

ESTADOS UNIDOS:

Los emigrantes gallegos retornados que hayan estado residiendo en Estados Unidos (EEUU) deben atender a lo previsto en el CDI firmado entre España y EEUU:

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

Acuerdo Amistoso, de 30 de enero y 15 de febrero de 2006, relativo a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990.

De conformidad con lo establecido en la norma convencional procede analizar las principales fuentes de renta más comúnmente obtenidas. Para ello partiremos de la configuración del gallego retornado como residente fiscal en España.

En el caso de EEUU debe señalarse que el Convenio contiene una regla especial llamada “cláusula de reserva”, de tal forma que los EEUU se reservan la potestad de gravamen respecto de sus ciudadanos y residentes con independencia de lo establecido en el Convenio. En el caso de que, en virtud de esta cláusula, se sometiese a imposición una renta en los EEUU obtenida por un ciudadano estadounidense no residente en ese territorio, la eliminación de la doble imposición internacional que se pudiese producir debe ser eliminada por EEUU.

RENTAS INMOBILIARIAS:

Artículo 6. Rentas inmobiliarias.

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. La expresión incluye, en cualquier caso, los bienes accesorios, el ganado y el equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones del Derecho privado relativas a los bienes inmuebles, y el derecho a percibir pagos variables o fijos en contraprestación por la explotación, o el derecho a la explotación, de depósitos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, aeronaves y contenedores utilizados en el tráfico internacional no tienen la consideración de bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a las rentas derivadas del uso directo, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 son aplicables igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.
5. Cuando la propiedad de acciones u otros derechos en una sociedad u otra entidad atribuya a su dueño el derecho al disfrute de los bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad, las rentas

del uso directo, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.

Por lo tanto, el gallego retornado que tenga bienes inmuebles en EEUU deberá tener en cuenta que las rentas que procedan de ese bien inmueble pueden gravarse en España y en EEUU:

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

Por otra parte, el precepto establece que se incluyen tanto las rentas derivadas de la utilización directa de bienes inmuebles como las que procedan del arrendamiento u otra forma de explotación de estos bienes.

Ahora bien, producida esta situación, en España el contribuyente podrá aplicarse en su declaración de la renta la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

DIVIDENDOS:

En este caso nos encontramos con un contribuyente residente en España que percibe dividendos procedentes de una sociedad que tiene su residencia en EEUU.

Artículo 10 CDI

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

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

(a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos;

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

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, dichos dividendos no se someterán a imposición en el Estado contratante en el que reside la sociedad que paga los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad residente del otro Estado contratante que haya poseído, directa o indirectamente a través de uno o más residentes de cualquiera de los Estados contratantes, acciones que representen el 80 por ciento o más del capital con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos, durante

un período de 12 meses que concluya en la fecha en la que se determina el derecho a percibir el dividendo y:

- (a) satisfaga las condiciones del apartado 2 (c) del artículo 17 (Limitación de beneficios);
- (b) satisfaga las condiciones del apartado 2 (e) del artículo 17, siempre que la sociedad satisfaga las condiciones descritas en el apartado 4 de ese artículo en relación con los dividendos;
- (c) tenga derecho a los beneficios del Convenio respecto de los dividendos en virtud del apartado 3 del artículo 17; o
- (d) se le hayan concedido los beneficios del Convenio en virtud del apartado 7 del artículo 17, en relación con este apartado.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, los dividendos no podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que reside la sociedad que paga los dividendos si:

- (a) el beneficiario efectivo de los dividendos es un fondo de pensiones residente del otro Estado contratante que, en términos generales, esté exento de imposición o sujeto al impuesto a tipo cero; y
- (b) dichos dividendos no proceden de la realización de una actividad económica por el fondo de pensiones o a través de una empresa asociada.

5. El término “dividendos” empleado en este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito, así como las rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuye.

6. Las disposiciones de los apartados 1 a 4 de este artículo no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza o ha realizado en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta o ha prestado en ese otro Estado servicios personales independientes mediante una base fija situada en el mismo, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda.

7. Un Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una sociedad residente del otro Estado contratante, salvo en la medida en que los dividendos se paguen a un residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, o los dividendos estén vinculados efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese Estado contratante, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, excepto según lo dispuesto en el apartado 8 de este artículo, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese Estado contratante.

8. Una sociedad residente de uno de los Estados contratantes y que tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante o que esté sujeta a imposición en el otro Estado contratante sobre una base neta por razón de la renta que pueda someterse a imposición en el otro Estado contratante en aplicación del artículo 6 (Rentas inmobiliarias) o en aplicación del apartado 1 del artículo 13 (Ganancias de capital) pueden someterse en ese otro Estado a un impuesto adicional al impuesto que pueda aplicarse con arreglo a las restantes disposiciones de este Convenio. Sin embargo, dicho impuesto únicamente podrá aplicarse sobre la parte de los beneficios empresariales de la sociedad que sean atribuibles al establecimiento permanente y sobre la parte de la renta sujeta al impuesto en virtud del artículo 6 o del apartado 1 del artículo 13 que, en el caso de los Estados Unidos, constituye la cuantía equivalente al dividendo sobre dichos beneficios o renta y, en el caso de España, constituye el importe

de renta (Imposición Complementaria) determinado conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes español, regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo de 5/2004 de 5 de marzo, con las modificaciones que corresponda.

9. El impuesto al que se refiere el apartado 8 de este artículo no podrá exceder del tipo impositivo que se especifica en el subapartado (a) del apartado 2 de este artículo. En cualquier caso, no podrá aplicarse sobre una sociedad que:

(a) satisfaga las condiciones del apartado 2 (c) del artículo 17;

(b) satisfaga las condiciones del apartado 2 (e) del artículo 17, siempre que la sociedad satisfaga las condiciones descritas en el apartado 4 de ese artículo en relación con un elemento de renta, beneficio o ganancia señalado en el apartado 8 de este artículo;

(c) tenga derecho a los beneficios del Convenio en virtud del apartado 3 del artículo 17 respecto de un elemento de renta, beneficio o ganancia descrito en el apartado 8 de este artículo; o

(d) se le hayan concedido los beneficios del Convenio en virtud del apartado 7 del artículo 17 en relación con este apartado.

De acuerdo con lo previsto en este precepto, por lo que se refiere a dividendos percibidos por personas físicas, nuevamente estamos ante una potestad compartida, de tal forma que tanto España como EEUU pueden gravar los dividendos.

De esta forma España someterá al IRPF los dividendos percibidos por un gallego retornado que procedan de sociedades estadounidenses.

Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en EEUU, este país podrá someter esos dividendos también a tributación de acuerdo con su normativa interna. Ahora bien, si quien percibe el dividendo es el beneficiario efectivo, el impuesto exigido por EEUU tendrá como límite máximo el 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en el caso de personas físicas.

El contribuyente residente en España podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional.

En todo caso, el CDI señala que esta regla no sería aplicable si el beneficiario efectivo, por ejemplo, el gallego retornado, realiza o ha realizado en EEUU (lugar de residencia de la sociedad que paga los dividendos) una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado en EEUU o presta servicios personales independientes por medio de una base fija en EEUU y la participación que genera estos dividendos está vinculada a ese establecimiento permanente o a esa base fija. En estos casos el gravamen se produciría con arreglo a las reglas previstas en el CDI para las actividades empresariales (art. 7 CDI) o servicios personales independientes (art. 15 CDI).

INTERESES:

Artículo 11 CDI

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo:
 - (a) los intereses procedentes de los Estados Unidos que sean intereses contingentes que no puedan considerarse intereses de cartera conforme a la normativa interna de los Estados Unidos, pueden someterse a imposición en los Estados Unidos pero, si su beneficiario efectivo es un residente de España, la imposición sobre dichos intereses estará limitada al 10 por ciento de su importe bruto; y
 - (b) los intereses que constituyan un interés excedente correspondiente a una participación residual en un canal de inversión en valores respaldados por hipotecas sobre bienes inmuebles (“REMIC”) pueden someterse a imposición en los Estados Unidos conforme a su normativa interna.
3. El término “intereses” en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, y toda otra renta sometida al mismo régimen fiscal que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado contratante del que procedan las rentas. Las rentas comprendidas en el artículo 10 (Dividendos) y las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos de este artículo.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza o ha realizado en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta o ha prestado servicios personales independientes en ese otro Estado contratante mediante una base fija situada en el mismo, y la participación que genera los intereses está vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda.
5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y que soporten la carga de los mismos, entonces dichos intereses se considerarán procedentes del Estado en el que estén situados el establecimiento permanente o la base fija.
6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

En el supuesto de intereses procedentes de EEUU percibidos por un residente en España (en este caso el gallego retornado) el Convenio prevé una tributación compartida, lo que supone la posibilidad de que estos intereses se graven tanto en España como en EEUU conforme a sus legislaciones internas.

Ahora bien, si quien percibe los intereses es el beneficiario efectivo, EEUU podrá someter esos intereses a un gravamen máximo que será del 10 por 100 del importe bruto de los intereses.

En caso de ser gravados en ambos Estados, a España como Estado de residencia le corresponde otorgar la deducción para evitar la doble imposición internacional.

Al igual que sucedía en el caso de dividendos, el CDI prevé la aplicación de las reglas establecidas para actividades empresariales o para las profesionales en vez de la de los intereses cuando el beneficiario efectivo de los intereses, por ejemplo, el gallego retornado, realiza o ha realizado en EEUU (Estado del que proceden los intereses) una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado en EEUU o una actividad profesional a través de una base fija y el crédito que genera estos intereses está vinculada a ese establecimiento permanente o a esa base fija.

Finalmente, el precepto también establece una regla especial para aquellos supuestos de sujetos vinculados (deudor de los intereses y beneficiario de los mismos tienen vinculación, por ejemplo, familiares) en los cuales se abonan intereses por encima de los que se hubiesen acordado entre partes independientes, limitando la aplicación del artículo 11 del Convenio solo a estos últimos.

GANANCIAS PATRIMONIALES:

Artículo 13 CDI

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en una Sociedad u otra persona jurídica cuyo activo consista, directa o indirectamente, principalmente en bienes inmuebles situados en España, pueden someterse a imposición en España.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que estén afectos a un establecimiento permanente que una Empresa de un Estado contratante tenga o haya tenido en el otro Estado contratante, o que estén afectos a una base fija de la cual un residente de un Estado contratante disponga o haya dispuesto en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, y las ganancias de la enajenación de tal establecimiento permanente (sólo o con la totalidad de la Empresa), o de tal base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
4. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado contratante.
5. Las ganancias obtenidas por una Empresa de un Estado contratante en la enajenación de buques, aeronaves o contenedores explotados en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
6. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1 a 5 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

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

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

Por lo tanto, los gallegos retornados que en el año de traslado (si ya resultan residentes fiscales en España) o en los años siguientes enajenen un bien inmueble radicado en EEUU deberán incluir en su declaración del IRPF las ganancias patrimoniales que se deriven de la venta de ese bien inmueble, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en EEUU, pueda aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que reúnan una de las siguientes características (art. 13.3 CDI):

- que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa española tenga o haya tenido en EEUU,
- de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente español disponga o haya dispuesto en EEUU para la prestación de servicios personales independientes.

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

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

Por lo tanto, podríamos encontrarnos con un gallego retornado que sigue prestando servicios profesionales en EEUU (por ejemplo, médico, abogado, consultor etc). En ese caso, habrá que determinar si tiene en EEUU una base fija. Si es así, la venta de bienes muebles de esa base fija dará lugar a una ganancia patrimonial que deberá incluir en su declaración del IRPF en España, pudiendo practicarse la deducción por doble imposición internacional si se hubiese gravado también en EEUU.

Ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en EEUU (art. 13.4 CDI): se prevé una tributación compartida, de forma tal que EEUU podría someter a imposición la ganancia patrimonial. En ese caso, el contribuyente residente en España podrá aplicar en España la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.6 CDI): en el caso de ganancias no incluidas en ninguno de los apartados anteriores del precepto, éstas pueden someterse a imposición solo en España cuando el transmitente del bien sea el gallego retornado, al tener su residencia en España. Por ejemplo, la venta de acciones de una sociedad estadounidense.

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

Artículo 18 CDI:

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por servicios prestados fuera de ese Estado contratante como miembro del Consejo de Administración de una Sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado

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

El Convenio aclara que este tipo de retribuciones tienen que ser pagadas por la sociedad en concepto de miembros del Consejo de Administración de una sociedad. Las retribuciones incluyen las participaciones, dietas de asistencia o retribuciones similares.

En caso de que se hubiesen sometido a gravamen en EEUU, el contribuyente puede practicarse la deducción por doble imposición internacional.

En consecuencia, los gallegos retornados que sean miembros de un Consejo de Administración de una empresa residente en EEUU, deberán incluir en su declaración del IRPF las rentas que perciban en concepto de retribuciones por la realización de las actividades del consejo de administración. Si estas rentas también se sometieron a gravamen en EEUU, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional.

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES:

Artículo 15 CDI.

1. Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales o actividades similares de carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si ese residente dispone o ha dispuesto regularmente de una base fija en el otro Estado contratante para la realización de dichas actividades. En tal caso, solamente podrán someterse a imposición en ese otro Estado contratante las rentas imputables a dicha base fija.

2. La expresión «servicios profesionales» comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de Médicos, Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Dentistas y Contables.

La regla general que establece el CDI en concreto es la tributación en el Estado de residencia del prestador del servicio. Por lo tanto, si estamos analizando la situación de un gallego retornado, la conclusión sería la imposición en España de las rentas derivadas de actividades profesionales independientes.

Sin embargo, se prevé una excepción a esta regla en el siguiente caso: Que el prestador del servicio (gallego retornado) tenga de manera habitual una base fija de la que disponga o haya dispuesto regularmente en EEUU para la realización de sus actividades. En este caso el CDI prevé una tributación compartida de forma tal que tanto EEUU como España podrían gravar esas rentas, pero la tributación en EEUU debe limitarse a las rentas que sean imputables a esa base fija. Así, por ejemplo, un gallego retornado, residente en España, que desarrollase una actividad profesional y obtuviese en EEUU rentas derivadas del ejercicio de su profesión a través de una base fija en EEUU, esta renta podría someterse a gravamen también en ese Estado.

De producirse la imposición en ambos Estados, correspondería a España, como país de residencia, otorgar la deducción para evitar la doble imposición internacional.

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES:

Art 16 CDI:

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos) y 21 (funciones públicas), los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

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

- a) El percceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos que no excedan en conjunto de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses;
- b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no sea residente del otro Estado, y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo como miembro regular de la tripulación de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional por una Empresa de un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado.

En el caso del CDI España y EEUU la regla general con relación a los sueldos y salarios percibidos por una persona física se pueden sintetizar en las siguientes:

Regla general:	Los sueldos y salarios tributan en el Estado de residencia del trabajador	
Reglas especiales:	I. Si el trabajo se desarrolla en otro Estado distinto al Estado de residencia	Este otro Estado también puede someter a tributación esas rentas. En el caso de que ambos Estados graven la renta, corresponde al Estado de residencia conceder la

		deducción para evitar la doble imposición internacional.
	<p>II. Si, a pesar de desarrollarse el trabajo en un Estado distinto al de residencia, se cumplen las siguientes condiciones:</p> <p>a) el trabajador permanece en el otro Estado durante un período o períodos que no excedan en conjunto de 183 días durante cualquier período de doce meses;</p> <p>b) el empleador pagador no es residente del otro Estado, y</p> <p>c) el empleador no tiene un establecimiento permanente o una base fija en el otro Estado que soporte las remuneraciones.</p>	Las rentas se someterán a gravamen en el Estado de residencia.

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

Si dichas rentas se hubiesen gravado también en EEUU porque el trabajo se desarrolló allí (Regla especial, supuesto I, de la tabla), podrán practicarse en España la deducción por doble imposición internacional.

PENSIONES Y ANUALIDADES:

Art. 20 CDI.

1. Sin perjuicio de las disposiciones de artículo 21 (Funciones públicas):

- a) Las pensiones y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante que sea su beneficiario efectivo, por razón de un empleo anterior, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, y
- b) Los beneficios de la Seguridad Social pagados por un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante o a un ciudadano de los Estados Unidos pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar.

2. Las anualidades obtenidas por un residente de un Estado contratante que sea su beneficiario efectivo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. El término «anualidades» en el sentido de este apartado significa una suma prefijada pagada periódicamente en fechas especificadas durante un período de tiempo determinado, conforme a una obligación contraída en contrapartida de una compensación adecuada y plena (distinta de la prestación de servicios).

3. Las pensiones alimenticias pagadas a un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. La expresión «pensiones alimenticias», tal y como se emplea en este apartado, significa pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención separada, o ayudas obligatorias, respecto de los cuales el perceptor esté sometido a imposición con arreglo a las leyes del Estado del que es residente.

4. Los pagos periódicos para manutención de hijos menores de edad en aplicación de un acuerdo de separación por escrito o de una sentencia de divorcio, manutención separada, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar.
5. Cuando una persona física residente de un Estado contratante sea miembro, beneficiario o participe de un fondo de pensiones residente del otro Estado contratante, las rentas procedentes del fondo de pensiones pueden someterse a imposición como renta de esa persona física únicamente cuando, y - con sujeción a las disposiciones del subapartado (a) del apartado 1 del artículo 20 (Pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos)- en la medida en que, se paguen o beneficien a esa persona física desde el fondo de pensiones (y no se transfieran a otro fondo de pensiones en ese Estado contratante).

Artículo 21 CDI.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
- b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

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

Pensiones privadas: El Convenio incluye dentro de este concepto las remuneraciones pagadas por razón de un empleo anterior. En este caso, el empleo ejercido habrá sido de carácter privado en la medida en que las pensiones públicas están previstas en otro artículo.

Si estamos ante una pensión privada o situaciones asimiladas, el Convenio prevé la tributación de esa renta exclusivamente en el Estado de residencia del perceptor de la misma. Por lo tanto, por ejemplo, el gallego retornado que perciba una pensión privada (por ejemplo, una pensión de la Seguridad Social o sistema análogo, fruto del trabajo realizado en el sector privado) deberá tributar en España, incluyendo esta renta en la declaración del IRPF que realice en España.

El precepto recoge en el mismo apartado el supuesto específico de los beneficios de la Seguridad Social pagados por EEUU a un residente en España o a un ciudadano de los Estados Unidos, señalando que pueden someterse a imposición en EEUU. El contribuyente residente en España podría aplicarse la deducción por doble imposición internacional, siempre que dicha renta haya sido gravada en Estados Unidos con base en criterios distintos del de ciudadanía.

Por otra parte, el art. 20 del CDI hace referencia a otras percepciones como, por ejemplo:

Anualidades obtenidas por un residente de España siendo su beneficiario efectivo.	Tributan solo en España.
Pensiones alimenticias pagadas a un residente de España	Tributan solo en España.

Pagos periódicos para manutención de hijos menores de edad en aplicación de un acuerdo de separación por escrito o de una sentencia de divorcio, manutención separada, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente de EEUU a un residente de España.	Tributan solo en EEUU.
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------

Finalmente, el apartado 5 del art. 20 del CDI establece una regla específica para las personas físicas que sean beneficiarias, miembros o partícipes de un fondo de pensiones. En este caso, si el beneficiario es una persona física residente en España (por ejemplo, un gallego retornado) y el fondo de pensiones es residente en EEUU, las rentas procedentes de este fondo se pueden gravar como rentas de la persona física en su Estado de residencia (en este caso, España) únicamente cuando y en la medida en que, se paguen o beneficien a esa persona física desde el fondo de pensiones (y no se transfieran a otro fondo de pensiones en ese Estado contratante).

Beneficiario de un fondo de pensiones es una persona física residente en España	Fondo de pensiones es residente en EEUU	Las rentas procedentes del fondo tributan en España cuando se paguen o beneficien a esa persona física
---------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------

Pensiones públicas: quedan incluidas las pensiones que se perciban por razón de un empleo público anterior, tanto si se ha prestado el servicio al Estado como a alguna de sus subdivisiones políticas o a un ente local. Por lo tanto, el beneficiario de una pensión pública por razón de un empleo público anterior en EEUU podrá encontrarse en alguna de las siguientes situaciones a efectos de determinar quién tiene la potestad para gravar esas rentas:

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

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

En el supuesto de que se gravasen solo en EEUU y estuviesen exentas en España, el importe de la pensión exenta se tendría en cuenta para calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas sometidas a tributación en España por tratarse de una exención con progresividad.

REMUNERACIONES PÚBLICAS:

Artículo 21 CDI.

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

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

i) Posee la nacionalidad de ese Estado, o

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

[...]

3 Las disposiciones del artículo 15 (Servicios personales independientes), artículo 16 (Servicios personales dependientes), artículo 18 (Retribuciones de Consejeros), artículo 19 (Artistas y deportistas) y artículo 20 (Pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos) serán aplicables a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

En el apartado 1 del art. 21 del CDI se recogen aquellas remuneraciones públicas distintas de las pensiones.

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

Sin embargo, se prevé una excepción, que supone que solo se gravarán esas rentas en el Estado de residencia del percceptor de las mismas (en este caso España) cuando concurren los siguientes requisitos:

- Que el servicio se preste en España
- Que el percceptor sea residente en España
- Que el percceptor sea nacional de España
- Que el percceptor no ha adquirido la residencia en España solamente para prestar los servicios.

OTRAS RENTAS:

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

Finalmente, el Convenio acaba con un artículo que funciona como cláusula de cierre para aquellas rentas que no tengan encaje en alguno de los preceptos específicos del CDI y que establece como regla general la tributación en el Estado de residencia, salvo

que en el otro Estado tenga o haya tenido un establecimiento permanente o una base fija y se trate de bienes afectos, en cuyo caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda.

Así, el artículo 23 del CDI se refiere a otras rentas y establece lo siguiente:

Artículo 23 CDI.

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos precedentes de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
2. Las disposiciones del apartado 1 no serán aplicables a las rentas distintas de las rentas derivadas de bienes inmuebles conforme a la definición del apartado 2 del artículo 6 (Rentas de bienes inmuebles), si el beneficiario efectivo de las rentas, residente de un Estado contratante realiza o ha realizado en el otro Estado contratante una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado servicios personales independientes mediante una base fija situada en él, y las rentas son imputables a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda.

MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 24. Deduciones por doble imposición.

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

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

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

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de los Estados Unidos a una sociedad residente de España y que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, para la determinación del crédito fiscal se tomará en consideración, además del importe deducible con arreglo al subapartado a) de este apartado, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos.

Dicha deducción, juntamente con la deducción aplicable respecto de los dividendos con arreglo al subapartado a) de este apartado, no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, imputable a las rentas sometidas a imposición en los Estados Unidos.

Para la aplicación de este subapartado será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de, al menos, el 25 por 100 y se mantenga de forma continuada durante el período impositivo en que los dividendos se pagan, así como durante el período impositivo inmediatamente anterior.

c) Cuando con arreglo a cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de España estén exentas de imposición en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas exentas para el cálculo del impuesto sobre las restantes rentas de dicho residente.