

BÉLXICA:

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

Instrumentos de Ratificación do Convenio entre España e Bélxica tendente a evitar a dobre imposición e previr a evasión e o fraude fiscal en materia de impostos sobre a renda e o patrimonio e Protocolo, feito en Bruxelas o 14 de xuño de 1995, e da Acta que o modifica, feita en Madrid el 22 de xuño de 2000.

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

Para isto, partiremos da configuración do galego retornado como **persoa física** residente fiscal en España.

RENDAS INMOBILIARIAS:

Artigo 6 CDI

1. *As rendas que un residente dun Estado contratante obteña de bens inmobles (incluídas as rendas de explotacións agrícolas ou forestais) situados noutro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

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

3. *As disposicións do parágrafo 1 aplícanse ás rendas derivadas da utilización ou goce directo do arrendamento o parzaría, así como de calquera outra forma de explotación dos bens inmobles.*

4. *As disposicións dos parágrafos 1 e 3 aplícanse igualmente ás rendas derivadas dos bens inmobles dunha empresa e dos bens inmobles utilizados para a prestación de servizos persoais independentes.*

5. *Cando a propiedade das accións, participacións ou outros dereitos nunha sociedade ou noutra persoa xurídica atribúa ao seu dono o dereito ao goce de bens inmobles situados nun Estado contratante e sexan detidos pola sociedade ou persoa xurídica, as rendas que o propietario obtén do uso directo, do arrendamento ou do uso en calquera outra forma de tal dereito de goce están sometidas a imposición nese Estado.*

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

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

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

En consecuencia, tal e como se recolle na contestación á Consulta da Dirección Xeral de Tributos V3337-14, de 15 de decembro de 2014, “o consultante poderá deducir na declaración do IRPF en España, un importe igual ao efectivamente pagado en Bélxica sobre as rendas derivadas dos bens inmobles situados en territorio belga, sen que dita dedución poida exceder do imposto a pagar en España calculado antes da dedución”. De acordo co sinalado na contestación á consulta, sería deducible o pagado en Bélxica en concepto do Imposto sobre a Renda de Non Residentes por eses bens inmobles e, porén, non sería deducible o chamado “précompte immobilier”¹.

1 Sinálase na mencionada Consulta o seguinte: “A este respecto, no escrito de consulta fórmuláanse dúas cuestións en canto á posibilidade de dedución, na cota de IRPF en España, dos importes pagados en Bélxica polo “précompte immobilier” e polo imposto sobre as persoas físicas para non residentes, en relación ás rendas reais ou presuntas dun mesmo ben inmovible situado en Bélxica que estiveran gravadas tanto en España polo IRPF, coma en Bélxica, polos dous impostos citados.

En primeiro lugar, no tocante á posibilidade de deducir o importe pagado polo “précompte immobilier” belga, de acordo co sinalado no artigo 80 da LIRPF, esíxese que se satisfixera no estranxeiro un imposto de natureza idéntica ou análoga ao IRPF ou ao Imposto sobre a Renda de non Residentes.

Atendendo ao indicado no seu escrito de consulta, no que se sinala que o “précompte immobilier” grava o rendemento catastral cun tipo ou porcentaxe que comprende a suma dos tipos ou porcentaxes da rexión, da aglomeración e do municipio, e é deducible da cota do imposto sobre a renda das persoas físicas en Bélxica, parece tratarse dun imposto sobre bens inmobles que non se consideraría de natureza idéntica ou análoga ao IRPF.

En segundo lugar, respecto da posibilidade de deducir o imposto pagado en Bélxica como non residente (polas rendas reais ou presuntas dun mesmo ben inmovible que estiveran gravadas tanto en España, polo IRPF, coma en Bélxica, polo imposto sobre as persoas físicas para non residentes), o mesmo será deducible da súa cota líquida total do IRPF nos termos expostos do artigo 80 da LIRPF, na medida na que o referido importe fora efectivamente satisfeito como consecuencia da obtención polo consultante das rendas, reais ou presuntas, do inmovible, situado en Bélxica, ás que se refire no seu escrito e que consonte ao Convenio aplicable poden gravarse en Bélxica.

A este respecto, a acreditación da existencia de dito imposto é unha cuestión de feito que deberá efectuarse por calquera dos medios de proba xeralmente admitidos en dereito, cuxa valoración corresponderá efectuar aos órganos de xestión e inspección da Administración Tributaria.

Nese caso, e tal como xa se explicou anteriormente, o consultante, de acordo co establecido no artigo 23.1.a) do Convenio Hispano-Belga, poderase deducir na declaración de IRPF en España, un importe

O Protocolo do CDI prevé así mesmo unha regra especial de tributación no Estado de residencia para os supostos de dereitos de multipropiedade cuxa duración non exceda dun mes por ano natural sinalando que *“Non obstante, as disposicións do artigo 6, do artigo 13 e do artigo 22, as rendas e ganancias obtidas por un residente dun Estado contratante, dun dereito de multipropiedade, no que a duración non exceda dun mes por ano natural e o patrimonio deste residente constituído por ese dereito, só se someterán a imposición neste Estado”*.

DIVIDENDOS:

Neste caso encontrámonos cun contribuínte residente en España que percibe dividendos procedentes dunha sociedade que ten a súa residencia en Bélxica.

Artigo 10 CDI

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

2.a) Porén, tales dividendos poden tamén someterse a imposición no Estado contratante no que resida a sociedade que paga os dividendos e segundo a lexislación dese Estado, pero se o beneficiario efectivo dos dividendos é un residente do outro Estado contratante o imposto así esixido non poderá exceder do 15 por 100 do importe bruto dos dividendos.

b) Non obstante cando unha sociedade que é residente dun Estado contratante detente directamente polo menos o 25 por 100 do capital dunha sociedade que é residente do outro Estado contratante, os dividendos que se pagan por esta última sociedade están exentos de imposto no Estado onde a sociedade que distribúe os mesmos sexa residente se a lexislación interna deste Estado aplicable ao caso o permite e nas condicións fixadas para a exención por esta lexislación.

c) As disposicións dos apartados a) e b) do presente paragrafo non afectan á imposición da sociedade respecto dos beneficios con cargo aos que se pagan os dividendos.

3. O termo «dividendos» empregado no presente artigo significa os rendementos das accións, das accións ou bonos de goce, das partes de minas, das partes de fundador ou outros dereitos, agás os de crédito, que permitan participar nos beneficios, así como as rendas –incluso as satisfeitas en forma de intereses– suxeitas ao mesmo

igual ao efectivamente pagado en Bélxica polo referido imposto sobre as persoas físicas como non residentes en dito país, sen que dita dedución poida exceder do imposto a pagar en España calculado antes da dedución, correspondente ás rendas derivadas dos bens inmoables situados en territorio belga”.

réxime fiscal ca os rendementos das accións pola lexislación do Estado en que resida a sociedade que as satisfai.

4. As disposicións dos parágrafos 1 e 2 non se aplican se o beneficiario efectivo dos dividendos, residente dun Estado contratante, realiza no outro Estado contratante do que é residente a sociedade que paga os dividendos, unha actividade industrial ou comercial a través dun establecemento permanente situado nesoutro Estado, ou presta uns servizos persoais independentes por medio dunha base fixa situada nesoutro Estado, e a participación que xeran os dividendos está vinculada efectivamente a dito establecemento permanente ou base fixa. En tales casos, aplicaranse as disposicións do artigo 7 ou do artigo 14, segundo proceda.

5. Cando unha sociedade residente dun Estado contratante obteña beneficios ou rendas procedentes do outro Estado contratante, esoutro Estado no poderá esixir ningún imposto sobre os dividendos pagados pola sociedade salvo na medida en que ditos dividendos se paguen a un residente desoutro Estado ou á participación que xeran os dividendos estea vinculada efectivamente a un establecemento permanente ou a unha base fixa situada nesoutro Estado, nin someter os beneficios non distribuídos da sociedade a un imposto sobre os mesmos, aínda que os dividendos pagados ou os beneficios non distribuídos consistan, total ou parcialmente, en beneficios ou rendas procedentes desoutro Estado.

De acordo co previsto neste precepto, novamente estamos ante unha potestade compartida, de tal forma que tanto España coma Bélxica poidan gravar os dividendos.

Desta forma España someterá ao IRPF os dividendos percibidos por un galego retornado que procedan de sociedades belgas.

Ao mesmo tempo, se a sociedade que reparte os dividendos ten a súa residencia en Bélxica, este país poderá someter eses dividendos tamén a tributación de acordo coa súa normativa interna. Agora ben, se quen percibe o dividendo é o beneficiario efectivo, o imposto esixido por Bélxica terá como límite máximo o 15% do importe bruto dos dividendos no caso de persoas físicas.

Porén, se o beneficiario efectivo dos dividendos (residente en España) realiza en Bélxica (país onde reside a sociedade que paga os dividendos) unha actividade económica a través dun establecemento permanente ou presta servizos persoais independentes por medio dunha base fixa e a participación que xera ese dividendo está vinculado a dito establecemento permanente ou á base fixa, entón aplicaríanse as regras do art. 7 do CDI (beneficios empresariais) ou o art. 14 (servizos persoais independentes) segundo proceda.

En caso de dobre gravame, o contribuínte residente en España poderá aplicar a dedución por dobre imposición internacional.

INTERESES:**Artigo 11 CDI**

1. *Os intereses procedentes dun Estado contratante e pagados a un residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.*
2. *Porén, ditos intereses poden tamén someterse a imposición no Estado contratante do que procedan, e de acordo coa lexislación dese Estado, pero se o beneficiario efectivo dos intereses é un residente do outro Estado contratante, o imposto así esixido non poderá exceder do 10 por 100 o importe bruto dos intereses.*
3. *Non obstante as disposicións do parágrafo 2, os intereses están exentos do pago do imposto no Estado contratante de onde procedan cando se trate:*
 - a) *de intereses de créditos comerciais, comprendidos os que estean representados por efectos comerciais, derivados do pago aprazado de subministración de bens de equipo, mercadorías, produtos ou servizos por unha empresa dun Estado contratante a unha empresa do outro Estado contratante.*
 - b) *intereses pagados por razón dun préstamo ou dun crédito outorgado, garantido ou asegurado por organismos públicos cuxo obxecto sexa promover as exportacións;*
 - c) *intereses de contas correntes ou de anticipos nominativos entre empresas bancarias dos dous Estados contratantes.*
4. *O termo «intereses» empregado no presente artigo significa os rendementos de créditos de calquera natureza, con ou sen garantía hipotecaria ou cláusula de participación nos beneficios do debedor, e en particular as rendas de fondos públicos e de bonos ou obrigas, incluías as primas e lotes unidos a eses títulos, así como outras rendas calquera que se sometan ao mesmo réxime fiscal que os rendementos dos capitais prestados pola lexislación do Estado contratante do que as redas procedan. Porén, o termo non comprende, no sentido do presente artigo, as penalizacións por mora no pago, nin os intereses considerados como dividendos, en virtude do parágrafo 3 do artigo 10.*
5. *As disposicións dos parágrafos 1, 2 e 3 non se aplican se o beneficiario efectivo dos intereses, residente dun Estado contratante, realiza no outro Estado contratante, do que proceden os intereses, unha actividade industrial ou comercial por medio dun establecemento permanente situado nesoutro Estado ou presta servizos persoais independentes por medio dunha base fixa situada nesoutro Estado, e o crédito que xeran os intereses está vinculado efectivamente a dito establecemento permanente ou base fixa. Nestes casos, aplicaranse as disposicións do artigo 7 ou do artigo 14, segundo proceda.*
6. *Os intereses consideraranse procedentes dun Estado contratante cando o debedor é o propio Estado ou unha das súas subdivisións políticas ou entidades locais, ou un residente dese Estado. Porén, cando o debedor dos intereses, sexa ou non residente dun Estado contratante, teña nun Estado contratante un establecemento*

permanente ou unha base fixa en relación cos que se contraeu a débeda que dá orixe ao pago dos intereses e soporten a carga dos mesmos, os intereses consideraranse procedentes do Estado contratante onde están situados o establecemento permanente ou a base fixa.

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

No suposto de intereses procedentes de Bélxica percibidos por un residente en España (neste caso o galego retornado) o Convenio prevé unha tributación compartida, o que supón a posibilidade de que estes intereses se graven tanto en España coma en Bélxica conforme as súas lexislacións internas.

Se quen percibe os intereses é o beneficiario efectivo, Bélxica poderá someter eses intereses a un gravame máximo do 10 por 100.

Existen porén algúns supostos de exención de gravame en Bélxica que están vinculados a un tipo de créditos específicos (créditos outorgados ou garantidos por organismos públicos destinados a fomentar as exportacións, contas correntes entre empresas bancarias).

No caso de ser gravados en ambos Estados, a España como Estado de residencia correspóndelle outorgar a dedución para evitar a dobre imposición internacional.

Porén, se o galego retornado (que sexa beneficiario efectivo) tivese en Bélxica un establecemento permanente ou unha base fixa e os intereses proceden dun crédito vinculado a dito establecemento permanente ou base fixa, entón aplicaríanse as regras do art. 7 do CDI (beneficios empresariais) ou o art. 14 (servizos persoais independentes) segundo proceda.

Finalmente, o precepto contén unha previsión para aqueles supostos de vinculación entre o debedor e o beneficiario efectivo, nos que se pactarían intereses por encima do valor que correspondera entre partes independentes. Nestes casos, as disposicións do art. 11 do CDI aplicaríanse só aos intereses na contía que correspondera entre partes independentes.

GANANCIAS PATRIMONIAIS:**Artigo 13 CDI**

1. *As ganancias que un residente dun Estado contratante obteña do alleamento de bens inmobles tal como se definen no artigo 6, situados no outro Estado contratante, poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

2. *As ganancias derivadas do alleamento de accións, participacións ou outros dereitos nunha sociedade ou outra persoa xurídica cuxo activo consista principalmente en bens inmobles situados nun Estado contratante ou dereitos que recaian sobre os mesmos, poden someterse a imposición no Estado contratante onde os bens inmobles estean situados.*

3. *As ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa dun Estado contratante teña no outro Estado contratante, ou de bens mobles que pertencen a unha base fixa que un residente dun Estado contratante posúa no outro Estado contratante para a prestación de servizos persoais independentes, comprendidas as ganancias derivadas do alleamento de dito establecemento permanente (só ou co conxunto da empresa) ou de dita base fixa, poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

4. *As ganancias derivadas do alleamento de buques ou aeronaves explotadas en tráfico internacional, ou de bens mobles afectos á explotación de ditos buques, ou aeronaves, só poden someterse a imposición no Estado contratante onde estea situada a sede de dirección efectiva da empresa.*

5. *Sen prexuízo das disposicións do apartado 2, as ganancias derivadas do alleamento de accións, participacións ou outros dereitos que constitúan unha participación substancial nunha sociedade que sexa residente dun Estado contratante, poden ser sometidos a imposición nese Estado. Considérase que existe unha participación substancial cando o transmitente só, con persoas asociadas ou emparentadas, detentan directa ou indirectamente, en calquera momento no curso de cinco anos precedentes á transmisión as accións, participacións ou outros dereitos que en conxunto outorga o dereito de, polo menos, o 25 por 100 dos beneficios da sociedade ou representen, polo menos, o 25 por 100 do capital desta sociedade.*

6. *As ganancias derivadas do alleamento de calquera outro ben distinto dos mencionados nos parágrafos 1 a 5 só poden someterse a imposición no Estado contratante en que reside o transmitente.*

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

Ganancias patrimoniais derivadas de bens inmobles situados en Bélxica (art. 13.1 CDI): prevese unha tributación compartida, de forma tal que Bélxica podería someter a imposición a ganancia patrimonial derivada do alleamento dun ben inmueble radicado en territorio belga. Neste caso, o contribuínte poderá aplicar a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional.

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

Ganancias patrimoniais derivadas de accións, participacións ou outros dereitos en sociedades ou persoa xurídica cuxo activo consista principalmente en bens inmobles situados en Bélxica (art. 13.2 CDI): de novo prevese unha tributación compartida de forma tal que España e Bélxica poidan someter a gravame estas rendas e, no caso de producirse, o contribuínte poderá aplicar o art. 80 da Lei do IRPF.

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

Ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que reúnan unha das seguintes características (art. 13.3 CDI):

- que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa española teña en Bélxica,
- que pertencen a unha base fixa que un residente español posúa en Bélxica para a prestación de servizos persoais independentes.

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

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

Así, poderíamos encontrar un galego retornado que segue prestando servizos profesionais en Bélxica (por exemplo, médico, avogado, consultor, etc). Neste caso, haberá que determinar se ten en Bélxica unha base fixa ou lugar de negocios. Se é así, a venda de bens mobles desa base fixa dará lugar a unha ganancia patrimonial que

deberá incluír na súa declaración do IRPF en España, podendo practicarse a dedución por dobre imposición internacional (art. 80 Lei IRPF) se se gravase tamén en Bélxica.

Ganancias derivadas do alleamento de accións ou participacións procedentes dunha participación substancial nunha sociedade residente en Bélxica (art. 13.5 CDI): a regra é a mesma que no suposto anterior. Tributación compartida con dereito o contribuínte a aplicar a dedución do art. 80 da Lei do IRPF.

O propio CDI define cando existe unha participación substancial e que se concreta na tenza por parte do transmitente dunha porcentaxe mínima de participación no capital social da sociedade ou de participación en beneficios: polo menos do 25 por 100 do capital de dita sociedade ou de, polo menos o 25 por 100 dos beneficios da sociedade.

Para o cálculo desta porcentaxe tense en conta:

- tanto a porcentaxe que posúe a persoa do transmitente como o das persoas asociadas ou emparentadas.
- tanto se o detivo directa ou indirectamente
- que o detivera en calquera momento no período de cinco anos precedentes á transmisión das accións ou participacións.

Polo tanto, os galegos retornados que decidan vender tanto no ano de traslado (se son xa residentes fiscais en España) como nalgún ano posterior, accións que posúan nunha sociedade residente en Bélxica e que supoñan unha participación substantiva, deberá incluír a ganancia derivada do alleamento na súa declaración do IRPF español. E, se estas ganancias xa tributaron en Bélxica, poderá aplicarse a dedución do art. 80 da Lei do IRPF.

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

Isto supón que o galego retornado que obteña unha ganancia derivada, por exemplo, da venda dunhas accións que ten dunha sociedade belga nas que non resulte de aplicación algún dos supostos anteriores, esta ganancia só pode someterse a gravame en España, polo que o transmitente é residente fiscal en España.

SERVIZOS PERSOAIS INDEPENDENTES:**Artigo 14 CDI**

1. As rendas que un residente dun Estado contratante obteña da prestación de servizos profesionais ou outras actividades de natureza independente só poden someterse a imposición nese Estado, a no ser que ese residente dispoña de maneira habitual dunha base fixa no outro Estado contratante para a realización das súas actividades. Se dispón de dita base fixa, tales rendas poden someterse a imposición no outro Estado, pero só na medida en que sexan imputables a esa base fixa.

2. A expresión «servizos profesionais» comprende en particular as actividades independentes de carácter científico, literario, artístico, educativo ou pedagóxico, así como as actividades independentes de médicos, avogados, enxeñeiros, arquitectos, odontólogos e contables.

O CDI entre España e Bélxica curiosamente mantén a vixencia do art. 14 referido ao traballo independente, a pesar de non ser dos máis antigos.

Neste precepto adóitase englobar os rendementos de actividades profesionais, artísticas, científicas ou educativas, á marxe das disposicións especiais que se poidan conter no CDI para algunha actividade específica (artistas, deportistas, profesores...).

A regra xeral é a tributación destes rendementos no Estado de residencia, salvo que dispuxese no outro Estado dunha base fixa vinculada ao exercicio da actividade. Neste caso, por exemplo, se un galego retornado que desenvolvese unha actividade profesional obtivese en Bélxica algunha renda derivada do exercicio da súa profesión, esta renda só debería someterse a tributación en España.

Agora ben, se esta persoa tivese en Bélxica unha base fixa para o desenvolvemento desa actividade, entón Bélxica podería someter a imposición as rendas atribuíbles á base fixa. De producirse esta imposición en ambos Estados, correspondería a España, como país de residencia, outorgar a dedución para evitar a dobre imposición internacional.

SERVIZOS PERSOAIS DEPENDENTES:**Art 15 CDI**

1. Sen prexuízo das disposicións dos artigos 16, 18, 19 e 20, os soldos, salarios e remuneracións similares obtidos por un residente dun Estado contratante por razón dun emprego só poden someterse a imposición nese Estado, a no ser que o emprego se exerza noutro Estado contratante. Se o emprego se exerce nesoutro Estado, as remuneracións percibidas por tal concepto poden someterse a imposición nesoutro Estado.

2. Non obstante ao disposto no apartado 1, as remuneracións obtidas por un residente dun Estado contratante por razón dun emprego exercido no outro Estado

contratante, só poden someterse a imposición no Estado mencionado en primeiro lugar se:

a) o perceptor permanece no outro Estado, durante un ou varios períodos, que non excedan en total cento oitenta e tres días en calquera período de doce meses, e

b) as remuneracións páganse por, ou en nome de, unha persoa empregadora que non é residente do outro Estado, e

c) as remuneracións non se soportan por un establecemento permanente ou unha base fixa que a persoa empregadora teña no outro Estado.

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

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

Regra xeral:	Os soldos e salarios tributan no Estado de residencia do traballador (España)	
Regras especiais:	I. Se o traballo se desenvolve en Bélxica	Bélxica tamén pode someter a tributación esas rendas. No caso de que ambos Estados graven a renda, corresponde a España conceder a dedución para evitar a dobre imposición internacional.
	II. Se, a pesar de desenvolverse o traballo en Bélxica, se cumpren as seguintes condicións: a) o traballador permanece en Bélxica durante un ou varios períodos cuxa duración no seu conxunto non exceda de 183 días en calquera período de 12 meses	As rendas someteranse a gravame exclusivamente

	<p>b) o pagador non é residente en Bélxica, ou</p> <p>c) o pagador non ten un establecemento permanente en Bélxica que soporte as remuneracións.</p>	<p>en España.</p>
--	--	-------------------

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

Agora ben, se ditas rendas se gravaran tamén en Bélxica (regra especial, suposto I da táboa), poderá practicarse a dedución por dobre imposición internacional do art. 80 da Lei do IRPF.

RETRIBUCIÓNS COMO MEMBROS DO CONSELLO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN BÉLXICA:

Artigo 16 CDI

1. As participacións, dietas de asistencia e outras retribucións similares que un residente dun Estado contratante obteña como membro dun consello de administración ou de vixilancia ou dun órgano similar dunha sociedade residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.

Esta disposición aplícase tamén ás retribucións recibidas pola realización de funcións que, en virtude da lexislación do Estado contratante onde a sociedade é residente, sexan consideradas funcións de natureza similar ás realizadas por unha persoa das mencionadas na susodita disposición.

2. As remuneracións que unha persoa das mencionadas no parágrafo 1 recibe da sociedade debido ao exercicio dunha actividade cotiá de dirección ou de carácter técnico así como as remuneracións que un residente dun Estado contratante obteña da súa actividade persoal en tanto que socio dunha sociedade, distinta dunha sociedade por accións, que sexa residente do outro Estado contratante están suxeitas a imposición conforme ás disposicións do artigo 15, como se se tratase das remuneracións que un empregado obtén dun emprego asalariado e o empregador fose a sociedade.

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

O Convenio aclara que este tipo de retribucións teñen que ser pagadas pola sociedade en concepto de:

- membro do consello de administración
- membro do consello de vixilancia ou
- membro doutro órgano da sociedade similar a estes.

As retribucións inclúen participacións, dietas de asistencia ou retribucións similares. Previsión que no parágrafo segundo amplía ás retribucións recibidas pola realización de funcións de natureza similar á que realizan estes membros de consellos enumerados anteriormente, de conformidade coa lexislación do Estado de residencia da sociedade (neste caso, a lexislación belga).

Porén, existe unha previsión específica para determinadas remuneracións obtidas por estas persoas para as que se remite ás regras do artigo 15 do CDI (servizos persoais dependentes):

- Remuneracións derivadas do exercicio dunha actividade cotiá de dirección ou de carácter técnico por un dos membros dos órganos enumerados no parágrafo primeiro (consello de administración, órgano de vixilancia ou similar).
- Remuneracións que un residente dun Estado contratante obteña da súa actividade persoal como socio dunha sociedade (exceptuadas as sociedades por accións) residente noutro Estado.

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

En consecuencia, por regra xeral os galegos retornados que sexan membros dun Consello de Administración dunha empresa residente en Bélxica, deberán incluír na súa declaración do IRPF as rendas que perciban en concepto de retribucións pola realización das actividades como membro do consello de administración. Se estas rendas tamén se someteron a gravame en Bélxica, poderá practicarse a dedución por dobre imposición internacional.

PENSIÓNS

Art. 18 CDI

Sen prexuízo do disposto no parágrafo 2 do artigo 19, as pensións, rendas vitalicias e outras remuneracións análogas pagadas a un residente dun Estado contratante por razón dun emprego anterior só estarán sometidas a imposición nese Estado

Art. 19 CDI.

2.a) As pensións pagadas por un Estado contratante ou unha das súas subdivisións políticas ou entidades locais, ben directamente ou con cargo a fondos constituídos, a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado, subdivisión ou entidade, só poden someterse a imposición nese Estado.

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

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

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

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

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

Pensións públicas:

Quedan incluídas as pensións que se perciban por razón dun emprego público anterior, tanto se se prestou o servizo ao Estado como a algunha das súas entidades territoriais. Polo tanto, o beneficiario dunha pensión pública por razón dun emprego público anterior en Bélxica poderá encontrarse nalgunha das seguintes situacións a efectos de determinar quen ten a potestade para gravar esas rendas:

Regra xeral:	As pensións públicas pagadas por Bélxica sométense a tributación só en Bélxica.
---------------------	---

Regra especial:	beneficiario da pensión pública: <ul style="list-style-type: none">• é residente en España e• ten a nacionalidade española	A pensión pública só tributará en España.
------------------------	--	---

Polo tanto, no caso de galegos retornados atoparémonos posiblemente ante a regra especial pois serán residentes en Galicia e con nacionalidade española, polo que as pensións públicas que perciban someteranse a tributación só en España.

No caso de parellas que estiveron fóra e regresan a Galicia e nas que un só dos membros é galego retornado podemos atopar as seguintes situacións:

No suposto dun matrimonio ou parella no que só un deles sexa galego retornado e agora ambos residen en Galicia e perciben ambos unha pensión pública de Bélxica atopariámonos con:

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

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

- A persoa que é galego retornado: ten nacionalidade española e residencia fiscal en España: a súa pensión pública só tributará en España.
- O outro membro da parella: é residente en España, a súa pensión privada tributará en España.

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

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

Un suposto especial ven constituído polas pensións asistenciais por anciandade para españois de orixe retornada (art. 25 do Real Decreto 8/2008, de 11 de xaneiro, polo que se regula a prestación por razón da necesidade a favor de españois residentes no exterior e retornados. Para estas pensións en caso de retornados (a diferenza dos

supostos nos que estea fóra de España para os que a Lei do IRNR prevé expresamente a exención) non encontramos unha exención expresa na normativa interna, pero tendo en conta o requisito necesario para a súa concesión (carencia de medios) encontráronos ante contribuíntes sen obriga de presentar declaración polo IRPF.

REMUNERACIÓNS POR FUNCIÓN PÚBLICA:

Artigo 19 CDI.

1.a) As remuneracións, excluídas as pensións, pagadas por un Estado contratante ou unha das súas subdivisións políticas ou entidades locais a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado, subdivisión ou entidade, só poden someterse a imposición nese Estado.

b) Porén, se o beneficiario das remuneracións é un residente do outro Estado contratante e posúe a nacionalidade destoutro Estado sen posuír ao mesmo tempo a nacionalidade do Estado mencionado no apartado a) anterior, ditas remuneracións poden someterse a imposición no outro Estado contratante.

[...]

3. O disposto nos artigos 15, 16 e 18 aplícase ás remuneracións e pensións pagadas por razón de servizos prestados no marco dunha actividade industrial ou comercial dun Estado contratante ou unha das súas subdivisións políticas ou entidades locais.

No apartado 1 do art. 19 do CDI recóllense aquelas remuneracións públicas distintas das pensións, previndo unha regra xeral e unha regra especial.

Regra xeral	remuneracións públicas pagadas por Bélxica a unha persoa física polos servizos prestados a ese Estado	só se someten a imposición en Bélxica	
Regra especial	remuneracións públicas pagadas por Bélxica a unha persoa física polos servizos prestados a ese Estado, PERO:	-O beneficiario da renda é residente en España -O beneficiario das rendas é nacional español e non ten nacionalidade belga	Pódese someter a imposición en España

OUTRAS RENDAS:

Ademais das rendas sinaladas, o CDI contén regras específicas de atribución de potestade tributaria para outras rendas coma as de artistas, profesores ou estudantes.

Finalmente, o Convenio contén un artigo que funciona como cláusula de peche para aquelas rendas que non teñan encaixe nalgún dos preceptos específicos do CDI. Así, o artigo 21 do CDI refírese a outras rendas e establece o seguinte:

Artigo 21 CDI.

1. As rendas dun residente dun Estado contratante que sexan de natureza ou procedan de fontes non mencionadas nos artigos precedentes deste Convenio e que estean suxeitas a imposición nese Estado só poden someterse a imposición nese Estado.

2. O disposto no parágrafo 1 non se aplica ás rendas, excluídas as que se deriven de bens definidos coma inmobles no parágrafo 2 do artigo 6, cando o beneficiario de ditas rendas, residente dun Estado contratante, realice no outro Estado contratante unha actividade industrial ou comercial por medio dun establecemento permanente situado nel, ou preste servizos persoais independentes por medio dunha base fixa igualmente situada nel, e o dereito ou ben polo que se pagan as rendas estea vinculado efectivamente a dito establecemento permanente ou base fixa. Nestes casos aplícanse as disposicións do artigo 7 ou do artigo 14, segundo proceda.

O precepto establece como regra xeral a tributación no Estado de residencia do perceptor das rendas (España), salvo que no outro Estado (Bélxica) teña un establecemento permanente ou unha base fixa e as rendas que obteña deriven de bens ou dereitos afectos a ese establecemento permanente ou base fixa. Neste caso aplicaranse as regras de reparto da potestade tributaria previstas para as rendas empresariais (art. 7 CDI) ou profesionais independentes (art. 14 CDI). Esta regra especial non se aplica cando se trate de rendas que deriven de bens inmobles.