

MEXICO:

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

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992.

Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y su Protocolo, hecho en Madrid el 24 de julio de 1992, hecho en Madrid el 17 de diciembre de 2015.

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.

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 silvícolas) 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 silvícolas, 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 naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 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 párrafos 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 participación, directa o indirecta, en el capital o el patrimonio de una sociedad u otra entidad confiera a su dueño el disfrute en cualquier forma, utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de uso, de bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad, las rentas derivadas de dicho disfrute, utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de uso de tales derechos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que los bienes inmuebles estén situados.

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

- Mexico 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 Mexico.

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 Mexico.

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. 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 Contratante, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los dividendos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el Estado Contratante en el que resida la sociedad que paga los dividendos considerará exentos los dividendos pagados si el beneficiario efectivo de los dividendos es:

a) una sociedad cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones o participaciones y que sea residente del otro Estado Contratante, siempre que ésta posea directamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos, o

b) un fondo de pensiones residente del otro Estado Contratante.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

4. El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las 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 de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido 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 o ha prestado 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 genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este 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, nuevamente estamos ante una potestad compartida, de tal forma que tanto España como Mexico pueden gravar los dividendos.

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

Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Mexico, 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 Mexico tendrá como límite máximo el 10 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 hasta ese límite.

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 Mexico (lugar de residencia de la sociedad que paga los dividendos) una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado en Mexico o presta servicios personales independientes por medio de una base fija en Mexico 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 profesionales independientes (art. 14 CDI).

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, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado Contratante, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 4,9 por ciento del importe bruto de los intereses en el caso de intereses pagados por un préstamo de cualquier clase, concedido por un banco o cualquier otra institución financiera, incluyendo bancos de inversión y bancos de ahorro, y compañías de seguros, así como los intereses pagados sobre bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido;

b) 10 por ciento del monto bruto de los intereses en todos los demás casos.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses, si satisface alguno de los requisitos siguientes:

a) que el beneficiario sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, o el Banco Central de uno de los Estados Contratantes;

b) que los intereses sean pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el inciso a) anterior;

c) que los intereses sean pagados por préstamos a plazo de tres (3) años o más, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento o de garantía de carácter público de ese Estado Contratante, cuyo objeto sea promover la exportación mediante el otorgamiento de créditos o garantías en condiciones preferenciales, o

d) que el beneficiario sea un fondo de pensiones.

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 premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido 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 Contratante o presta o ha prestado unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera 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 el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o 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 que soporten la carga de los mismos, estos se considerarán 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 Mexico percibidos por un residente en España (en este caso el gallego retornado) el Convenio prevé dos reglas:

Una primera regla contenida en los apartados 1 y 2 del precepto: Con carácter general establece una tributación compartida, lo que supone la posibilidad de que estos intereses se graven tanto en España como en Mexico conforme a sus legislaciones internas.

Ahora bien, si quien percibe los intereses es el beneficiario efectivo, Mexico podrá someter esos intereses a un gravamen máximo que será:

- a) del 4,9 por ciento del importe bruto de los intereses en el caso de intereses pagados por un préstamo de cualquier clase, concedido por un banco o cualquier otra institución financiera, incluyendo bancos de inversión y bancos de ahorro, y compañías de seguros, así como los intereses pagados sobre bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido
- b) del 10 por 100 del importe bruto de los intereses en los demás casos.

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.

Una segunda regla, la contenida en el apartado 3: se prevé una situación de tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los intereses (en lo que aquí interesa sería en España al tratarse de un gallego retornado) si se cumple alguno de los requisitos previstos en el precepto. De ellos, interesa destacar, en la medida en que pueden incidir sobre las personas físicas, los apartados:

- b) que los intereses sean pagados por el Estado mexicano, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, o el Banco Central;
- c) que los intereses sean pagados por préstamos a plazo de 3 años o más, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento o de garantía de carácter público de Mexico, cuyo objeto sea promover la exportación mediante el otorgamiento de créditos o garantías en condiciones preferenciales.

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 Mexico (Estado del que proceden los intereses) una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado en Mexico 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, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones o participaciones, o 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 Contratante. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica, afecta a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes podrán someterse a imposición en ese Estado Contratante. Sin embargo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento de la ganancia imponible.

4. No obstante lo previsto en los párrafos anteriores, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones a que se refieren los párrafos precedentes solamente podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante cuando este sea:

a) una institución financiera;

b) una entidad aseguradora;

c) un fondo de pensiones, o

d) un residente que obtenga la ganancia por la enajenación de acciones o participaciones que se negocien regularmente en un mercado de valores reconocido. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable cuando la ganancia derive de la enajenación de acciones en una Sociedad Anónima cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

5. 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 servicios personales 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.

6. 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.

7. Las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 12 del presente Convenio se someterán a imposición de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo.

8. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores del presente artículo solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

9. Cuando una persona física haya sido residente de un Estado Contratante durante cinco o más años y se convierta en residente del otro Estado Contratante, lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá al Estado Contratante mencionado en primer lugar someter a imposición, conforme a su normativa interna, las plusvalías procedentes de acciones o participaciones en una sociedad correspondientes al periodo de residencia de esa persona física en el Estado Contratante mencionado en primer lugar.

En tal caso, las ganancias de capital gravadas en el Estado Contratante mencionado en primer lugar no se incluirán en la base imponible correspondiente al cálculo de la ganancia de capital por el otro Estado Contratante.

El CDI entre España y Mexico 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 Mexico podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio mexicano. 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 Mexico 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 Mexico, pueda aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional.

Ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de acciones o participaciones (art. 13.2,3 y 4 CDI): el CDI contempla distintas situaciones relacionadas con las ganancias derivadas de la venta de acciones. Así, podemos diferenciar las siguientes:

- Las ganancias obtenidas por un residente en España de la enajenación de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en Mexico: en este caso, se prevé una tributación compartida, de tal forma que pueden someterse a imposición tanto en España como en Mexico. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles afectos a una actividad económica (art. 13.2 CDI).
- Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad residente en Mexico, siendo el transmitente el gallego retornado residente en España: se prevé una tributación compartida, de tal forma que pueden someterse a imposición tanto en España como en Mexico, pero el impuesto exigido por Mexico no podrá exceder del 10% de la ganancia imponible (art. 13.3 CDI).
- Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones arriba mencionadas solamente tributarían en España (en cuanto es el Estado en que

reside el enajenante de las acciones, gallego retornado) cuando este sea: d) un residente que obtenga la ganancia por la enajenación de acciones o participaciones que se negocien regularmente en un mercado de valores reconocido. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable cuando la ganancia derive de la enajenación de acciones en una Sociedad Anónima cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (art. 13.4 CDI).

- Cuando una persona física haya sido residente en México durante cinco o más años y se convierta en residente en España, Mexico podrá someter a imposición, conforme a su normativa interna, las ganancias procedentes de acciones o participaciones en una sociedad correspondientes al periodo de residencia de esa persona física en Mexico. En tal caso, las ganancias de capital gravadas en Mexico no se incluirán en la base imponible correspondiente al cálculo de la ganancia de capital por España (art. 13.9 CDI).

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que reúnan una de las siguientes características (art. 13.5 CDI):

- que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa española tenga en Mexico,
- de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente español posea en Mexico para la prestación de servicios personales independientes.

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Mexico; 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 Mexico (por ejemplo, médico, abogado, consultor etc). En ese caso, habrá que determinar si tiene en Mexico 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 Mexico.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.8 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.

RETRIBUCIONES COMO MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN OTRO ESTADO:

Artículo 16 CDI:

Las participaciones, 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

Este tipo de rentas están sometidas a tributación compartida, por lo que tanto España como Mexico 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 o de vigilancia de una sociedad. Las retribuciones incluyen las participaciones, dietas de asistencia o retribuciones similares.

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

En consecuencia, los gallegos retornados que sean miembros de un Consejo de Administración o de vigilancia de una empresa residente en Mexico, 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 Mexico, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional.

SERVICIOS PROFESIONALES (TRABAJOS 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, salvo en las siguientes circunstancias, en que dichas rentas podrán también ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

a) Cuando dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo puede someterse a imposición en este otro Estado Contratante la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija; o

b) Cuando su estancia en el otro Estado Contratante sea por un período o períodos que sumen o excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier período continuo de doce meses; en tal caso, solo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión «servicios profesionales» comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores 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 prevén una serie de excepciones a esta regla en los siguientes casos:

- Que el prestador del servicio (gallego retornado) tenga de manera habitual una base fija de la que disponga regularmente en Mexico para la realización de sus actividades. En este caso el CDI prevé una tributación compartida de forma tal que tanto Mexico como España podrían gravar esas rentas, pero la tributación en Mexico 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 Mexico rentas derivadas del ejercicio de su profesión a través de una base fija en Mexico, esta renta podría someterse a gravamen también en ese Estado.
- Que la estancia del prestador del servicio (gallego retornado) en Mexico sea por un período o períodos que sumen o excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier período continuo de doce meses. Ahora bien, en este caso, solo pueden someterse a imposición en Mexico la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él 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 15 CDI:

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, 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 párrafo 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 en cualquier período continuo de doce meses;
- 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 precedentes del presente artículo, 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.

En el caso del CDI España y Mexico 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.
	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 en cualquier período continuo de doce meses; b) el empleador pagador no es residente del otro Estado, y c) el empleador 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 pudiesen trabajar para una empresa residente en Mexico, 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 Mexico porque el trabajo se desarrolló allí (Regla especial, supuesto I, de la tabla), podrán practicarse en España la deducción por doble imposición internacional.

PENSIONES:

Art. 18 CDI.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 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.

Artículo 19 CDI.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna 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 este Estado, subdivisión o entidad, 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.

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 de Mexico deberá tributar en España, incluyendo esta renta en la declaración del IRPF que realice en España.

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 Mexico 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 Mexico se someten a tributación solo en Mexico.

Regla especial:	bueneficiario 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 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.

REMUNERACIONES PÚBLICAS:

Artículo 19 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 este Estado, subdivisión o entidad, 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 de este Estado que:

i) posee la nacionalidad de este Estado, o

ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 18 se aplica 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 subdivisiones políticas o entidades locales.

En el apartado 1 del art. 19 del CDI se recogen aquellas remuneraciones públicas distintas de las pensiones.

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

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

- Que el servicio se preste en España
- Que el perceptor sea residente en España
- Que el perceptor sea nacional de España

- Que el perceptor 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. Así, el artículo 21 del CDI se refiere a otras rentas y establece lo siguiente:

Artículo 21 CDI.

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, solo pueden someterse a imposición en este Estado.
2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 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.
3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El precepto establece como regla general la tributación solo en el Estado de residencia, salvo que en el otro Estado tenga un establecimiento permanente o una base fija y se trate de bienes afectos. En ese caso, se aplicarán las reglas previstas en el CDI para las rentas empresariales o para las rentas profesionales, según proceda.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que pese a lo señalado en el apartado 1 como regla general, el apartado 3 de este precepto establece una tributación compartida en aquellos supuestos en los que la renta se perciba por un residente en España y proceda de México.

MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 24. Eliminación de la Doble Imposición

1. En España, la doble imposición se evitará conforme a las disposiciones de su legislación interna o conforme a las siguientes disposiciones de acuerdo con la legislación interna española:

a) cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en México, España permitirá:

i) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en México;

ii) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en México sobre esos elementos patrimoniales;

iii) la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con la legislación interna de España.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del Impuesto Sobre la Renta o del Impuesto Sobre el Patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en México.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos del impuesto en este Estado Contratante, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos, a efecto de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (Vid. Cuadro Anexo I)

Artículo 23. Patrimonio.

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. El patrimonio constituido por acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad o de otra persona moral o jurídica cuyos activos estén principalmente constituidos, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o por derechos relacionados con tales bienes inmuebles, pueden someterse a imposición en este Estado. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica afecte a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.

3. El patrimonio constituido por acciones que representen una participación de al menos el 25 por 100 en el capital de una sociedad residente de un Estado Contratante, puede someterse a imposición en dicho Estado.

4. El patrimonio constituido por 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 por 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, puede someterse a imposición en este otro Estado.

5. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, solo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

6. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en este Estado.