia, éstas pueden ser tributadas en el otro Estado.

De esta forma, entendemos que el Estado español, en muchos convenios como pueden ser el convenio hispano-mexicano, no solo renuncia a una nueva fuente “posible” de recaudación, sino que también, en esos determinados casos, fomenta la vulneración de Principios Generales del Derecho Internacional, como por ejemplo el de igualdad.

En el caso español, puede producirse que exista un hecho imponible del sistema tributario que no lo sea en el otro estado contratante, vulnerando así el principio de igualdad. Es el caso del convenio hispano-ecuatoriano de 20 de mayo de 1991⁷¹, problemática que ya hemos destacado en el capítulo 3.

5.1. El gravamen sobre las pensiones en el CHS.

El CHS establece un gravamen sobre las pensiones y remuneraciones similares. Se incluye, así, en el art. 18 del CHS, las pensiones que surjan del trabajo generador de la pensión por jubilación, aquellas que por el trabajo se originó un derecho a un sujeto ajeno por su vínculo con el emigrante (las pensiones de viudedad, orfandad, incapacidad legal del trabajador, etc.)⁷² u otras circunstancias que puedan tener relación entre el emigrante y su trabajo anterior como son la indemnización por despido o las pensiones de invalidez o incapacidad permanente.

En el sistema tributario español, la pensión es una situación de hecho⁷³ que se constituye por el Derecho positivo en elemento objetivo del hecho imponible como el estado, situación o la cualidad del obligado tributario (entendiéndose en la figura del pensionista, el cuál forma el elemento subjetivo) que además es titular del derecho a percibir esta prestación de carácter vitalicio. Así, delimitamos que la nota esencial de este artículo es la conexión con un empleo anterior en el sector privado. Vamos a analizar sin embargo las dos materias que regula dicho art. 18 del CHS.

⁷¹ B.O.E., de 5 de mayo de 1993

⁷² AGUAS ALCALDE, Emilio. *La Tributación...* Ob. cit. Pág. 257.

⁷³ Art. 20 de la LGT y Preámbulo

a) Pensiones: siguiendo la consulta vinculante de la núm. DGT V2270/2012⁷⁴, debe considerarse el concepto de pensiones a aquellas remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

Por tanto, debe interpretarse de esta DGT que aquellas pensiones que procedan de un empleo anterior en el sector privado de un Estado, en relación a aquel sujeto privado que una vez y concluida su etapa laboral en un Estado extranjero, decide regresar y percibir la pensión por jubilación determinada por los años cotizados en dicho Estado.

La determinación del carácter tributario de la pensión, determina la prestación de ésta por jubilación como hecho imponible, es decir, un hecho tipificado en la Ley fiscal, ya sea la LIRPF o LIFD en cuanto a síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria.⁷⁵

En las relaciones jurídicas que crea el CHS, el empleo anterior nos ayuda a concretar qué prestaciones pueden introducirse en el art. 18 del CDI. Así lo refleja la Consulta vinculante de la DGT núm. V1133/2006⁷⁶ que antepone, en grado de importancia, el “empleo anterior” a la procedencia de los fondos con cargo a los cuales se paga la pensión.

b) Remuneraciones similares: la concreción de la definición obliga al legislador del CHS a introducir la cláusula “remuneraciones similares” para incluir en el ámbito del artículo, siguiendo HORTALÀ I VALLVÉ, aquellas derivadas del ejercicio de una relación laboral previa cuyo beneficiario es una persona distinta de aquella que generó el derecho a su percepción”.⁷⁷

⁷⁴ 27 de noviembre de 2012

⁷⁵ Siguiendo la definición expuesta en: PÉREZ DE AYALA, José Luis; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Ed. Manuales Jurídicos Dykinson. Madrid, 2013. Pág. 106.

⁷⁶ 15 de junio de 2006

⁷⁷ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Aranzadi. Cizur (Navarra), 2007. Pág. 582.

Debe apreciarse, que al tratar la pensión de jubilación, como hecho imponible, se debe asimilar que se trata de un impuesto personal, del cual dependerá la condición del pensionista. MARTÍN JIMÉNEZ distingue esta cláusula de otros pagos que se clasifican en el CHS como:⁷⁸

- Renta del trabajo dependiente (Art. 15 del CHS).
- Funciones públicas (Art. 19 del CHS).
- Otras rentas, como por ejemplo las que se derivan de una propiedad inmobiliaria.

El legislador se refiere, a través de la cláusula “remuneraciones similares” a las pensiones de viudedad y orfandad, como excepción a la relación entre la pensión como hecho imponible, cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria del sujeto tributario. En estos casos quien realiza el hecho imponible no se adecua con el sujeto pasivo (huérfanos y/o viudos/as) ya que sino quedarían exentas de tributo.

Debe destacarse, sin embargo, que mediante esta cláusula “otras remuneraciones”, siguiendo el MCOCDE⁷⁹, hace referencia también a los pagos no periódicos al retiro de todo el capital del *Deuxième Pilier* por parte del sujeto pasivo, y como distinción a los pagos periódicos denominados anualidades.

Por lo tanto, se incluye en el art. 18 del CHS las pensiones que surjan del trabajo generador de la pensión por jubilación, aquellas que por el trabajo se originó un derecho a un sujeto ajeno por su vínculo con el emigrante (las pensiones de viudedad, orfandad, incapacidad legal del trabajador, etc.)⁸⁰ u otras circunstancias que puedan tener relación entre el emigrante y su trabajo anterior como son la indemnización por despido o las pensiones de invalidez o incapacidad permanente.

⁷⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Pensiones” en *Convenio Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS. Valencia, 2013. Pág. 508.

⁷⁹ Comentario al art. 18 del MCOCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. 2010. Pág.286.

⁸⁰ AGUAS ALCALDE, Emilio. *La Tributación...* Ob. cit. Pág. 257.

Por consiguiente, se excluyen de este art. 18 del CHS, las siguientes prestaciones:

- Las prestaciones pagadas a los autónomos (o profesiones libres), puesto no existe la vinculación a un empleo pasado.
- Las pensiones de los funcionarios públicos exceptuando aquellos que hayan desarrollado sus funciones en actividades empresariales. Éstas quedan recogidas en el apartado 2º del art. 19⁸¹, al igual que aquellas que serán tratadas en el art. 21 del CHS, como son las rentas por arrendamiento de bienes inmuebles. Las prestaciones por desempleo consideradas rentas del empleo⁸² y, finalmente las pensiones compensatorias entre cónyuges, alimenticias o por hijos.⁸³

Se destaca la pensión de los deportistas y artistas, ya que sí bien los rendimientos de trabajo se regulan en el art. 17 del CHS, las pensiones obtenidas como causa de su empleo deben quedar reguladas a través del art.18 del CDI hispano-suizo. Lo mismo sucede con la pensión del consejero de administración (regulados en el art. 7 y 21 del CHS) habiendo prestado su empleo en régimen dependiente.⁸⁴

En este sentido, si acudimos al Derecho Comparado, podemos destacar al Convenio hispano-argentino, de 2 de diciembre de 2013⁸⁵, que a diferencia del MCOCDE, el cual se refiere únicamente a los términos señalado, el Convenio hispano-argentino recoge también los rendimientos de capital mobiliario como son las pensiones alimenticias o manutención de hijos menores, además de los planes pensiones comprendido como pensiones privadas.⁸⁶

⁸¹ HORTALÀ I VALLVÉ, destaca que los convenios con Canadá, Chile y Nueva Zelanda incluyen en el mismo precepto las pensiones públicas y privadas. *Comentarios...* Ob. cit. Pág. 583.

⁸² Serán reguladas en el art. 15 del CHS.

⁸³ Tomando por referencia nuestra legislación tributaria, PARRA BAUTISTA, José Ramón. Expresa en *Las pensiones compensatorias y alimenticias*. Ed. Difusión Jurídica de Actualidad. Barcelona, 2002 Pág. 27, que “no se puede atribuir este artículo a las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos que no quedan exentas, pues dichas rentas no estarán sujetas a retención y ello debido a que el pagador (progenitor) de conformidad con lo dispuesto en el art 82.2 LIRPF y el 71.1 RD 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento sobre el IRPF, no está obligado a retener ni a ingresar a cuenta (pues no actúa como empresario ni profesional)”. Por esta línea sigue también HORTALÀ I VALLVÉ, destaca que los convenios con Canadá, Chile y Nueva Zelanda incluyen en el mismo precepto las pensiones públicas y privadas. *Comentarios...* Ob. cit. Pág. 590.

⁸⁴ AGUAS ALCALDE, Emilio. *La Tributación...* Ob. cit. Pág. 258

⁸⁵ B.O.E., 14 de enero de 2013

⁸⁶ Así puede verse en PELÁEZ MARQUÉS, Mercedes. *Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Argentina*. Marcial Pons. Madrid, 2003. Pág. 117. Nótese que es un

No obstante, los CMOCDE establece que los Estados de Suiza y España deberán acudir a las disposiciones del art. 25 del mismo CDI, en que mediante acuerdo amistoso entre el Estado helvético y el español, el legislador ofrece esta cláusula de cierre que establece el artículo⁸⁷, aunque debe entenderse que, según HORTALÀ I VALLVÉ, las costas que deberá asumir el sujeto pasivo son notables.⁸⁸

5.2. La persona física en el CHS.

5.2.1. Su vinculación al principio de residencia para atribuir la potestad fiscal.

Una vez establecido las prestaciones que incluyen el precepto del art. 18 del CHS vamos a analizar la relación de los sujetos en la obligación tributaria, es decir, quien tiene potestad para imponer una obligación tributaria y a quién se le atribuye la obligación del tributo.

El Capítulo Primero del CHS nos establece el Ámbito de aplicación del Convenio. En su art. 1, define el ámbito subjetivo y estipula que “el presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos estados Contratantes”. Para entender qué debemos entender por “persona”, el legislador nos establece en el art.3 d) del CHS junto a otras definiciones generales que pueden ser personas físicas y jurídicas.⁸⁹

Ya que se determina una potestad tributaria exclusiva del Estado de residencia, en el art. 18 del CHS, la obligación tributaria, en materia de pensiones, que se atribuye a un emigrante retornado, sólo puede someterse a imposición en España.

comentario en torno al Convenio antiguo, sin embargo, que esta referencia ha sido utilizada con el fin de interpretar la versión actualizada de dicho CDI.

⁸⁷ Modificado por el Protocolo modificativo de 2011.

⁸⁸ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. Comentarios... Ob. cit. Pág. 143.

⁸⁹ El art.3 d) nos establece las personas físicas, las Sociedades y cualquier otra agrupación de personas. A su vez, el apartado e) establece que por sociedad entenderemos cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.

El art 18 del CHS, las pensiones son referidas a aquellas “rentas vitalicias cuyo objetivo es sustituir los ingresos profesionales de un trabajador, una vez concluida su vida laboral.”⁹⁰ De esta forma, y como hemos analizado anteriormente, el emigrante retornado pensionista sólo podrá ser una persona física. Por tanto, la pensión es la consecuencia de un trabajo anterior que será satisfecha de quien se hace cargo de éstas.

Siguiendo el CHS, el art. 4 nos establece el término de “residente.” Es el artículo que debería definir el sujeto pasivo, pues como se comprueba en dicho artículo es el concepto de mayor importancia dejando, así, la nacionalidad como irrelevante.⁹¹ Siguiendo, pues, el art 4.1. se define el residente como “a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”⁹² Por lo tanto, tenemos que acudir a la normativa interna española y a la normativa interna de suiza para saber si el sujeto pasivo es residente en un estado o en otro.

Sin embargo, HORTALÀ I VALLVÉ, entiende que de esta forma el CDI “rehúsa aportar una definición de residencia, dejando que sean las legislaciones domésticas, y variadas en este sentido, las que decidan quiénes son residentes”⁹³. Sin embargo, el autor expresa que son criterios válidos a los efectos de considerar un sujeto pasivo como residente⁹⁴.

⁹⁰ Art. 160 de la LGSS.

⁹¹ MEDINA CEPERO, Juan Ramón. *Los Convenios para evitar la Doble Imposición. Anotados y Comentados conforme a la legislación y la jurisprudencia más reciente*. Ed. Trivium. Getafe (Madrid), 2001. Pág. 25.

⁹² La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 15 febrero 2001. (JT 2001\553) FJ 3º asimila al concepto de residencia habitual “no sólo la permanencia en territorio español durante un determinado lapso de tiempo (más de ciento ochenta y tres días) sino también el hecho de poseer en dicho territorio el núcleo de la actividad empresarial, profesional o económica del contribuyente, lo que constituye el denominado «centro de intereses económicos», asimilación que, como correctamente se dice por el Tribunal Económico-Administrativo Central vino a suponer una modificación de la clásica noción tributaria de residencia habitual introducida por primera vez en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991”.

⁹³ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. Comentarios... Ob. cit. Pág.118.

⁹⁴ RTEAC de 19 de diciembre de 1997 (JT 1998\243), FJ. 3º: expresa que “es evidente que el criterio utilizado por la legislación interna española para determinar la sujeción por obligación personal es el de la residencia, por lo que cae de lleno en el apartado 1 del citado artículo 4 del Convenio”. Así también lo refleja la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 15 de noviembre de 2000 (JT 2001\399), FJ 2º: “El art.4.1 a la hora de fijar los criterios de residencia en uno de los Estados contratantes se remite a la legislación (interna de cada Estado)”.

5.2.2. La problemática de la doble residencia.

La problemática de la doble residencia ocurre en el momento, en que el sujeto pasivo tenga residencia en ambos estados, según la legislación propia de dicho estado, es decir, en Suiza y en España. Siguiendo a NAVARRO IBARROLA⁹⁵, se trata de unos criterios denominadas *tie-break*, que siguiendo el léxico deportivo, podrían traducirse como cláusulas de desempate.

En este contexto, el art. 4.2 del CHS resuelve esta problemática aplicando una serie de reglas⁹⁶:

a) Esta persona será considerada residente del Estado contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si Tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)

Por el criterio de vivienda permanente, según CARMONA FERNÁNDEZ⁹⁷, se entiende por vivienda habitual aquel inmueble por el cual el sujeto pasivo tenga un alojamiento “en cualquier momento todo tiempo, de manera continua y no ocasionalmente”. En este caso, bastará la posesión, uso y disfrute⁹⁸ de cualquier tipo vivienda, independientemente del régimen al que esté sujeta (propiedad o arrendamiento).

⁹⁵ Siguiendo a NAVARRO IBARROLA, Aitor. *Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española* (BIB 2012/629). Ed. Aranzadi. Pamplona, 2012. Pág. 3.

⁹⁶ Al igual que MEDINA CEPERO, resaltamos la STSJ de Cataluña núm. 316/1996 de 22 abril. (JT 1996\802) la cual establece en su FJ 1º que el precepto del art. 4.2 del Convenio hispano-francés de 27 junio 1973 prevalece sobre cualquier otro establecido en la legislación interna del Estado español, en virtud de lo dispuesto en el art. 96 de la Constitución.

⁹⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. “Ámbito de aplicación de los convenios de Doble Imposición” en *Convenio Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS. Valencia, 2013. Pág. 89.

⁹⁸ La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 15 de noviembre de 2000 (JT 2001, 399) FJ 3º que la vivienda española cedida en usufructo cumple los requisitos del criterio convencional de “vivienda permanente a su disposición” al gozar de la posibilidad de habitar permanentemente el chalet madrileño, por aquiescencia de la nieta (usufructuaria de la misma).

En el caso de que a su disposición tuviera una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (lo que se denomina centro de intereses vitales).

De hecho, según NAVARRO IBARROLA, “El centro de intereses personales se mostrará «confuso»”, ya que si podemos atender a intereses familiares, por ejemplo, nos podemos encontrar con un sujeto pasivo divorciado y con un hijo bajo la custodia del otro cónyuge, decide casarse en otro Estado, con una pareja nativa de ese lugar, hecho que podría provocar que dicho sujeto tenga intereses vitales y, por tanto se entienda que convive con hijo en un Estado, y actual cónyuge en el otro.

b) Si no pudiera determinarse el Estado contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante donde viva de manera habitual.

Para ello, el art 4.2. del CHS nos ofrece el criterio del lugar donde viva habitualmente, ampliando de esta forma la vivienda permanente a otros lugares donde el sujeto permanezca de forma más habitual. En este sentido, se interpreta otros lugares, como podrían ser los hoteles, ya que ni la residencia, ni la vivienda permanente, ni el centro de interés vital resulta suficiente para superar el conflicto de la doble residencia.⁹⁹

En este caso, deberá observarse el comportamiento personal del sujeto pasivo. MEDINA CEPERO interpreta que son relaciones personales y económicas más estrechas,¹⁰⁰ es decir, el centro de intereses vitales, en la práctica totalidad de los casos, se situará en España, siempre atendiendo a su vertiente económica¹⁰¹.

⁹⁹ NAVARRO IBARROLA, Aitor, en *Los criterios para...* Ob. cit. Pág. 10. El autor así lo refleja En ese caso, deberíamos acudir al criterio de “morada habitual”, porque el criterio de «centro de intereses vitales» sólo se aplica cuando existe una vivienda permanente a disposición en ambos Estados.

¹⁰⁰ El autor sigue así el RTEAC de 9 abril 1997 (JT\1997\621) FJ 2º, y así lo refleja en *Los Convenios para evitar...* Ob. cit. 2001. Págs. 31.

¹⁰¹ Sin embargo, suscita nuestro interés por el CDI que seguimos el análisis que realiza NAVARRO IBARROLA, Aitor, en *Los criterios...* Ob. cit. 2012. Pág. 10, de la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 30 de junio de 2010 (JUR 2010, 249425). En efecto, el FJs 4º y 5º. En ambos FJs, se resalta la necesidad de acudir a analizar los aspectos económicos. No obstante, la vista de la

c) Si viviera de manera habitual en ambos Estados contratantes, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado contratante del que sea nacional. Aunque se destaca que carece de irrelevancia en el momento de establecer la residencia del sujeto pasivo. No obstante, en otros sistemas, sí que es denotable su importancia, como por ejemplo el sistema norteamericano en que considera, a los nacionales de los Estados Unidos y los titulares de un permiso de residencia permanente (Green card)¹⁰² residentes fiscales de ese país con independencia de su lugar de residencia, hecho que provoca la necesidad de añadir matizaciones al MC OCDE.¹⁰³

d) Si fuera nacional de ambos Estados contratantes, o no lo fuera de ninguno de ellos, las Autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo. Ya en defecto de las anteriores posibilidades, el legislador ofrece esta cláusula de cierre que establece el art. 25 del CDI¹⁰⁴, aunque debe entenderse que, según HORTALÀ I VALLVÉ, las costas que deberá asumir el sujeto pasivo son notables¹⁰⁵.

De acuerdo a este precepto, nos surge la duda en torno a establecer la residencia de aquel emigrante retornado que decide residir durante 6 meses en el domicilio de sus padres u otros familiares, y los 6 siguientes en Suiza en el domicilio de sus hijos, lo cuales han decidido establecer su residencia allí.

En estas situaciones resulta difícil establecer la residencia, la vivienda permanente o el centro de interés vital. Por tanto, debemos entender que en este caso del emigrante que no se considera del todo retornado, debido a sus estancias en Suiza, se registrará por su Ley nacional y por tanto, tributará en España.

dificulta de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, "la mera titularidad de acciones" no puede equipararse, como sugiere el recurrente, a las "actividades" empresariales y profesionales e "intereses" económicos que son los únicos conceptos que el precepto invocado se contemplan, aunque representen el 60% del patrimonio del sujeto.

¹⁰² Se destaca la información recuperada el 10 de mayo de 2014 desde: <http://www.usgreencardoffice.com/es/>

¹⁰³ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios...* Ob. cit. Pág. 144.

¹⁰⁴ Modificado por el Protocolo modificativo de 2011.

¹⁰⁵ HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios...* Ob. cit. Pág. 143.

6. LA TRIBUTACIÓN DE LA PENSIÓN DEL EMIGRANTE RETORNADO.

6.1. Cuestiones previas.

En este apartado vamos a analizar la vinculación del art. 18 del CHS al ordenamiento jurídico tributario español, ya que como hemos afirmado nuestro caso práctico es el de un emigrante retornado que decide regresar a España una vez terminada su etapa laboral en Suiza. Por lo tanto, al tratarse de un residente español deberá satisfacer el IRPF.

Debido a la aplicación del art. 18 del CHS, el Estado español no podrá aplicar en materia de pensiones la LIRNR, puesto que otorga la tributación exclusiva al Estado residente. En Suiza en cambio, no distingue los residentes y los no residentes, regulando los impuestos sobre la renta en la LIFD, por lo que podría tributar sobre las pensiones de aquellos emigrantes que en sus Estados de residencia quedan exonerados.¹⁰⁶

Otro aspecto a destacar, lo establece el art. 2 del CHS, el cual alude al ámbito objetivo, es decir a los impuestos que el convenio afecta y que son exigibles “por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas y entidades locales cualquiera que sea el sistema de exacción,” con la excepción de los premios de lotería.

El impuesto en torno a las pensiones que tratamos en este Trabajo de Fin de Grado es el IRPF¹⁰⁷ en España y los impuestos federales, cantonales y comunales “*sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus)*”¹⁰⁸ en Suiza.

¹⁰⁶ Como ya hemos mencionado, así sucede en el Convenio búlgaro-helvético de 19 de setiembre de 2012, en que el art. 18 establece una cláusula adicional a la cláusula de tributación exclusiva al Estado de residencia.

¹⁰⁷ El art. 5 de la LIRPF expone 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.”

¹⁰⁸ “*L’Impôt sur le revenu*” tiene la problemática que no ha quedado definido en ninguna norma federal ni cantonal, que únicamente han pasado a enumerar los elementos que lo componen, por lo que podría definirse como cualquier renta sea nacional o extranjera, única o periódica. Así lo refleja la Division Etudes et supports Administration fédérale des contributions. *Guide du futur contribuable*. Ed. Conférence suisse des impôts. Commission information. Lausanne (Canton de Vaud - CH), 2014. Pág. 10. Recuperado el 10 de mayo de 2014, desde: <http://www.estv.admin.ch/>.

MEDINA CEPERO¹⁰⁹ nos resalta la existencia de una cláusula con el fin de asegurar la vigencia del Convenio pese a los cambios que se establezcan dentro de los sistemas fiscales.¹¹⁰

Cabe resaltar, en el art. 3.2. de dicho CDI, la cláusula por la cual establece que “cualquier expresión no definida en el mismo, tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.”

Como hemos visto, el CHS hace una remisión a la LIRPF, para establecer la tributación de las pensiones de los emigrantes retornados. Por tanto, como el gravamen se atribuye a España, Suiza, deberá abstenerse de practicar retenciones.

6.2. La residencia en España.

Para establecer la residencia en España, la LIRPF establece en su art. 9, los criterios de permanencia y económico por el cual delimitaremos la residencia del emigrante retornado.

El criterio de permanencia, establecido en el art. 9.1.a) de la LIRPF, establece la residencia fiscal española a quien permanezca en el Estado durante más de 183 días anuales. En este periodo se computará las ausencias esporádicas, a no ser que se acredite la residencia fiscal en otro Estado.

¹⁰⁹ *Los Convenios para...* Ob. cit. Pág. 26

¹¹⁰ El art 2.4 del Convenio entre España y Suiza establece que “el presente Convenio se aplicará también a los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los actuales o que los sustituyan. Cada año, las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales”.

El art. 9.1.b) de la LIRPF establece el criterio económico, de modo que se puede establecer la residencia española en la situación que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Siguiendo a CARMONA FERNÁNDEZ¹¹¹, debe establecerse este criterio siguiendo la casuística la cual ha ido ponderando las variables económicas que sirven para delimitar el “núcleo” o “interés económico”.

Dicho artículo, establece la presunción de residencia fiscal española, en el caso de los cónyuges e hijos menores. La problemática en torno al emigrante, en la normativa española recae en establecer la residencia fiscal cuando no pueda ser de acuerdo al criterio de permanencia, repartiéndose en 6 meses las estancias entre España y Suiza, ni el criterio económico, puesto que no goza de ningún inmueble en propiedad, ni posesión, residiendo, a modo de ejemplo, en la vivienda de sus descendientes arraigados en Suiza, y en la de sus ascendentes o demás familiares en el Estado español.

Para ello, debemos interpretar entonces que la normativa acudirá a las cláusulas *tie-break* del art. 4.2. del CHS aludiendo al criterio de la Ley nacional, que nos determinará que el emigrante retornado en esta situación será considerado residente español.

6.3. La pensión como hecho imponible.

Las pensiones son rendimientos del trabajo a efectos del IRPF.¹¹² La legislación española, de esta forma, sigue el criterio de individualización, basándose, según GARCIA NOVOA “en el origen o fuente de la renta, de modo que se asignará la renta al titular de la relación laboral o estatutaria que determina la percepción del rendimiento de trabajo o al beneficiario del acto de reconocimiento de la pensión o percepción.”¹¹³

¹¹¹ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. “El ámbito...Ob. cit. Pág.95

¹¹² Como así establece el art. 16 de la LIRPF

¹¹³ GARCÍA NOVOA, César. “Los sujeto pasivos en el nuevo IRPF” en *Estudios del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2000. Pág. 89.

Así, el art. 17.2.a) 1ª de la LIRPF establece la consideración de rendimiento de 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 lo dispuesto en el art. 7 de la LIRPF, el cual establece las exenciones de las obligaciones tributarias.

Dentro de estas exenciones, cabe destacar las pensiones por invalidez absoluta, que si bien deben ser exentas también en los demás Estados miembros de la UE, no tiene por qué ser así en otros sistemas de Seguridad Social, salvo que ésta tenga un convenio en la materia con la UE, o en su defecto, directamente con España¹¹⁴.

En materia de invalidez, Suiza goza de una regulación propia otorgando prestaciones dependiendo del grado de invalidez.¹¹⁵ Si en España la graduación de invalidez se divide en incapacidad temporal, parcial o permanente (a su vez, total, absoluta o gran invalidez)¹¹⁶, en Suiza, las rentas de prestación de invalidez giran en torno al porcentaje de invalidez del sujeto. (Más del 40%, más del 50%, más del 60% o más del 70 %)¹¹⁷.

A *stricto sensu*, en el caso que esta problemática surja entorno a la pensión por invalidez de un emigrante retornado, en el caso de Suiza deberemos analizar si estas pensiones gozan del mismo beneficio o no a través de los convenios que ésta tenga firmada.

Con este razonamiento, se sigue la consulta de la DGT de 22 de diciembre de 1998¹¹⁸, en que determina que las pensiones de invalidez suiza estarán exentas “si son consecuencia de una situación de incapacidad permanente equivalente a lo que la normativa española de la Seguridad Social califica como absoluta o gran invalidez”.

¹¹⁴ Así lo refleja Martín Jiménez, Adolfo. J. en “pensiones”... Ob. cit. Pág. 517.

¹¹⁵ Art. 28 de la *Loi Fédérale sur l'assurance-invalidité de 19 juin de 1959* (19 de junio de 1959)

¹¹⁶ Siguiendo MARTINEZ ABASCAL, Vicente-Antonio y HERRERO MARTÍN, José Bernardo. *Curso del Derecho del Trabajo*. Ed. Tecnos. Madrid, 2013. Pág. 687.

¹¹⁷ OFFICE FÉDÉRAL DES ASSURANCES SOCIALES OFAS. *La prévoyance vieillesse, survivants et invalidité en Suisse – Le système des trois piliers*. Pág. 6. Recuperado el 11 de mayo de 2014 desde file:///C:/Users/Dami/Downloads/3_piliers_2013_FR.pdf.

¹¹⁸ 1993-98. Así también lo refleja la Consulta vinculante de la DGT núm. V0276/2014, de 5 de febrero.

En la misma línea, se destaca la STSJ de Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) 475/2005 de 1 de julio (JUR 2006/144092), la cual en su FJ 5º, establece la coincidencia en el supuesto de hecho de la valoración por parte del Instituto Aragonés de Servicios Sociales, y la graduación del 90% reconocido en Suiza, por lo que debe estimar la exención de la pensión por invalidez que provenga del Estado helvético.

Cabe hacer mención, en este sentido, de la posibilidad que tiene el emigrante retornado de percibir todo el capital cotizado en Suiza, una vez haya alcanzado la edad de jubilación. Siguiendo TOVILLAS MORÁN¹¹⁹, en este caso, las rentas deben ser consideradas como irregulares, equiparándose a un Plan de pensiones (regulado en el art. 17.2 a) de la LIRPF), declarándose y tributando en el año en que se cobra, con una reducción del 40%¹²⁰.

De esta forma, el legislador equipara la pensión percibida en su totalidad y en un pago único a una renta que no sigue un ritmo anual provocando un desajuste entre su período de generación y el de su obtención por lo que puede incluirse en la reducción establecida en el art. 18.2 a) de la LIRPF.¹²¹

En cuanto a su tributación, siguiendo el art. 16.1 de la LIRPF, la cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa. Es decir, que para determinar la base imponible de las pensiones, siguiendo a su vez el art 49 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹²², se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal.

¹¹⁹ TOVILLAS MORÁN, José María. *Análisis de la última doctrina administrativa y jurisdiccional sobre el sistema de tributación de las pensiones en los convenios de doble imposición*. (BIB 2003\1483). Pág. 7.

¹²⁰ En esa misma línea, se destaca la Consulta no vinculante de la DGT núm. 0538/2002, de 4 de abril de 2002.

¹²¹ Así lo refleja MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *Tributación de las rentas irregulares tras la ley 39/2010. Alcance de la reforma*. Recuperado el 11 de mayo 2014 desde: <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/>

¹²² RDL 828/1995, de 29 de mayo

Siguiendo el art.62 de la LIRPF, La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 63 y 66 de esta Ley, a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente.

Por lo tanto y siguiendo la consulta no vinculante de la DGT núm. 1992/1998¹²³, cuando la renta se percibe de forma fraccionada y periódica, la tributación en España se efectuará anualmente por el importe correspondiente, junto con el resto de las rentas obtenidas por el perceptor durante ese año, como renta regular.

Si el emigrante retornado, decide percibir todo el capital de una vez, la tributación tendrá lugar en el año que se percibe, siendo de aplicación el tratamiento de las rentas irregulares previsto en la normativa vigente del IRPF. El tratamiento de renta irregular se aplica a todas aquellas rentas relacionadas con el trabajo que se han constituido o generado en varios años y que se perciben de una sola vez.

En cuanto a la cuantía del impuesto, dependerá del total de las rentas obtenidas por el emigrante retornado, siguiendo una escala progresiva en función de la renta obtenida.

6.4. La problemática actual de las pensiones de los emigrantes retornados.

Como hemos señalado en la introducción, una de las motivaciones que nos ha levantado interés para la realización del trabajo, es la problemática surgida en el año 2013, en que “a muchos emigrantes retornados, principalmente de Galicia y Andalucía, se les está comunicando por la Agencia Tributaria, el inicio de un expediente de gestión tributaria de comprobación limitada. Los emigrantes retornados están recibiendo requerimientos y liquidaciones del IRPF, por las pensiones que percibieron del extranjero durante el ejercicio del 2008, último no prescrito”.

¹²³ 22 de diciembre de 1996.

También se les ha notificado, a algunos de ellos, las comprobaciones de años posteriores y el inicio de un expediente sancionador por no haber declarado, en su día, la renta percibida. Las multas se están extendiendo incluso a los familiares de emigrantes fallecidos¹²⁴. Por lo tanto, vamos a desprender las siguientes ideas en torno a esta problemática.

a) Los emigrantes no han declarado sus pensiones, las cuales son hechos imponible en el IRPF como rendimientos de trabajo. En consecuencia dicha actuación es una infracción tributaria por incumplimiento sustancial de facturación o documentación. Siguiendo el art. 201.3 de la LGT, se trata de un incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, y por tanto se establece sanción pecuniaria.¹²⁵

b) Se está notificando a los familiares de los emigrantes, ya fallecidos, puesto que, de acuerdo a la proposición no de Ley del grupo parlamentario socialista. Siguiendo el art. 189.1 de la LGT, la muerte del infractor determina la extinción de la responsabilidad por las infracciones cometidas por el fallecido, siguiendo el principio de personalidad de la pena. Así, se desprende que los familiares no son sujetos de la infracción, pero sí de la deuda tributaria, por su condición de herederos de acuerdo al art. 39 de la LGT.

c) Las sanciones tributarias pueden extinguirse por condonación, siguiendo el art. 190 de la LGT. En la legislación anterior se permitía la condonación graciable que otorgaba el Ministerio de Hacienda¹²⁶, lo cual supondría una solución salomónica al problema en el cual nos encontramos en que choca la imperatividad de la Agencia Tributaria frente al supuesto desconocimiento de la Ley por parte de los emigrantes infractores.

¹²⁴ Así lo refleja la propuesta no de Ley del Partido Socialista Obrero español en la Comisión de Hacienda y de las Administraciones públicas. Boletín Oficial De Las Cortes Generales Del Congreso De Los Diputados de 23 de septiembre de 2013. Pág. 24

¹²⁵ MARTIN QUERALT, Juan y AAVV. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos. Madrid, 2013. Pág. 548.

¹²⁶ CHECA GONZÁLEZ, Clemente *La condonación graciable de sanciones tributarias* (BIB 1993\1232). Pág. 2.

En efecto, se perseguía, mediante el principio de discrecionalidad de las Administraciones Públicas, una solución basada en la equidad frente a la aplicación rigurosa de la legalidad.

Además, el hecho de que dichas notificaciones hagan referencia a todos los hechos posteriores al 2008, ya que los anteriores han prescrito, tal y como indica el art. 66 de la LGT, que establece la prescripción a los 4 años. En nuestra opinión, se puede apreciar que la Administración Pública no actuó con suficiente diligencia. Si la intención de la Administración tributaria era la lucha contra el fraude fiscal, y no una vía de recaudación, la actuación no debería haber permitido la prescripción de los demás supuestos. Sin embargo, la condonación no puede resultar solución en este caso, pues no es una facultad del Poder Legislativo, sólo puede establecerse por imperativo legal¹²⁷ establecido en el art. 75 de la LGT.

Si volvemos al caso analizado, nos encontramos con la siguiente casuística real, que nos ayuda a entender la relación entre administraciones que permite detectar al Estado español, los posibles fraudes entre administraciones hispano-suizas¹²⁸.

Una vez fallecida la cónyuge de un emigrante retornado español, y beneficiaria de una pensión por jubilación, éste, también beneficiario de una pensión de jubilación, tiene la obligación de ponerse en contacto con la CSC para declarar la defunción de su esposa, con el núm. de referencia de la beneficiaria.

Si la carta de declaración de fallecimiento se envió en fecha de 17 de octubre de 2013, en fecha de 23 del mismo y año, se envía resolución por parte de la CSC, con el aumento que se percibe por la pensión de viudedad a la totalidad del capital y la base de cotización a la cual está sujeto.

¹²⁷ Así lo destaca la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 diciembre 1988. (RJ 1988\10086) FJ. 2º.

¹²⁸ Se adjunta en anexo la documentación facilitada por el emigrante retornado beneficiario de la prestación del supuesto que a continuación pasamos a exponer.

En la relación hispano-suiza, se efectúa en el modo en que, la CSC junta a la notificación una cláusula en la que establece la remisión de copia de la resolución entorno a la pensión del emigrante retornado al Instituto Nacional de la Seguridad Social provincial del lugar de residencia del emigrante¹²⁹. Por lo que el Estado español queda informado, por parte de su homólogo, de las prestaciones que percibe el emigrante retornado.

¹²⁹ En este caso, se estableció copia al Instituto Nacional de la Seguridad Social Provincial 43003 de Tarragona.

7. CONCLUSIONES.

Una vez hemos analizado el objeto de nuestro Trabajo Final de Grado, llegamos a las siguientes conclusiones.

1. La más reciente definición legal que podemos encontrar de emigración en la legislación española se encuentra en el art. 2 de la Ley 40/2006, de 14 de diciembre, del Estatuto de la ciudadanía española en el extranjero. Si bien es cierto, que la actual situación económica empuja a muchos españoles a buscar empleo en otros Estados, hecho que motivó al legislador a redactar dicha Ley, sí que se aprecia la falta de algunos aspectos jurídicos en la misma. Cabe resaltar que el fenómeno de la emigración provocó dificultades interpretativas a título tributario de si se tiene que tributar en España o Suiza.

Por eso, nuestra idea sería la existencia de un acuerdo entre las Administraciones Españolas para la creación de un manual oficial, que establezca el Estatuto del emigrante, para informar no sólo de la partida, llegada y derechos del emigrante a lo largo de su estancia en el extranjero, sino también que prevea la posibilidad de retorno de dicho sujeto y todos los aspectos que deberán ser modificados para regularizar su residencia en España. De ese modo, la administración ofrecería al sujeto, un marco donde podrá apreciar entre otras cosas, sus derechos en materia de Seguridad Social (para los casos en que no llegue a los mínimos de cotización en España) o averiguar la existencia y los métodos de los CDI, estipulándolos directamente o haciendo remisiones oportunas a los diferentes preceptos normativos.

2. La Doble Imposición nace de la existencia de una yuxtaposición impositiva (existencia de dos impuestos similares) entre el sistema tributario español y el suizo (autoridades fiscales), sobre el gravamen de la prestación por pensión (elemento material) que percibe el emigrante retornado a España (elemento temporal) del Estado donde cotizó por sus años laborales que es Suiza.

Para eliminar la Doble Imposición, los dos Estados firmaron el CHS, utilizando los métodos de potestad tributaria exclusiva o compartida, aunque Suiza se atribuye a su vez, en otros convenios una potestad tributaria subsidiaria en defecto de la falta de tributación sobre un hecho imponible en el Estado de residencia.

3. Uno de los principales problemas que se establece en la eliminación de la Doble Imposición es la averiguación de la competencia tributaria en caso de que no sea factible por motivos de residencia. En casos, como el sujeto que decida pasar sus años de jubilación entre España y Suiza, alternando 6 meses la residencia en inmuebles de familiares, los CDI no sólo sirven para eliminar la Doble Imposición internacional, sino también, para luchar contra el fraude fiscal. Así pues, estas cláusulas “*tie-break*” podrían ser consideradas como ejemplos de “*Soft-Law*”, es decir principios blandos, que a efectos prácticos orientan, hacia la solución idónea, pero ofreciendo, a la vez, al sujeto en el sentido de que escoja que tributación le favorecerá.

4. El art.18 del CHS otorga la competencia exclusiva al Estado de residencia. Los CDIs deben apostar en defecto de la competencia exclusiva, la posibilidad de imponer tributación al Estado emisor. De esta forma, entendemos que el Estado español, no solo renuncia a una nueva fuente “posible” de recaudación, sino que también, en esos determinados casos, fomenta la vulneración de Principios Generales del Derecho Internacional, como por ejemplo el de igualdad. En el caso español, El Derecho de la Seguridad Social sigue el principio de igualdad de trato en relación a los trabajadores nacionales.

Como hemos visto, se trata de una regulación laboral que tiene implicaciones y consecuencias fiscales, que sin embargo, la existencia del principio de igualdad de trato con trabajadores nacionales, en materia de Seguridad Social, no condiciona, su aplicación en otras materias. Por tanto, apreciamos que el principio de igualdad debería partir desde el Orden Internacional con el fin de ofrecer al emigrante retornado la protección a la igualdad de sus derechos respecto a los del trabajador nacional.

Esta vulneración que existe un hecho imponible del sistema tributario debido a que no lo sea, en el otro Estado contratante de un CDI, vulnera así el Principio de igualdad de los trabajadores nacionales, vulneración que no sucedería en el momento en que se pudiese establecer una potestad subsidiaria en defecto de que el Estado de residencia eximiera de tributación sobre un hecho imponible.

5. Cabe hacer mención, en este sentido, de la posibilidad que tiene el emigrante retornado de percibir todo el capital cotizado en Suiza, una vez haya alcanzado la edad de jubilación. En este caso, las rentas deben ser consideradas como irregulares, equiparándose a un Plan de pensiones (regulado en el art. 17.2 a) de la LIRPF), declarándose y tributando en el año en que se cobra, con una reducción del 40%.

Nuestro sistema tributario equipara la retirada del capital cotizado, en Suiza por parte del emigrante retornado al plan de pensiones y por tanto gozar de reducciones. En nuestra opinión, dicho capital debería ser equiparado a la pensión y por tanto, ser tributada en su totalidad sin reducción, pues si en el caso de establecer mecanismos que nos permitieran equiparar las rentas por invalidez suizas a las española, debemos interpretar la retirada del capital como el pago único de una pensión que, a elección del emigrante, decide no recibirlo de forma fraccionada.

6. La problemática entorno a las sanciones que han recibido los diversos emigrantes retornados que no han declarado la pensión percibida del extranjero por, supuestamente, desconocimiento de la Ley tiene difícil solución si no se acepta una cesión de voluntades por parte de Administración Tributaria e infractores. No obstante, se debe entender que los emigrantes sancionados han cometido una infracción, y por ello, no sólo ser sujetos de una deuda tributaria, sino también de la correspondiente sanción.

Sin embargo, ante el volumen de infractores, cabe la posibilidad establecer la motivación por la cual hay la existencia de tantos casos, así enlazando con la conclusión primera, establecer un mecanismo en que el emigrante tenga conocimiento, o noción de todos sus derechos y deberes una vez regresado a España.

7. Podemos establecer que ante la Doble Imposición Internacional, la mejor forma de eliminarla, es saber conjugar en el Ordenamiento jurídico, todos aquellos Principios Generales que el legislador estableció en el origen de crear el marco normativo, junto con la protección de los derechos de los emigrantes retornados, pues si ellos también supieron aportar estabilidad al Estado de origen, buscando trabajo en el extranjero y trayendo sus beneficios a su Estado de origen, ahora pasan a ser obligados tributarios, y darán sentido y estabilidad al sistema tributario del Estado de residencia.

8. BIBLIOGRAFÍA.

AGUAS ALCALDE, Emilio. *Tributación Internacional de los Rendimientos de Trabajo*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2003.

ALARCÓN GARCÍA, Gloria. *El Soft-Law y nuestro sistema de fuentes*. Recuperado el 30 de abril de 2014 desde: <http://digitum.um.es/>.

ÁLVAREZ CONDE, Enrique. *Curso de Derecho Constitucional. Volumen 1*. Ed. Tecnos. Madrid, 2003.

BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS de 23 de septiembre de 2013.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JÍMENEZ, Adolfo J. “Tratados Internacionales y Convenios sobre Doble Imposición: Introducción” en *Convenio Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS. Valencia, 2013. Págs. 41 a 53.

CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor. “Ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición” en *Convenio Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS. Valencia, 2013. Pág. 77 a 118.

COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.

DESDENTADO BONETE, Aurelio. “La pensión de jubilación en la doctrina unificada del orden social” que se encuentra en *Tratado de jubilación. Homenaje al Profesor Luis Enrique de la Villa Gil con motivo de su jubilación*. Ed. Iustel. Madrid, 2007. Págs. 565 a 584

DIVISION ETUDES ET SUPPORTS ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS. *Guide du futur contribuable*. Ed. Conférence suisse des impôts. Commission information. Lausanne (Canton de Vaud - CH), 2014.

DOMÍNGUEZ VILLAVERDE, Mariana. *Reflejos de la emigración. Las representaciones de la emigración española a Argentina en la prensa liberal (1902-1923)*. Ediciones del Ministerio de Trabajo e Inmigración. Subdirección General de Información General de Información Administrativa y Publicaciones. Madrid, 2011.

FERNÁNDEZ SANTIAGO Marcelino; GARCÍA DOMÍNGUEZ M^a Teresa. “Características generales de la emigración española: una aproximación histórica” en *La migración de la memoria histórica*. Ediciones Bellaterra. Barcelona, 2011. Págs. 63 a 86

FOTINOPOULOU BASURKO, Olga. “Los convenios bilaterales en materia de jubilación.” *Tratado de jubilación. Homenaje al Profesor Luis Enrique de la Villa Gil con motivo de su jubilación*. Ed. Iustel. Madrid, 2007. Págs. 667 a 686.

FUSTER GÓMEZ, Mercedes. *La Doble Imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 2001.

GARCÍA NOVOA, César. “Los sujetos pasivos en el nuevo IRPF” en *Estudios del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2000. Pág. 68 a 144.

GARRIDO PÉREZ, Eva. *La pensión de jubilación de los trabajadores migrantes españoles*. Editorial Bomarzo. Albacete, 2005.

GONZÁLEZ- CUÉLLAR SERRANO, M^a Luisa. *La Doble Imposición de Dividendos*. Thomson Aranzadi. Elcano (Navarra), 2003.

HORTALÀ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Aranzadi. Cizur (Navarra), 2007

JARAMILLO SALGADO, Juan Francisco; PAGÈS I GALTÈS, Joan; RIVAS NIETO, M. Estela y LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales*. Instituto de Estudios Fiscales Doc 15/2011.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La Doble imposición. Problemática actual*. Ed. La Ley. Madrid, 2012.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2010

MADRID YAGÜE, Pilar. “Los principios de contributividad y de solidaridad” en *Tratado de jubilación. Homenaje al Profesor Luis Enrique de la Villa Gil con motivo de su jubilación*. Ed. Iustel. Madrid, 2007. Págs. 367 a 386.

MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *Tributación de las rentas irregulares tras la ley 39/2010. Alcance de la reforma*. Disponible en: <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/>

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Pensiones” en *Convenio Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS. Valencia, 2013. Págs. 507 a 524.

MARTIN QUERALT, Juan y AAVV. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos. Madrid, 2013.

MARTÍNEZ ABASCAL, Vicente- Antonio; HERRERO MARTÍN, José Bernardo. *Curso de Derecho de la protección social*. Ed. Tecnos. Madrid 2013.

MARTINEZ ABASCAL, Vicente-Antonio y HERRERO MARTÍN, José Bernardo. *Curso del Derecho del Trabajo*. Ed. Tecnos. Madrid, 2013.

MEDINA CEPERO, Juan Ramón. *Los Convenios para evitar la Doble Imposición. Anotados y Comentados conforme a la legislación y la jurisprudencia más reciente*. Ed. Trivium. Getafe (Madrid), 2001.

MONEREO PÉREZ, José Luis; MOLINA NAVARRETE, Cristóbal; QUESADA SEGURA Rosa. *Manual de Seguridad Social*. Ed. Tecnos. Madrid, 2013.

NAVARRO IBARROLA, Aitor. *Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española* (BIB 2012/629). Editorial Aranzadi. Pamplona, 2012

OFFICE FEDERAL DES ASSURANCES SOCIALES OFAS. *La prévoyance vieillesse, survivants et invalidité en Suisse – Le système des trois piliers*.

PÉREZ DE AYALA, José Luis; PÉREZ DE AYALA Becerril, Miguel en *Fundamentos de Derecho Tributario*. Ed. Manuales Jurídicos Dykinson. Madrid, 2013.

PÉREZ-DÍAZ, Víctor; ÁLVAREZ-MIRANDA; Berta; GONZÁLEZ-ENRÍQUEZ, Carmen. *Espanya davant la immigració*. Col·lecció Estudis Socials nº 8. Fundació “la Caixa”. Barcelona, 2001.

RIVAS NIETO, M^a Estela. *Planificación fiscal en las rentas inmobiliarias. Especial referencia al Convenio Hispano Argentino*. (BIB 2005\2281)

RIVAS NIETO, M^a Estela; URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y México*. Marcial Pons. Barcelona, 2004.

RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya en *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por España*. Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2012.

SÁNCHEZ LÓPEZ, Francisco. *Emigración Española a Europa*. Publicaciones del fondo para la investigación económica de la Confederación Española de Cajas de Ahorros. Madrid, 1969.

TARANCÓN PÉREZ, Encarnación; ROMERO RODENAS, M^a José. *Prestaciones básicas del régimen general de la Seguridad Social. Adaptado al RDL 5/2013, de 15 de marzo, a la Ley 27/2011, de 2 de agosto y al RDL 11/2013, de 2 de agosto*. Editorial Bomarzo. Albacete, 2013.

TOVILLAS MORÁN, José María. *Análisis de la última doctrina administrativa y jurisdiccional sobre el sistema de tributación de las pensiones en los convenios de doble imposición*. (BIB 2003\1483)

TURMO, Iván. *Un éxodo masivo más allá de la versión oficial*. Disponible en: <http://www.swissinfo.ch/>

URQUIZU CAVALLÉ, Ángel. *Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Ecuador*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 2006.

VILLEGAS, HECTOR B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. ED. ASTREA. BUENOS AIRES, 2002. PÁG. 252.

9. WEBGRAFÍA.

http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/06/15/galicia/1371318638_495771.html

<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/>

<http://www.bsv.admin.ch>

<http://www.oecd.org/>

<http://www.estv.admin.ch/index.html?lang=fr>

<http://www.laopinioncoruna.es/galicia/2013/11>

<http://www.rae.es>

<http://www.ine.es>

<http://www.swissinfo.ch/>

<http://digitum.um.es/>

<http://www.minhap.gob.es/>

<http://www.laopinioncoruna.es/galicia/2013/11>

.

10. ANEXO JURISPRUDENCIAL.

Tribunal Federal Suizo.

- ATF de 22 de junio (Ref. 116 Ib 217)

Tribunal Superior de Justicia.

- STSJ de Cataluña núm. 316/1996 de 22 abril. (JT 1996\802).
- STSJ de Cataluña 270/2011 de 3 de marzo (JUR 2011/209880).
- STSJ de Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) 475/2005 de 1 de julio (JUR 2006/144092).
- STSJ Asturias de 21 de febrero de 2001.

Tribunal Supremo.

- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 diciembre 1988. (RJ 1988\10086).
- STS de 27 marzo 2013, (RJ 2013\5125).

Tribunal Económico-Administrativo Central.

- RTEAC de 9 abril 1997 (JT\1997\621)
- RTEAC de 19 de diciembre de 1997 (JT 1998\243)
- RTEAC de 19 de diciembre de 1997 (JT 1998\243), FJ. 3º:

Audiencia Nacional.

- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 15 de noviembre de 2000 (JT 2001\399).
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 15 febrero 2001. (JT 2001\553).
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 30 de junio de 2010 (JUR 2010, 249425)

11. ANEXO DE CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

Consulta vinculante

- DGT, Consulta núm. V2270/2012 de 27 de noviembre de 2012.
- DGT, Consulta núm. V1133/2006 de 15 de junio de 2006.
- DGT, Consulta núm. V0276/2014 de 5 de febrero

Consulta general.

- DGT Consulta núm. 1119/98 de 18 de junio de 1998.
- DGT, Consulta núm. 0538/2002, de 4 de abril de 2002.
- DGT, Consulta núm. 1992/1998, de 22 de diciembre de 1998

12. ANEXO

Se aportan las fotocopias del supuesto casuístico real explicado en el capítulo 6.4.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Ap. Correos 115
43860 L'Ametlla de Mar

CAISSE SUISSE DE COMPENSATION Avenue Edmond-Vaucher 18 1203 GENÈVE P.O. Box 3100 1211 GENÈVE 2 SUISSE
--

Nº REF: XXX.XXXX.XXXX.XXXXX/SLC.

Cher/ère Mr. / Mme. ,

Je vous écris pour vous annoncer que votre assurée avec le numéro de référence ci-joint, et comme mari, que XXXXXXXXXXXXXXX est décédée le deuxième jour d'octobre de 2013. En tant que preuve, je vous fais parvenir extrait de l'acte de décès international.

Je vous prie de me faire parvenir quelles autres document dois-je vous faire parvenir, ainsi qu'autres obligations et les droits qui me revienne en tant que veuf.

Sans plus, et en attente de votre réponse, veuillez accepter mes salutations distinguées.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

L'Ametlla de Mar, 17 d'octobre de 2013.


 Schweizerische Eidgenossenschaft
 Confédération suisse
 Confederazione Svizzera
 Confederaziun svizra

Eidgenössische Alters- und Hinterlassenenversicherung AHV
 Assurance-vieillesse et survivants fédérale AVS
 Assicurazione federale per la vecchiaia e i superstiti A/VS
 Schweizerische Ausgleichskasse SAK
 Caisse suisse de compensation CSC
 Cassa svizra di compensaziun CSC

P.P. CH-1211 Genève 2, CHG
 Priority
 Monsieur

43860 L'AMETLLA DE MAR
 TARRAGONA
 ESPAGNE

Notre référence :
 (A reporter dans votre réponse)
 Bénéficiaire
 Numéro d'ordre : 20131103/495
 Genève, le 23.10.2013

né(e) le

Décision
 Remplace la décision du 13.02.2012
 Concernant : Rente ordinaire de vieillesse

Monsieur,
 Nous vous allouons la prestation mensuelle suivante dès le 01.11.2013:

Genre de prestation	Date de naissance	Montant
Numéro d'assurance		
Nom Prénom		
Rente ordinaire de vieillesse		CHF

796.3340.7389.87498/CAD

Montant dû payable dans les 20 premiers jours du mois prochain à l'adresse suivante :

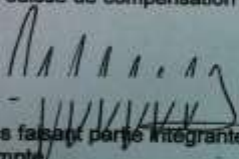
PS. DEL PILARIN 1
33700 Luarda
ESPAGNE

Numéro du compte :

Nous annexons à la présente toutes les explications utiles en ce qui concerne le calcul du montant versé.

Nous vous présentons, Monsieur, nos salutations distinguées.

Caisse suisse de compensation CSC

p.o. 

Annexes faisant partie intégrante de la décision :

- Décompte
- Bases de calcul
- Explications et complément d'information
- Relevé des périodes d'assurance et des revenus pris en compte pour le calcul de la prestation
- Énoncé voies de recours
- Obligation d'informer

Copie p.c.:

- I.N.S.S. Dirección Provincial 43003 TARRAGONA 43/2010/800258 - 43IU0350

Caisse suisse de compensation CSC
Av. Edmond-Vaucher 18
Case postale 3100, CH-1211 Genève 2
Tél. +41 22 795 91 11, Fax +41 22 795 97 05
www.odc.admin.ch

Décompte

Tous les montants sont indiqués en francs suisses (CHF)

Rente courante pour novembre

Solde novembre en votre faveur

Bases de calcul :

Revenus pris en compte de vous-même	28 année(s)
Durée de cotisations de la classe d'âge	27
Années complètes d'assurance prises en compte	24 année(s) et 04 mois
Période totale de cotisations	13.50 année(s)
Bonifications pour tâches éducatives	43
Echelle de rente	CHF

Explications

Echelle de rente

Le montant maximal de la rente de vieillesse à laquelle peut prétendre un assuré totalisant une carrière d'assurance complète équivaut à l'échelle de rente 44.

Si l'assuré ne totalise pas une durée complète de cotisations, il ne peut prétendre qu'à une rente partielle correspondant à une fraction de la rente complète (degrés 1 à 43 de l'échelle des rentes). Pour le calcul de cette fraction, il est tenu compte du rapport existant entre le nombre d'années entières de cotisations effectuées par l'ayant droit et le nombre d'années possibles de cotisations de sa classe d'âge.

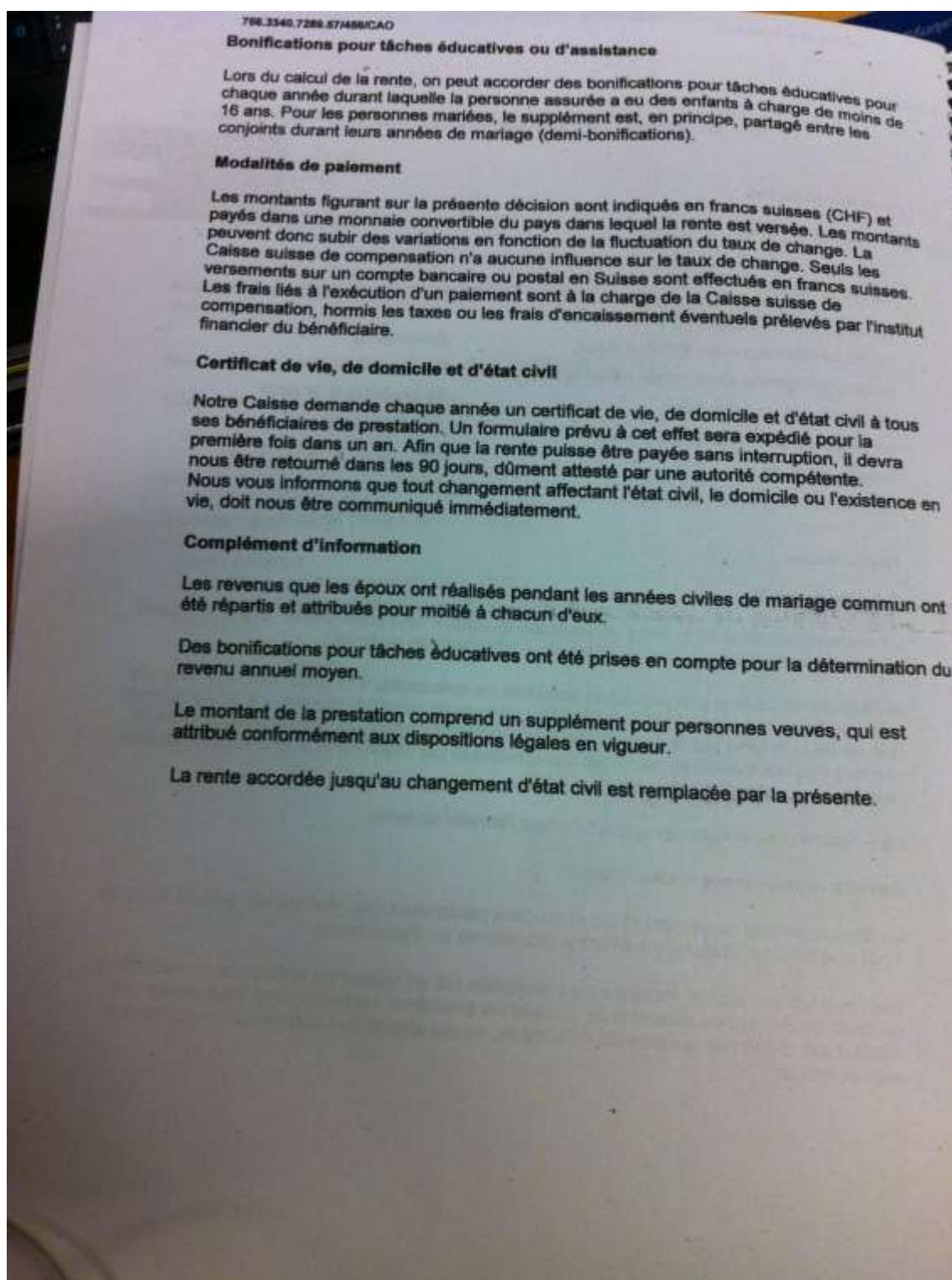
La proportion ainsi obtenue permet de fixer l'échelle de rente.

Revenu annuel moyen déterminant

Le revenu annuel moyen est fonction de deux paramètres: les revenus de l'activité lucrative ainsi que les bonifications pour tâches éducatives ou d'assistance.

Les revenus de l'activité lucrative sont multipliés par un facteur de revalorisation déterminé en fonction de l'année au cours de laquelle les premières cotisations ont été versées. Le résultat est divisé par la durée de cotisations, ce qui aboutit à la détermination du revenu annuel moyen.

37

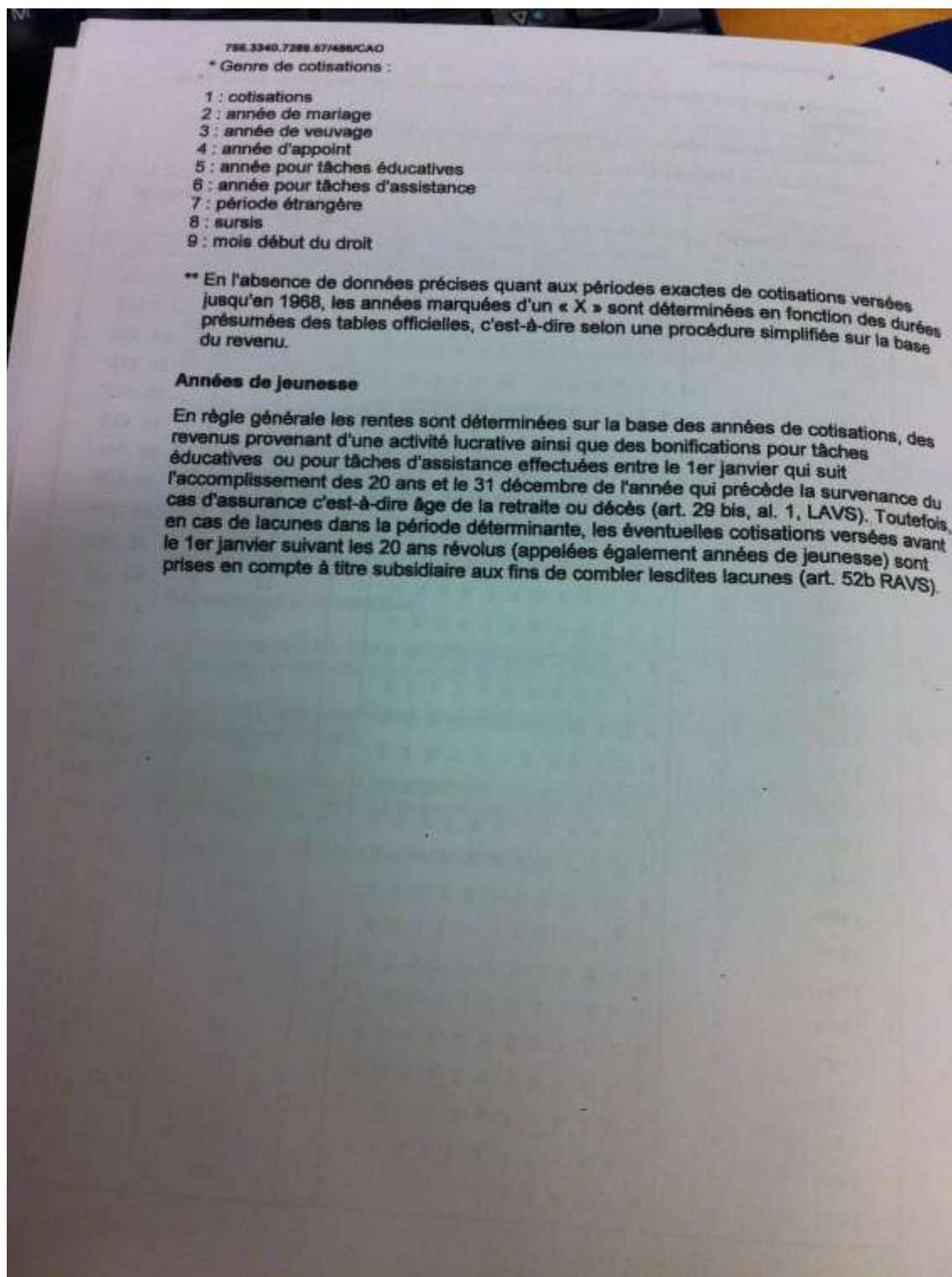


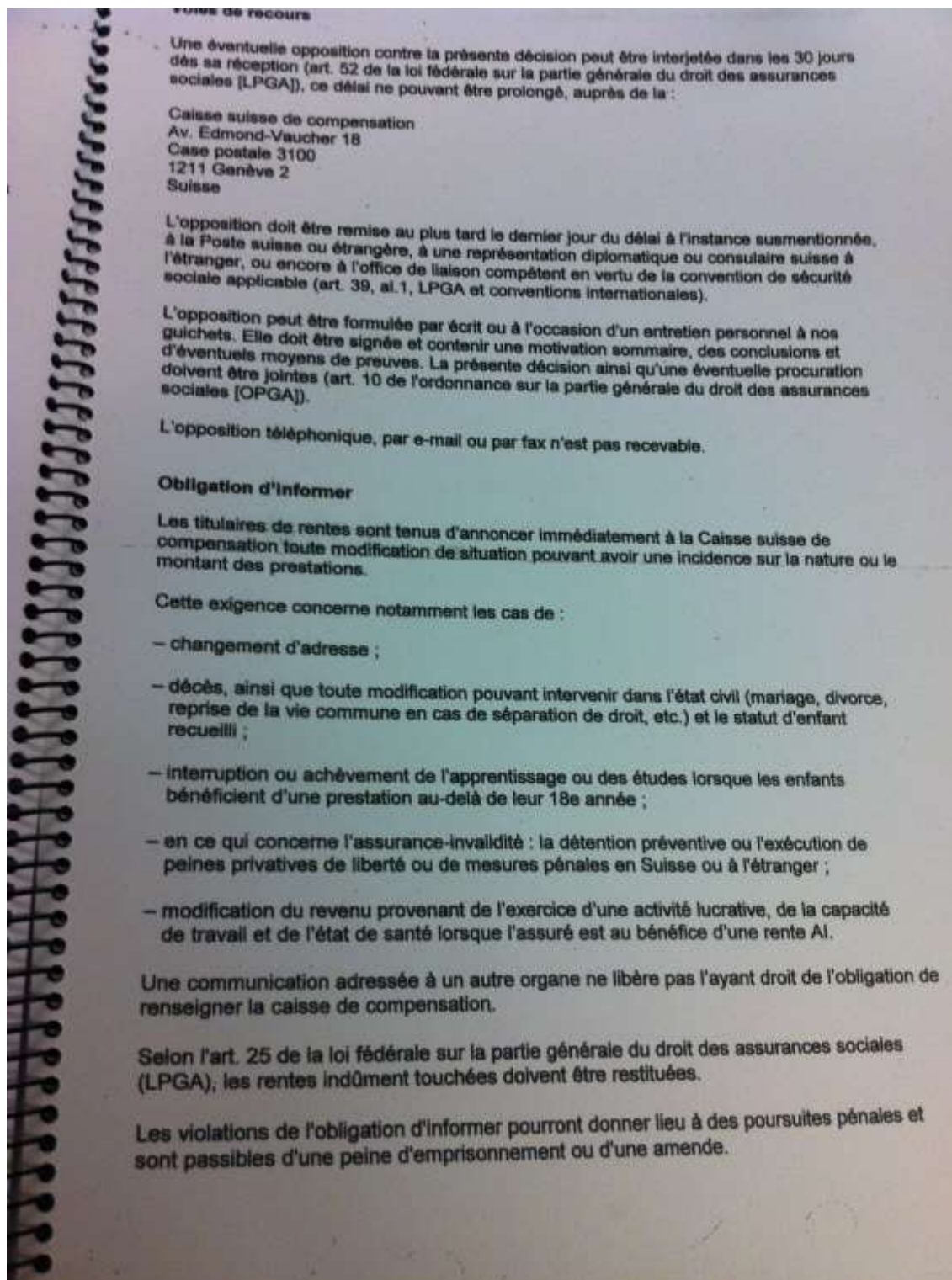
Relevé des périodes d'assurance et des revenus pris en compte pour le calcul de la prestation

Pour le calcul de la prestation, nous avons pris en compte les revenus de vous-même.

Les montants sont indiqués en francs suisses (CHF).

Cotisations Années	Genre*	Mois												**	Nombre de mois	Revenus
		J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D			
1969	1									X	X	X	X		04	4 555
1970	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	15 654
1971	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	20 483
1972	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	25 998
1973	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	29 815
1974	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	32 823
1975	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	34 415
1976	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	35 562
1977	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	35 530
1978	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	36 373
1979	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	37 249
1980	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	42 421
1981	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	45 219
1982	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	45 786
1983	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	49 168
1984	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	58 226
1985	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	64 295
1986	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	32 394
1987	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	41 800
1988	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	46 200
1989	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	49 400
1990	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	51 350
1991	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	46 533
1992	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	54 221
1993	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	16 024
1994	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	14 504
1995	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	6 174
1996	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		12	3 861
1997	1	X	X	X	X	X	X								06	1 932







La tributación de las pensiones de los emigrantes retornados by [Suárez Antón, Damián](#) is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](#).

Puede hallar permisos más allá de los concedidos con esta licencia en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.ca>