

NORUEGA:

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

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999 (BOE, de 10 de enero de 2001).

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 que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso 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. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables 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. 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 la prestación de servicios personales independientes.

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

- Noruega 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 Noruega.

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 Noruega.

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 perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

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 partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, 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 hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables 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 empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

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 o a una base fija situados 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 Noruega pueden gravar los dividendos.

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

Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Noruega, 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 Noruega tendrá como límite máximo el 15% 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.

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 ese 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, pero si el perceptor de los intereses es su beneficiario efectivo el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses.

3. No obstante las disposiciones del apartado 2, los intereses procedentes de fuentes de un Estado contratante obtenidos por un residente del otro Estado contratante estarán siempre exentos de gravamen en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El beneficiario efectivo o el pagador de los intereses es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales, o un organismo de cualquiera de ellos;

b) los intereses proceden de títulos de deuda garantizados o asegurados por un Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales, o un organismo de cualquiera de ellos, pagados a un residente de un Estado contratante, que es su beneficiario efectivo;

c) los intereses pagados por razón de créditos a largo plazo (cinco o más años) concedidos por bancos o por otras instituciones financieras residentes de un Estado contratante sólo podrán someterse a imposición en este Estado;

d) los intereses pagados en relación con la venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos, sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el beneficiario efectivo de los intereses.

4. El termino «intereses» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, 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.

5. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 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 empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

6. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y que soporten la carga de los mismos, los intereses 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, habida cuenta del crédito por el que se pagan, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal 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.

La regla general en el supuesto de intereses procedentes de Noruega 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 Noruega conforme a sus legislaciones internas.

Si quien percibe los intereses es el beneficiario efectivo, Noruega 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 hasta ese límite.

El precepto contiene asimismo una serie de exenciones para los intereses que podría percibir un residente en España (por ejemplo, un gallego retornado), por ejemplo, en el caso de intereses por deuda pública noruega.

Sin embargo, si este contribuyente tuviese en Noruega 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) o del art. 14 del CDI 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. 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 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 dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
3. Las ganancias que una empresa de un Estado contratante obtenga de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional y de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
4. Las rentas derivadas de la enajenación de acciones o de participaciones análogas en una sociedad, cuyo Activo consista total o principalmente en bienes inmuebles, podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el Activo o el principal Activo de la sociedad.
5. Las rentas procedentes de la enajenación de acciones o de participaciones análogas de una empresa residente de uno de los Estados, que formen parte de una participación sustancial en el capital de la misma, pueden someterse a imposición en ese Estado. Se considera que una persona tiene una participación sustancial cuando posea, ella sola o en asociación con otras personas, directa o indirectamente, acciones u otros derechos que en conjunto ascienden al 25 por 100 o más del capital social o de las participaciones análogas en dicha sociedad, o cuando posea el 25 por 100 o más del derecho a los beneficios de dicha sociedad.
6. Las ganancias obtenidas por una persona física de un Estado contratante derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos en una sociedad residente del otro Estado contratante, así como las ganancias derivadas de la enajenación de opciones u otros instrumentos financieros relacionados con dichas acciones o derechos, pueden someterse a imposición en ese otro Estado únicamente cuando el transmitente haya sido residente de ese otro Estado en cualquier momento durante un período de cinco años que preceda inmediatamente a la enajenación de las acciones, derechos, opciones o instrumentos financieros.
7. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados anteriores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

El CDI entre España y Noruega 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 Noruega podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio noruego. 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 Noruega, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en Noruega, 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 derivadas de la enajenación de bienes muebles que reúnan una de las siguientes características (art. 13.2 CDI):

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

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Noruega; 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 Noruega (por ejemplo, médico, abogado, consultor etc). En ese caso, habrá que determinar si tiene en Noruega una base fija o lugar de negocios. 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 (art. 80 Ley IRPF) si se hubiese gravado también en Noruega.

Ganancias patrimoniales derivadas de acciones o participaciones en sociedades cuyo activo consista total o principalmente en bienes inmuebles situados en Noruega (art. 13.4 CDI): de nuevo se prevé una tributación compartida de forma tal que España y Noruega pueden someter a gravamen estas rentas y, en caso de producirse, el contribuyente podrá aplicar el art. 80 de la Ley del IRPF.

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 Noruega, deberá incluir las rentas obtenidas por la venta en su declaración del IRPF en España y, si tributó también en Noruega, practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley IRPF.

Ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones procedentes de una participación sustancial en una sociedad residente en Noruega (art. 13.5 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.

El propio CDI define cuando existe una participación sustancial y que se concreta en la tenencia de un porcentaje mínimo de participación en el capital social de la sociedad: al menos el 25 por 100 del capital de dicha sociedad o al menos el 25 por 100 del derecho a 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 asociadas.
- tanto si lo ha detentado directa o indirectamente

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 Noruega y que supongan una participación sustantiva, deberá incluir la ganancia derivada de la enajenación en su declaración del IRPF español. Y, si estas ganancias ya tributaron en Noruega, podrá aplicarse la deducción del art. 80 de la Ley del IRPF.

Ganancias derivadas de acciones u otros derechos, opciones u otros instrumentos financieros relacionados con dichas acciones o derechos de una sociedad residente en Noruega (artículo 13.6 CDI): Las ganancias obtenidas de la enajenación de estas acciones o derechos pueden someterse a tributación tanto en España como en Noruega cuando se cumple el siguiente requisito:

- Que el transmitente haya sido residente en Noruega en cualquier momento durante los 5 años precedentes inmediatamente a la enajenación.

En caso de que haya tributado en Noruega, en España el residente tiene derecho a aplicar en el IRPF la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

De no cumplirse este requisito, la ganancia sólo tributa en España.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.7 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 otros bienes distintos a los regulados en los apartados anteriores, esta ganancia sólo puede someterse a gravamen en España, por cuanto el transmitente es residente fiscal en España.

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES:

Artículo 14: Servicios personales independientes.

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. En todo caso, dichas rentas pueden someterse a imposición también en el otro Estado contratante cuando:

a) El residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado para realizar sus actividades, o

b) se trate de una persona física que permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración exceda en conjunto de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado; pero sólo en la medida en que sean imputables a los servicios prestados 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 Médicos, Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Odontólogos y Contables.

El CDI entre España y Noruega 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, científicas o educativas, 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. Sin embargo, se prevé alguna excepción:

Regla general: rentas de servicios profesionales		Tributan en el Estado de residencia del perceptor: España
Reglas especiales: cuando el perceptor de las rentas	-Disponga habitualmente de una base fija en Noruega o	Pueden someterse a imposición también en Noruega
	- se trate de una persona física que permanezca en Noruega durante un período o períodos cuya duración exceda en conjunto de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado; y - las rentas sean imputables a los servicios prestados en Noruega.	

En este caso, por ejemplo, si un gallego retornado que desarrollase una actividad profesional obtuviese en Noruega alguna renta derivada del ejercicio de su profesión, esta renta solo debería someterse a tributación en España.

Ahora bien, si por ejemplo tuviese en Noruega una base fija para el desarrollo de esa actividad, entonces Noruega 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.

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES:

Art 15 CDI:

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo también 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 sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija 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.

4. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga remuneraciones por razón de un empleo ejercido a bordo de una aeronave explotada en tráfico internacional por el Consorcio «Scandinavian Airlines System» (SAS), dichas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el perceptor.

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 período impositivo 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 Noruega, 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 Noruega (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 NORUEGA:

Artículo 16 CDI:

Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración u 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 Noruega pueden someterlas a gravamen.

Las retribuciones incluyen participaciones, dietas de asistencia o retribuciones similares y deben pagarse en su condición de miembro de un Consejo de Administración u órgano similar.

En caso de que se hubiesen sometido a gravamen en Noruega, el contribuyente puede practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

En consecuencia, los gallegos retornados que sean miembros de un Consejo de Administración de una empresa residente en Noruega, 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 Noruega, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

PENSIONES

Art. 18 CDI.

Las pensiones y remuneraciones análogas, y las anualidades procedentes de un Estado contratante, así como las pensiones y otros pagos previstos en el régimen de Seguridad Social de dicho Estado, pagadas a un residente del otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado

El CDI entre España y Noruega no regula en preceptos distintos las pensiones públicas y privadas, sino que todas ellas se incluyen en el art. 18 del CDI. En concreto se refiere a:

- Pensiones, remuneraciones análogas y anualidades procedentes de Noruega
- Pensiones y otros pagos previstos en el régimen de la Seguridad Social de Noruega

En ambos casos, el Convenio prevé la tributación de esa renta exclusivamente en el Estado de residencia del perceptor de la misma.

Pensión o remuneración análoga procedente de Noruega	Perceptor: Residente en España	Se somete a imposición solo en España
--	-----------------------------------	---------------------------------------

Por lo tanto, el gallego retornado que perciba una pensión pública o privada de Noruega deberá tributar en España, incluyendo esta renta en la declaración del IRPF que realice en España.

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 POR FUNCIÓN PÚBLICA:

Artículo 19 CDI.

1.a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones contempladas en el artículo 18, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

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

(i) Es nacional de ese Estado; o

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

2. Lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 17 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, distintas de las pensiones, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

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

Asimismo, se prevé una excepción para el supuesto de una remuneración pública pagada por Noruega 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 o una base fija y se trate de bienes afectos. En este caso se someterían las rentas a lo previsto en el art. 7 o en el art. 14 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, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, se someterán a imposición únicamente en ese Estado.*
- 2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.*