

FRANCIA:

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

Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE, 12 de junio de 1997).

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 este 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. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos minerales; los buques y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

5. Cuando la propiedad de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad u otra persona jurídica confiera a su dueño el disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante y detentados por esta sociedad o esta otra persona jurídica, las rentas que el propietario obtenga de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de uso de tales derechos pueden someterse a imposición en este Estado. Las disposiciones del presente apartado se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 7 y 14.

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

- Francia 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 Francia.

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 (art. 80 LIRPF).

DIVIDENDOS:

En este caso nos encontramos con un contribuyente residente en España que percibe dividendos de fuente francesa.

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 este otro Estado.

2. a) Los dividendos mencionados en el apartado 1 pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

b) Sin embargo, estos dividendos solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el beneficiario efectivo es residente, si este es una sociedad sometida al impuesto de sociedades que sea:

i) Un residente de Francia que detente directamente al menos el 10 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, o

ii) Un residente de España que detente una participación sustancial en la sociedad que pague los dividendos.

Las disposiciones del presente apartado no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. a) Un residente de España que perciba de una sociedad que es residente de Francia dividendos de los que es el beneficiario efectivo y que darían derecho a un «crédito fiscal» («avoir fiscal») si fueran percibidos por un residente de Francia, tendrá derecho a un pago del Tesoro francés, por un importe igual al citado «crédito fiscal» («avoir fiscal»), sin perjuicio del impuesto previsto en la letra a) del apartado 2 del presente artículo.

b) Las disposiciones de la letra a) del presente apartado solo se aplican a un residente de España que sea:

i) Una persona física, o

ii) Una sociedad que no detente una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos.

c) Las disposiciones de la letra a) del presente apartado solo se aplican al beneficiario efectivo de los dividendos que esté sometido al impuesto español por razón de estos dividendos y del pago del Tesoro francés.

d) En el caso de una sociedad, las disposiciones de la letra a) del presente apartado no se aplican si la sociedad que es la beneficiaria efectiva de los dividendos no es la propietaria de la participación por la cual se pagan los dividendos o si la detención de esta participación tiene como objeto principal, o como uno de sus principales objetos, permitir a otra persona, residente o no de un Estado contratante, obtener las ventajas de las disposiciones de la letra a) del presente apartado.

e) Salvo que no obtenga el beneficio del pago del Tesoro francés contemplado en la letra a) del presente apartado, un residente de España que perciba dividendos pagados por una sociedad que sea residente de Francia puede obtener el reembolso de la retención («précompte») en la medida en que esta haya sido efectivamente ingresada por la sociedad por razón de estos dividendos. Las disposiciones del apartado 2 se aplicarán al importe bruto de dicha retención.

f) Los importes brutos del pago del Tesoro francés y de la retención contemplados en las letras a) y e) del presente apartado se consideran como dividendos a los efectos de la aplicación del presente Convenio.

4. a) El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones, acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas sometidas al régimen de distribución de beneficios por la legislación fiscal del Estado contratante en que resida la sociedad que las distribuya.

b) A efectos de las disposiciones de la letra b).ii) del apartado 2 y de la letra b).ii) del apartado 3, se considera que una sociedad detenta una participación sustancial en la sociedad que paga los dividendos cuando detente directa o indirectamente, al menos, el 10 por 100 del capital de esta última.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, ejerce en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado, o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada, con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

6 Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada 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 este otro Estado.

De acuerdo con lo previsto en este precepto, la regla general en el caso de los dividendos es una potestad compartida, de tal forma que tanto España como Francia pueden gravar los dividendos cuando resida en este último Estado la sociedad que paga los dividendos.

De esta forma España someterá al IRPF los dividendos percibidos por un gallego retornado que procedan de sociedades francesas. Y, al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Francia, 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 Francia tendrá como límite máximo el 15 por ciento 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 (art. 80 LIRPF) hasta ese límite.

Una vez establecida la **regla general**, el precepto recoge una serie de **reglas especiales** tanto para personas físicas como para sociedades. Por el ámbito de estudio nos interesa hacer mención a una de las reglas especiales, que se aplicaría a personas físicas.

Pues bien, tomando como ejemplo el gallego retornado que tiene su residencia fiscal en España y que percibe dividendos de una sociedad que es residente en Francia se establece la siguiente regla especial:

- Los dividendos también pueden someterse a imposición en Francia.
- Si el residente es el beneficiario efectivo y se trata de dividendos que darían derecho a un «crédito fiscal» («avoir fiscal») si fueran percibidos por un residente de Francia, entonces tendrá derecho a un pago del Tesoro francés, por un importe igual al citado «crédito fiscal». Este crédito fiscal solo se aplicará cuando el beneficiario efectivo esté sometido al impuesto español por razón de estos dividendos y del pago del Tesoro francés.
- Además, si ha obtenido el beneficio del pago del Tesoro francés, puede obtener el reembolso de la retención («précompte») en la medida en que esta haya sido efectivamente ingresada por la sociedad por razón de estos dividendos.
- Deberá tenerse en cuenta que los importes brutos del pago del Tesoro francés y de la retención se consideran como dividendos.

INTERESES:**Artículo 11 CDI**

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses.

3. No obstante las disposiciones del apartado 2, los intereses citados en el apartado 1 solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el perceptor de los intereses, si este es el beneficiario efectivo de los intereses y si estos se pagan:

i) Por el otro Estado contratante o una de sus entidades territoriales; o

ii) Por una empresa de este otro Estado a una empresa del primer Estado en el marco de una actividad industrial o comercial; o

iii) En relación con la venta a crédito de un equipo industrial, comercial o científico, o

iv) Por un préstamo, cualquiera que sea su naturaleza concedido por una entidad de crédito.

4. El término «intereses», empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos, así como cualquier otro rendimiento asimilado a las rentas derivadas de cantidades prestadas, por la legislación fiscal del Estado contratante del que provienen las rentas. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran como intereses a efectos del presente artículo. El término «intereses» no comprende la parte del rendimiento considerada como dividendo en aplicación de las disposiciones del artículo 10.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, ejerce en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genere los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos, se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es un residente de este 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 que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, estos se considerarán como procedentes del Estado contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

En el supuesto de intereses procedentes de Francia 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 Francia conforme a sus legislaciones internas.

Si quien percibe los intereses es el beneficiario efectivo, Francia podrá someter esos intereses a un gravamen máximo del 10 por 100.

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.

Sin embargo, si este contribuyente tuviese en Francia un establecimiento permanente o una base fija y los intereses proceden de un crédito vinculado a dicho establecimiento permanente o base fija, entonces se aplicarían las reglas del art. 7 del CDI (beneficios empresariales) o del art. 14 CDI (trabajos independientes) según proceda.

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. a) *Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

b) *Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad jurídica cuyo activo esté principalmente constituido, directamente o por interposición de una o varias sociedades o entidades jurídicas, por bienes inmuebles situados en un Estado contratante o derechos que recaigan sobre tales bienes, pueden someterse a imposición en ese Estado.*

2. a) *Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos [distintos de las acciones, participaciones o derechos comprendidos en la letra b) del apartado 1] que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es residente de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en este Estado. Se considera que existe una participación sustancial cuando el transmitente, solo o con personas emparentadas, detente directa o indirectamente en cualquier momento en el transcurso de los doce meses precedentes a la fecha de la transmisión:*

i) *Al menos el 25 por 100 del capital de esta sociedad, o*

ii) *Acciones, participaciones u otros derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.*

b) *Sin embargo, cuando las ganancias que se deriven de la enajenación por un residente de un Estado contratante, de acciones, participaciones u otros derechos que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es un residente del otro Estado contratante sean objeto de un diferimiento impositivo en el primer Estado conforme a su legislación, en el marco de un régimen fiscal específico para sociedades de un mismo grupo o de una fusión, escisión, aportación de activos, o de un canje de acciones, estas ganancias solo pueden someterse a imposición en este primer Estado.*

3. *Las ganancias derivadas 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, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves, solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

El CDI entre España y Francia 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.a) CDI: se prevé una tributación compartida, de forma que tanto España como Francia podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio francés. En ese caso, el contribuyente podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional en la declaración del IRPF que presente en España.

Por lo tanto, los gallegos retornados en el año de traslado a España (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 territorio francés, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en Francia, pueda aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional recogida en el art. 80 de la Ley del IRPF a la que nos hemos referido con anterioridad.

Ganancias patrimoniales derivadas de acciones, participaciones u otros derechos en sociedades cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en Francia (art. 13.1.b) CDI: de nuevo se prevé una tributación compartida de forma tal que España y Francia pueden someter a gravamen estas rentas.

Esto significa que el gallego retornado que proceda a la venta de unas acciones o participaciones que tenga en una sociedad cuyo principal activo sean bienes inmuebles radicados en Francia, deberá incluir las rentas obtenidas por la venta en su declaración del IRPF en España y, si tributó también en Francia, practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley IRPF.

Ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos [distintos de las acciones, participaciones o derechos comprendidos en el apartado anterior] procedentes de una participación sustancial en una sociedad residente en Francia (art. 13.2.a) CDI): la regla es la misma que en el supuesto anterior. Tributación compartida con derecho del contribuyente a aplicar la deducción del art. 80 de la Ley del IRPF para evitar la doble imposición internacional.

El propio CDI define cuando existe una participación sustancial y que se concreta en:

- al menos el 25 por 100 del capital de dicha sociedad
- acciones, participaciones o derechos que en su conjunto den derecho al menos al 25 por 100 de los beneficios de la sociedad.

Para el cálculo de este porcentaje se tiene en cuenta:

- tanto el porcentaje que posee la persona del transmitente como el de las personas emparentadas. De acuerdo con el Protocolo al Convenio la expresión “personas emparentadas” se aplica a personas físicas y designa al cónyuge del contribuyente, sus ascendientes y sus descendientes.
- tanto si lo ha detentado directa o indirectamente
- que lo haya detentado en cualquier momento durante el período de doce meses precedentes a la enajenación.

Por lo tanto, los gallegos retornados que decidan vender tanto en el año de traslado (si son ya residentes fiscales en España) como en algún año posterior, acciones que posean en una sociedad residente en Francia y que supongan una participación sustantiva, deberá incluir la ganancia derivada de la enajenación en su declaración del IRPF español. Y, si estas ganancias tributaron en Francia, podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley del IRPF.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que pertenezcan a un establecimiento permanente o a una base fija (art. 13.3 CDI): se trata de bienes muebles que pertenezcan a un establecimiento permanente o a una base fija que un residente español posea en Francia para la realización de actividades económicas o la prestación de servicios personales independientes.

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Francia; es decir, una tributación compartida. En este caso, el contribuyente podrá aplicarse la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional prevista en la norma española (art. 80 Ley IRPF).

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 empresariales o profesionales en Francia (por ejemplo, médico, abogado,

consultor etc). En ese caso, habrá que determinar si tiene en Francia un establecimiento permanente o una base fija o lugar de negocios. Si es así, la venta de bienes muebles afectos al establecimiento permanente o a la 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 (art. 80 Ley IRPF) si se hubiese gravado también en Francia.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.5 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 francesa en las que no tenga una participación sustantiva (pues en este caso, se aplicaría el art. 13.2.a) CDI), 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).

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES:

Artículo 14 CDI:

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente solo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a esta 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, Odontólogos y Contables.

El CDI entre España y Francia es de los que, por el año en el que se firmó, mantiene la vigencia del art. 14 referido al trabajo independiente. En CDIs más recientes el artículo 14 ha sido suprimido y las actividades relativas a trabajo independiente se canalizan a través del artículo 7 del CDI referido al ejercicio de actividades empresariales.

En este precepto se suelen englobar los rendimientos de actividades profesionales, artísticas o científicas, al margen de las disposiciones especiales que se puedan contener en el CDI para alguna actividad específica (artistas, deportistas, profesores...).

La regla general es la tributación de estos rendimientos en el Estado de residencia, salvo que dispusiese en el otro Estado de una base fija vinculada al ejercicio de la actividad. En este caso, por ejemplo, si un gallego retornado que desarrollase una actividad profesional obtuviese en Francia alguna renta derivada del ejercicio de su profesión, esta renta solo debería someterse a tributación en España. Ahora bien, si tuviese en Francia una base fija para el desarrollo de esa actividad, entonces Francia podría someter a imposición las rentas atribuibles a la base fija. De producirse esta imposición en ambos Estados, correspondería a España, como país de residencia, otorgar la deducción para evitar la doble imposición internacional.

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DEPENDIENTES

Artículo 15 CDI.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo solo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este 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 solo pueden someterse a imposición en el primer Estado, si:

- a) El perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses consecutivos, y*
- b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y*
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la*

persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

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 el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días en cualquier periodo de 12 meses consecutivos. 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 exclusivamente en el Estado de residencia.

Por lo tanto, aquellos gallegos retornados que puedan seguir trabajando para una empresa residente en Francia, 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 Francia (regla especial, supuesto I de la tabla), podrán practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley del IRPF.

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

Artículo 16 CDI:

- 1. Las dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.*
- 2. Las rentas que obtengan las personas mencionadas en el apartado 1 por cualquier otro concepto están comprendidas, según su naturaleza, en las previsiones de los otros artículos del presente Convenio.*

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

Si la retribución se produce por otros conceptos, entonces las rentas obtenidas por el consejero se someterán a las reglas del Convenio que correspondan según la naturaleza de las rentas.

PENSIONES

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

Art. 18 CDI.

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

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 Francia en el sector privado	Gallego retornado tributa por ella en España

Por lo tanto, el gallego retornado que perciba una pensión privada de Francia (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.

Pensiones públicas:

Artículo 19 CDI.

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

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

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 entidades territoriales o a una de sus personas jurídicas de derecho público. Por lo tanto, el beneficiario de una pensión pública por razón de un empleo público anterior en Francia podrá encontrarse en alguna de las siguientes situaciones a efectos de determinar quien tiene la potestad para gravar esas rentas:

Regla general:		Las pensiones públicas pagadas por Francia se someten a tributación solo en Francia.
Regla especial:	beneficiario de la pensión pública: • es residente en España y • tiene la nacionalidad española • no tiene nacionalidad francesa	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, salvo que tuviese también nacionalidad francesa.

En el caso de que se aplicase la regla general, es decir, que se sometiesen a tributación en Francia, en España estas pensiones estarían exentas. Ahora bien, los rendimientos percibidos en concepto de pensión sí se tendrían en cuenta a la hora de calcular el tipo de gravamen aplicable (exención con progresividad) para aquellos contribuyentes que tengan que presentar la declaración del IRPF, aunque posteriormente dicho tipo de gravamen se aplicaría solo a las rentas sometidas a tributación 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 Francia nos encontraríamos con:

- La persona que es emigrante retornado: tiene nacionalidad española y residencia fiscal en España: su pensión solo tributará en España. Pero si tiene también nacionalidad francesa, entonces tributa en Francia.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España, no nacional español, pero sí tiene nacionalidad francesa: su pensión tributará en Francia.

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 Francia, 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. Pero si tiene también nacionalidad francesa, entonces tributa en Francia.
- 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 Francia, el otro miembro de la pareja percibe una pensión pública de Francia:

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

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.

REMUNERACIONES PÚBLICAS:

Artículo 19 CDI.

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante, una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente y nacional de este Estado, sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad del primer Estado.

[...]

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público.

En el apartado 1 del art. 19 del CDI se recogen aquellas remuneraciones públicas distintas de las pensiones, previendo una regla general y una regla especial.

Regla general	remuneraciones públicas pagadas por Francia a una persona física por los servicios prestados a ese Estado	solo se someten a imposición en Francia	
Regla especial	remuneraciones públicas pagadas por Francia a una persona física por los servicios prestados a ese Estado, PERO:	- El servicio se presta en España - El perceptor de las rentas es residente en España y nacional español y no tiene nacionalidad francesa	Solo se somete a imposición en España

OTRAS RENTAS:

Artículo 22 CDI.

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, siendo este residente su beneficiario efectivo, y que no estén mencionadas en otros artículos del presente Convenio, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos, se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

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 del percceptor de las rentas cuando este sea el beneficiario efectivo, salvo que en el otro Estado tenga un establecimiento permanente o una base fija y se trate de bienes afectos. En este caso se aplicarán las reglas de reparto de la potestad tributaria previstas en el art. 7 (beneficios empresariales) o en el art. 14 CDI (trabajos independientes).

Por lo tanto, la regla general será que aquellas rentas percibidas por el gallego retornado que no tengan acomodo en ningún otro precepto del CDI solo se someterán a imposición en España.