

FINLANDIA:

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

Convenio entre el Reino de España y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Helsinki el 15 de diciembre de 2015 (BOE 29 de mayo de 2018).

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

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

RENTAS INMOBILIARIAS:

Artículo 6 CDI

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

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

3. Lo dispuesto en el apartado 1 es aplicable a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Cuando la propiedad de acciones o participaciones u otros derechos otorguen directa o indirectamente a su propietario el derecho al disfrute de bienes inmuebles, las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o aparcería, o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situado el bien inmueble.

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

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

- Finlandia podrá gravarlas por cuanto el bien inmueble está en su territorio.
- Pero también tributarán en España porque el emigrante 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 Finlandia.

Ahora bien, producida esta situación de doble imposición, en España el contribuyente podrá aplicarse en su declaración de la renta la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia por estos dividendos.

DIVIDENDOS:

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

Artículo 10 CDI:

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

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

a) Del 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que controle directamente al menos el 10 por ciento del poder de voto de la sociedad que paga los dividendos;

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

No obstante las restantes disposiciones de este apartado, el Estado contratante del que sea residente la sociedad que paga los dividendos considerará exentos los dividendos pagados cuando su beneficiario efectivo sea un plan de pensiones residente del otro Estado contratante.

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

3. El término «dividendos» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada

efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

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

De acuerdo con lo previsto en este precepto, nuevamente estamos ante una potestad compartida, de tal forma que tanto España como Finlandia pueden gravar los dividendos.

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

Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Finlandia, 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 Finlandia tendrá como límite máximo el 15% del importe bruto de los dividendos en el caso de personas físicas.

En caso de doble gravamen, el contribuyente residente en España podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia por estos dividendos.

INTERESES:

Artículo 11 CDI

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante serán gravables exclusivamente en este otro Estado contratante.

2. El término «intereses» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos de este artículo.

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

4. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario

efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso será gravable 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 Finlandia percibidos por un residente en España (en este caso el gallego retornado) el Convenio prevé una tributación exclusiva en el Estado de residencia si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, por lo tanto, tributarían en España.

Sin embargo, si este contribuyente tuviese en Finlandia un establecimiento permanente y los intereses proceden de un crédito vinculado al dicho establecimiento permanente, entonces se aplicarían las reglas del art. 7 del CDI (beneficios empresariales).

Finalmente, el precepto contiene una previsión para aquellos supuestos de vinculación entre el deudor y el beneficiario efectivo, en los cuales se hubiesen pactado intereses por encima de valor que hubiese correspondido entre partes independientes. En estos casos, las disposiciones del art. 11 del CDI se aplicarán solo a los intereses en la cuantía que hubiese correspondido entre partes independientes.

GANANCIAS PATRIMONIALES:

Artículo 13 CDI

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado contratante de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, serán gravables exclusivamente en ese Estado.

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones, o de derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Sin embargo, este apartado no se aplica a las ganancias derivadas de la enajenación de acciones en una sociedad cotizada en un mercado de valores reconocido de uno o de ambos Estados contratantes.

5. Las ganancias obtenidas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos que otorguen directa o indirectamente 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 otro Estado.

6. Las ganancias procedentes de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados anteriores de este artículo serán gravables exclusivamente en el Estado contratante en que resida el transmitente.

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

Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles (art. 13.1 CDI): se prevé una tributación compartida, de forma tal que Finlandia podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio finlandés. En ese caso, el contribuyente podrá aplicar 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) y los años siguientes deberán incluir en su declaración del IRPF las ganancias patrimoniales que se deriven de la venta de un bien inmueble que tengan en Finlandia, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en Finlandia, pueda aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa española tenga en Finlandia, (art. 13.2 CDI):

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Finlandia; es decir, una tributación compartida. En este caso, el contribuyente podrá aplicarse la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia por estas ganancias.

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

Ganancias patrimoniales derivadas de acciones, participaciones o derechos similares cuyo valor proceda en más de un 50 por 100, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en Finlandia (art. 13.4 CDI): de nuevo se prevé una tributación compartida de forma tal que España y Finlandia pueden someter a gravamen estas rentas y, en caso de producirse, el contribuyente podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia por estas rentas. Sin embargo, esta regla no se aplicaría si las acciones pertenecen a una sociedad cotizada en un mercado de valores de Finlandia.

Esto significa, por ejemplo, que el gallego retornado que proceda a la venta de unas acciones que tenga en una sociedad cuyo principal activo sean bienes inmuebles radicados en Finlandia, deberá incluir las rentas obtenidas por la venta en su

declaración del IRPF en España y, si tributó también en Finlandia, practicarse la deducción por doble imposición internacional a la que nos hemos referido en el párrafo anterior.

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 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el transmitente sea residente.

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

El término “ganancia de capital” del art. 13 CDI incluye, de acuerdo con lo señalado en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, la renta derivada de negocios como: compraventa, permuta, expropiación, aportación no dineraria a una sociedad, la venta de un derecho, una donación intervivos o una transmisión mortis causa (párr. 5 Comentarios al Modelo de Convenio).

RENTAS DEL TRABAJO:

Art 14 CDI:

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

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante serán gravables exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar cuando:

a) El perceptor permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año civil considerado, y

b) las remuneraciones las pague un empleador que no sea residente del otro Estado, o se paguen en su nombre, y

c) las remuneraciones no las soporte un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional por una empresa de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

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

Regla general:	Los sueldos y salarios tributan en el Estado de residencia del trabajador	
Reglas especiales:	I. Si el trabajo se desarrolla en otro Estado miembro distinto al Estado de residencia	Este otro Estado también puede someter a tributación esas rentas. En el caso de que ambos Estados graven la renta, corresponde al Estado de residencia conceder la deducción para evitar la doble imposición internacional.
	II. Si, a pesar de desarrollarse el trabajo en un Estado distinto al de residencia, se cumplen las siguientes condiciones: a) el trabajador no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días. El cálculo se hace sobre un periodo de doce meses que comience o finalice en el año civil considerado y b) el pagador no es residente del otro Estado, o c) el pagador no tiene un establecimiento permanente o una base fija en el otro Estado que soporte las remuneraciones.	Las rentas se someterán a gravamen en el Estado de residencia.

Por lo tanto, aquellos gallegos retornados que puedan seguir trabajando para una empresa residente en Finlandia, 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 Finlandia (regla especial, supuesto I de la tabla), podrán practicarse la deducción por doble imposición internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia por estas rentas.

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

Artículo 15 CDI:

Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración u otro órgano similar 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 Finlandia pueden someterlas a gravamen.

El Convenio aclara que este tipo de retribuciones tienen que ser pagadas por la sociedad en concepto de participación en las actividades del consejo de administración u órgano similar. Las retribuciones incluyen participaciones o retribuciones similares.

En caso de que se hubiesen sometido a gravamen en Finlandia, el contribuyente puede practicarse la deducción por doble imposición internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia por estas rentas.

En consecuencia, los gallegos retornados que sean miembros de un Consejo de Administración de una empresa residente en Finlandia, 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 Finlandia, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional que consistirá en la deducción de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Finlandia por estas rentas.

PENSIONES

Art. 17 CDI.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior serán gravables exclusivamente en ese Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 y con sujeción a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, las pensiones pagadas y demás prestaciones, bien periódicamente o en forma de capital, concedidas con arreglo a la normativa sobre seguridad social de un Estado contratante o por razón de un plan público constituido por un Estado contratante con fines de previsión social, o las anualidades procedentes de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

3. El término «anualidad» en el sentido de este artículo significa una cantidad determinada pagadera periódicamente a una persona física en plazos preestablecidos, con carácter vitalicio o durante un período de tiempo determinado o determinable, en virtud de una obligación de efectuar los pagos en compensación de una prestación suficiente en dinero o susceptible de valoración en dinero (distinta de la prestación de servicios).

Una anualidad se considerará procedente de un Estado contratante en tanto que las aportaciones o pagos asociados a dicho elemento de renta cumplan los requisitos para ser deducibles a efectos fiscales en ese Estado.

Artículo 18.2 CDI.

2. a) No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas, entidades locales o por una de sus entidades públicas, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o entidad, serán gravables exclusivamente en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones y remuneraciones análogas serán gravables exclusivamente en el otro Estado contratante cuando la persona física sea residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 14, 15, 16 y 17 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones y otras remuneraciones análogas, pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad económica realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas, entidades locales o por una de sus entidades públicas.

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 otro Estado. En este caso, el empleo ejercido habrá sido de carácter privado.

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

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

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

Sin embargo, en el CDI se prevé una **regla especial** para las pensiones pagadas y demás prestaciones, concedidas con arreglo a la normativa sobre seguridad social de Finlandia o por razón de un plan público constituido por Finlandia con fines de previsión social, pueden someterse a imposición en Finlandia.

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, entidades locales o alguna de sus entidades públicas. Por lo tanto, el beneficiario de una pensión pública por razón de un empleo público anterior en Finlandia 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 Finlandia se someten a tributación solo en Finlandia.
Regla especial:	beneficiario de la pensión pública: • es residente en España y • tiene la nacionalidad española	La pensión pública solo tributará en España.

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

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

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y perciben ambos una pensión pública de Finlandia nos encontraríamos con:

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

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y mientras el emigrante retornado percibe

una pensión pública de Finlandia, el otro miembro de la pareja percibe una pensión privada:

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

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

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

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

La Dirección General de Tributos en Contestación a **consulta vinculante V5333-16, de 16 de diciembre de 2016**, se pronuncia sobre las cuestiones planteadas por una consultante, residente en Finlandia y con doble nacionalidad española y finlandesa que percibe dos pensiones de jubilación de carácter público, una de España y otra de Finlandia. En caso de que esta persona fuese residente en España señala la DGT que debería tributar en España por las dos pensiones públicas. Con relación a la pensión procedente de Finlandia, por aplicación del CDI solo puede someterse a imposición en España por ser residente en España y nacional española. En cuanto a la pensión procedente de España, tributaría en España conforme a la Ley del IRPF, como rendimiento del trabajo. Añade la consulta que para el supuesto *“de que la consultante considerase que se produce una situación de doble imposición, como consecuencia de que las pensiones percibidas, en su caso, fuesen gravadas tanto por España como por Finlandia, podría someter la cuestión a la Autoridad competente de su país de residencia, conforme al mecanismo del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Convenio hispano-finlandés”*.

REMUNERACIONES PÚBLICAS:

Artículo 18 CDI.

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones análogas pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, o por una de sus entidades públicas, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o entidad, serán gravables exclusivamente en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones análogas serán gravables exclusivamente en el otro Estado contratante cuando los servicios se presten en ese Estado y la persona física sea un residente de ese Estado que:

i) Sea nacional de ese Estado; o

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

En el apartado 1 del art. 18 del CDI se recogen aquellas remuneraciones públicas distintas de las pensiones.

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

Asimismo, se prevé una excepción para el supuesto de una remuneración pública pagada por Finlandia a una persona física residente en España, cuando sea nacional española o no haya adquirido la residencia fiscal en España solamente para prestar los servicios que se le retribuyen y estos servicios se presten en España. En este caso, las rentas tributarían exclusivamente en España.

OTRAS RENTAS:

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

Finalmente, el Convenio 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 un establecimiento permanente y se trate de bienes afectos.

Así, el artículo 20 del CDI se refiere a otras rentas y establece lo siguiente:

Artículo 20 CDI.

- 1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, con independencia de su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos de este Convenio, serán gravables exclusivamente en ese Estado.*
- 2. Lo dispuesto en el apartado 1 no se aplica a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el perceptor de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7.*