

PAÍSES BAIXOS

Os galegos retornados que estivesen residindo nos Países Baixos deben atender ao previsto no CDI asinado entre España e Países Baixos:

Instrumento de ratificación do Convenio entre o Goberno do Estado español e o Goberno do Reino dos Países Baixos para evitar a dobre imposición en materia de Impostos sobre a Renda e sobre o Patrimonio, feito en Madrid o día 16 de xuño de 1971 (BOE, 16 de outubro de 1972).

De conformidade co establecido na norma convencional, e unha vez tidas en conta as cuestións comúns ás que nos referimos con antelación, procede analizar as principais fontes de renda máis comunmente obtidas.

Para iso partiremos da configuración do galego retornado como residente fiscal en España

RENDAS INMOBILIARIAS:

Artigo 6 CDI

1. As rendas procedentes dos bens inmobles poden someterse a imposición no Estado en que tales bens estean situados.

2. A expresión «bens inmobles» definirase consonte a lexislación do Estado en que os bens estean situados. Dita expresión comprende, en todo caso, os accesorios, o gando e equipo utilizados nas explotacións agrícolas e forestais, os dereitos aos que se apliquen as disposicións de dereito privado relativas á propiedade territorial, o usufruto de bens inmobles e os dereitos para percibir canons variables ou fixos pola explotación ou a concesión da explotación de xacementos minerais, fontes ou outras riquezas do solo; os buques, embarcacións e aeronaves non se considerarán bens inmobles,

3. As disposicións do número 1 aplícanse ás rendas derivadas da utilización directa, do arrendamento ou de calquera outra forma de explotación dos bens inmobles.

4. As disposicións dos números 1 e 3 aplícanse, igualmente, ás rendas derivadas dos bens inmobles das empresas e dos bens inmobles utilizados para o exercicio de servizos profesionais.

Por tanto, o emigrante retornado a Galicia que teña bens inmobles en Holanda deberá ter en conta que as rendas que procedan dese ben inmovible poden gravarse en España e en Holanda:

- Holanda poderá gravalas por canto o ben inmovible está no seu territorio.
- Pero tamén tributarán en España porque o emigrante retornado é residente en España, debendo tributar por renda mundial, o que supón que ten que incluír as rendas derivadas dese ben inmovible que está en Holanda.

Agora ben, producida esta situación, en España o contribuínte poderá aplicar na súa declaración da renda as medidas previstas no art. 25 CDI para evitar a dobre imposición xurídica internacional.

DIVIDENDOS:

Neste caso atopámonos cun contribuínte residente en España que percibe dividendos procedentes dunha sociedade que ten a súa residencia en Holanda.

Artigo 10 CDI:

1. Os dividendos pagos por unha Sociedade residente dun Estado a un residente do outro Estado poden someterse a imposición neste último Estado.

2. Con todo, estes dividendos poden someterse a imposición no Estado en que resida a Sociedade que pague os dividendos e consonte a lexislación deste Estado, pero o imposto así esixido non pode exceder do 15 por 100 do importe bruto dos dividendos.

3. Non obstante as disposicións do número 2:

a) O imposto neerlandés sobre os dividendos pagos por unha Sociedade residente dos Países Baixos a unha Sociedade que é residente de España e cuxo capital estea, total ou parcialmente, dividido en accións non excederá do 5 por 100 do importe bruto dos dividendos:

1) Se a Sociedade que recibe os dividendos posúe o 50 por 100 ou máis do capital da Sociedade que os paga, ou

2) Se a Sociedade que recibe os dividendos posúe o 25 por 100 ou máis do capital da Sociedade que os paga sempre que polo menos outra Sociedade residente de España posúa tamén o 25 por 100 ou máis do mesmo capital.

b) O imposto español sobre os dividendos pagos por unha Sociedade residente de España a unha Sociedade que é residente dos Países Baixos e cuxo capital estea, total ou parcialmente, dividido en accións non excederá do 10 por 100 do importe bruto dos dividendos:

1) Se a Sociedade que recibe os dividendos posúe o 50 por 100 ou máis do capital da sociedade que os paga, ou

2) Se a Sociedade que recibe os dividendos posúe o 25 por 100 ou máis do capital da Sociedade que os paga, sempre que polo menos outra Sociedade residente dos Países Baixos posúa tamén o 25 por 100 ou máis do mesmo capital.

4. As disposicións dos números 2 e 3 non afectarán a imposición da Sociedade polos beneficios con cargo aos que se paguen os dividendos.

5. O termo «dividendos», empregado no presente artigo, comprende os rendementos das accións, das accións ou bonos de goce, das partes de minas, das cédulas de fundador ou doutros dereitos que permitan participar nos beneficios, así como as rendas doutras participacións sociais asimiladas aos rendementos das accións pola lexislación fiscal do Estado en que resida a Sociedade que as distribúa.

6. As disposicións dos números 1, 2 e 3 non se aplican se o beneficiario dos dividendos, residente dun Estado, ten no outro Estado do que é residente a Sociedade que paga os dividendos, un establecemento permanente co que a participación que xere os dividendos estea vinculada efectivamente. Neste caso aplícanse as disposicións do artigo 7.

7. Cando unha Sociedade residente dun Estado obtén beneficios ou rendas procedentes do outro Estado, nestoutro Estado non pode esixir ningún imposto sobre os dividendos pagos pola Sociedade a persoas que non sexan residentes deste último Estado, nin someter os beneficios non distribuídos da Sociedade a un imposto sobre os mesmos, aínda que os dividendos pagos ou os beneficios non

distribuídos consistan, total ou parcialmente, en beneficios ou rendas procedentes destoutro Estado.

Consonte o previsto neste precepto, novamente estamos ante unha potestade compartida, de tal forma que tanto España como Holanda poden gravar os dividendos.

Desta forma España someterá ao IRPF os dividendos percibidos por un galego retornado que procedan de sociedades holandesas.

Asemade, se a sociedade que reparte os dividendos ten a súa residencia en Holanda, este país poderá someter eses dividendos tamén a tributación consonte a súa normativa interna. Agora ben, se quen percibe o dividendo é o beneficiario efectivo, o imposto esixido por Holanda terá como límite máximo o 15 por 100 do importe bruto dos dividendos no caso de persoas físicas.

O contribuínte residente en España poderá aplicar a dedución por dobre imposición internacional que poderá consistir nunha exención ou nun crédito fiscal.

INTERESES:**Artigo 11 CDI**

1. *Os intereses procedentes dun Estado pagos a un residente do outro Estado poden someterse a imposición neste último Estado.*
2. *Con todo, estes intereses poden someterse a imposición no Estado do que procedan e consonte á lexislación deste Estado, pero o imposto así esixido non pode exceder do 10 por 100 do importe dos intereses.*
3. *O termo «intereses», empregado neste artigo, comprende os rendementos da Débeda Pública, dos bonos ou obrigacións con ou sen garantía hipotecaria sen dereito a participar en beneficios, e dos créditos de calquera clase, así como calquera outra renda que a lexislación fiscal do Estado de onde procedan os intereses asimile aos rendementos das cantidades dadas a préstamo.*
4. *As disposicións dos números 1 e 2 non se aplican se o beneficiario dos intereses, residente dun Estado, ten, no outro Estado do que proceden os intereses, un establecemento permanente co que o crédito que xera os intereses estea vinculado efectivamente. Neste caso aplícanse as disposicións do artigo 7.*
5. *Os intereses considéranse procedentes dun Estado cando o debedor é o propio Estado, unha das súas subdivisións políticas, unha das súas Entidades locais ou un residente do mesmo. Con todo, cando o debedor dos intereses, sexa ou non residente dun Estado, teña nun Estado un establecemento permanente en relación co cal se contraeu a débeda que dá orixe aos intereses e este establecemento soporte o pagamento dos mesmos, os intereses consideraranse procedentes do Estado onde estea o establecemento permanente.*
6. *Cando, debido a relacións especiais existentes entre o debedor e o beneficiario dos intereses ou entre ambos e calquera outra persoa, o importe dos intereses pagos, tendo en conta do crédito polo que se paguen, exceda do importe que sería acordado polo debedor e o beneficiario en ausencia de tales relacións, as disposicións deste artigo non se aplicarán máis que a este último importe. Neste caso, o exceso poderá someterse a imposición consonte a lexislación de cada Estado, tendo en conta as demais disposicións deste Convenio.*

No suposto de intereses procedentes de Holanda percibidos por un residente en España (neste caso o galego retornado) o Convenio prevé unha tributación compartida, o que supón a posibilidade de que estes intereses se graven tanto en España como en Holanda conforme as súas lexislacións internas.

Se quen percibe os intereses é o beneficiario efectivo, Holanda poderá someter eses intereses a un gravame máximo do 10 por 100.

En caso de ser gravados en ambos os Estados, a España como Estado de residencia correspóndelle outorgar a medida para evitar a dobre imposición internacional consonte o art. 25 CDI.

GANANCIAS PATRIMONIAIS:**Artigo 14. CDI**

1. *As ganancias derivadas do alleamento de bens inmobles, acorde se definan no número 2 do artigo 6, poden someterse a imposición no Estado no que estean sitos.*
2. *As ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha Empresa dun Estado teña no outro Estado, ou de bens mobles que pertencen a unha base fixa que un residente dun Estado posúa no outro Estado para a prestación de servizos profesionais, comprendidas as ganancias derivadas do alleamento do establecemento permanente (só ou co conxunto da Empresa) ou da base fixa, poderán someterse a imposición en nestoutro Estado.*
3. *Non obstante ao disposto no número 2, as ganancias derivadas do alleamento de buques e aeronaves que operen no tráfico internacional e os bens mobles que formen parte dos mesmos só se someterán a imposición no Estado onde estea situada a sede de dirección efectiva da empresa. Neste caso aplicaranse as disposicións do número 2 do artigo 8.*
4. *As ganancias derivadas do alleamento de calquera outro ben distinto dos mencionados nos números 1, 2 e 3 só poden someterse a imposición no Estado en que reside o transmitente.*
5. *As disposicións do número 4 non afectarán aos dereitos de cada un dos Estados para gravar consonte a súa propia Lei, as ganancias derivadas do alleamento de accións ou «bonos de goce» dunha Sociedade cuxo capital estea dividido, total ou parcialmente, en accións e que sexa residente deste Estado, sempre que as accións ou «bonos de goce» estean posuídos por unha persoa física que sexa residente do outro Estado se:*
 - a) *É nacional do primeiro Estado sen ser nacional do último Estado; e*
 - b) *No transcurso dos últimos cinco anos anteriores á venda das accións ou «bonos de goce» fose residente do primeiro Estado; e*
 - c) *No transcurso do mesmo período posúise, directa ou indirectamente, só ou coa súa esposa e os seus parentes en liña directa e en colateral ata o segundo grao, polo menos un terzo, sempre que ademais posúa, só ou coa súa esposa, máis do 7 por 100 do valor nominal da parte de capital desembolsado da citada Sociedade.*

O precepto do CDI entre España e Holanda dedicado ás ganancias patrimoniais diferencia distintos supostos, dependendo da fonte da que procede a mencionada ganancia. Así, prevense os seguintes casos:

Ganancias patrimoniais derivadas de bens inmobles (art. 14.1 CDI): prevese unha tributación compartida, de forma tal que Holanda podería someter a imposición a ganancia patrimonial derivada do alleamento dun ben inmovible radicado en territorio holandés.

Por tanto, os galegos retornados que no ano de traslado (se xa resultan residentes fiscais en España) e os anos seguintes deberán incluír na súa declaración do IRPF as ganancias patrimoniais que se deriven da venda dun ben inmovible sito en Holanda. Sen prexuízo de que, se estas ganancias tamén tributaron en Holanda, poida aplicarse en España a medida prevista no art. 25.3 CDI (exención con progresividade).

Ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que reúnan unha das seguintes características (art. 14.2 CDI):

- que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa española teña en Holanda;

- de bens mobles que pertencen a unha base fixa que un residente español posúa en Holanda para a prestación de servizos persoais independentes.

O CDI prevé que poidan someterse a imposición tamén en Holanda; é dicir, unha tributación compartida. Neste caso, o contribuínte poderá aplicar as medidas do art. 25 CDI para eliminar a dobre imposición xurídica internacional.

Quedan comprendidas tamén neste apartado as ganancias derivadas do alleamento do establecemento permanente (só ou co conxunto da empresa) ou da base fixa.

Por tanto, poderíamos atoparnos cun galego retornado que segue prestando servizos profesionais en Holanda (por exemplo, médico, avogado, consultor etc). Nese caso, haberá que determinar se ten en Holanda unha base fixa ou lugar de negocios. Se é así, a venda de bens mobles desa base fixa dará lugar a unha ganancia patrimonial que deberá incluír na súa declaración do IRPF en España, podendo as medidas do art. 25 CDI para eliminar a dobre imposición xurídica internacional se se gravou tamén en Holanda.

Ganancias derivadas do alleamento de bens distintos (art. 14.4 CDI): no caso de ganancias non incluídas en ningún dos apartados anteriores do precepto, estas só poden someterse a imposición no Estado contratante do que o transmitente sexa residente.

En determinados casos, as ganancias derivadas do alleamento de accións ou «bonos de goce» dunha Sociedade podería ser sometida a gravame en Holanda se:

- a) É nacional holandés; e
- b) No transcurso do últimos cinco anos anteriores á venda das accións ou «bonos de goce» fose residente holandés; e
- c) No transcurso do mesmo período posúe, directa ou indirectamente, só ou coa súa esposa e os seus parentes en liña directa e en colateral ata o segundo grao, polo menos un terzo, sempre que ademais posúa, só ou coa súa esposa, máis do 7 por 100 do valor nominal da parte de capital desembolsado da citada Sociedade.

SERVIZOS PERSOAIS INDEPENDENTES:

Artigo 15: Servizos persoais independentes.

1. As rendas obtidas por un residente dun Estado pola prestación de servizos profesionais ou o exercicio doutras actividades independentes de natureza análoga, só poden someterse a imposición neste Estado a non ser que este residente dispoña de maneira habitual no outro Estado dunha base

fixa para o exercicio da súa actividade. Neste último caso, ditas rendas poden someterse a imposición no outro Estado, pero só na medida que proceda atribuírlas á base fixa.

2. A expresión «servizos profesionais» comprende, especialmente, as actividades independentes de carácter científico, literario, artístico, de educación ou ensino, así como as actividades independentes dos Médicos, Avogados, Enxeñeiros, Arquitectos, Odontólogos e Contadores.

O CDI entre España e Holanda é dos que, polo ano no que se asinou, mantén a vixencia do art. 15 referido ao traballo independente. En CDIs máis recentes este artigo foi suprimido e as actividades relativas a traballo independente canalízanse a través do artigo 7 do CDI referido ao exercicio de actividades empresariais.

Neste precepto adóitanse englobar os rendementos de actividades profesionais, artísticas, científicas ou educativas, na marxe das disposicións especiais que se poidan conter no CDI para algunha actividade específica (artistas, deportistas, profesores...).

A regra xeral é a tributación destes rendementos no Estado de residencia, agás que dispuxese no outro Estado dunha base fixa vinculada ao exercicio da actividade. Neste caso, por exemplo, se un galego retornado que desenvolvese unha actividade profesional obtivese en Holanda algunha renda derivada do exercicio da súa profesión, esta renda só debería someterse a tributación en España.

Agora ben, se tivese en Holanda unha base fixa para o desenvolvemento desa actividade, entón Holanda podería someter a imposición as rendas atribuíbles á base fixa. De producirse esta imposición en ambos os Estados, correspondería a España, como país de residencia, aplicar a medida para evitar a dobre imposición internacional.

SERVIZOS PERSOAIS DEPENDENTES:

Art 16 CDI:

1. Sen prexuízo das disposicións dos artigos 17, 19, 20 e 21, os soldos, salarios e remuneracións similares obtidos por un residente dun Estado por razón dun emprego, só poden someterse a imposición neste Estado, a non ser que o emprego se exerza no outro Estado. Se o emprego se exerce neste último Estado, as remuneracións derivadas do mesmo poden someterse a imposición neste Estado.

2. Non obstante ás disposicións do número 1, as remuneracións obtidas por un residente dun Estado por razón dun emprego exercido no outro Estado, só poden someterse a imposición no primeiro Estado se:

a) O empregado non permanece en total no outro Estado, nun ou varios períodos, máis de cento oitenta e tres días durante o ano fiscal considerado, e

- b) As remuneracións páganse por ou en nome dunha persoa que non é residente do outro Estado, e*
- c) As remuneracións non se soportan por un establecemento permanente ou unha base fixa que a persoa para quen se traballe ten no outro Estado.*
- 3. Non obstante as disposicións precedentes deste artigo, as remuneracións obtidas por un residente dun Estado, por razón dun emprego exercido a bordo dun buque ou aeronave en tráfico internacional, só pode someterse a imposición neste Estado.*

No caso do CDI España e Holanda, pode non ter tanta importancia o precepto que regula as rendas derivadas do traballo dependente tendo en conta a distancia entre os Estados, aínda que é certo que as novas tecnoloxías poden permitir os traballadores residentes nun Estado traballen no outro.

As regras xerais con relación aos soldos e salarios percibidos por unha persoa física pódense sintetizar nas seguintes:

Regra xeral:	Os soldos e salarios tributan no Estado de residencia do traballador	
Regras especiais:	I. Se o traballo se desenvolve noutro Estado membro distinto ao Estado de residencia	Estoutro Estado tamén pode someter a tributación esas rendas. No caso de que ambos Estados graven a renda, corresponde ao Estado de residencia aplicar a medida para evitar a dobre imposición internacional.
	II. Se, a pesar de desenvolverse o traballo nun Estado distinto ao de residencia, se cumpren as seguintes condicións: a) o traballador non permanece en total no outro Estado, nun ou varios períodos, máis de cento oitenta e tres días. O cálculo faise sobre un período de doce meses que comece ou finalice no período impositivo considerado e b) o pagador non é residente do outro Estado, ou c) o pagador non ten un establecemento permanente ou unha base fixa no outro Estado que soporte as remuneracións.	As rendas someteranse a gravame no Estado de residencia.

Por tanto, aqueles galegos retornados que poidan seguir traballando para unha empresa residente en Holanda, tributarán en España polos soldos ou salarios que perciban, debendo incluír ditas rendas na declaración do IRPF español.

Se ditas rendas se gravaron tamén en Holanda (regra especial, suposto I da táboa), poderán aplicarse a medida para evitar a dobre imposición internacional (art. 25 CDI).

RETRIBUCIÓNS COMO MEMBROS DO CONSELLO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN HOLANDA:

Artigo 17 CDI:

1. As axudas de custo de asistencia e retribucións similares que un residente dos Países Baixos obtén como membro dun consello de administración dunha sociedade residente de España, poden someterse a imposición en España.

2. As remuneracións e outras retribucións que un residente de España obtén como « bestuurder » ou « commissaris » dunha Sociedade que é residente dos Países Baixos poden someterse a imposición nos Países Baixos.

Con relación a este precepto, só sería de aplicación ao galego retornado o previsto no apartado segundo, consonte o cal poden someterse a imposición tamén en Holanda, as remuneracións e outras retribucións que obteña como « bestuurder » ou « commissaris » dunha Sociedade holandesa. Por tanto, no caso de que se someta a gravame en ambos os Estados, España deberá aplicar as medidas para evitar a dobre imposición internacional previstas no art. 25 CDI.

PENSIÓNS

Art. 19 CDI. Sen prexuízo das disposicións do número 1 do artigo 20, as pensións e outras remuneracións similares pagas, en consideración a un emprego anterior, a un residente dun Estado só poden someterse a imposición neste Estado.

Artigo 20. CDI

1. As remuneracións incluídas as pensións, pagadas directamente ou con cargo a fondos constituídos por un Estado, unha das súas subdivisións políticas ou Entidades locais a unha persoa física en virtude de servizos prestados a este Estado ou a estas subdivisións ou Entidades, poden someterse a imposición neste Estado.

2. Con todo, as disposicións dos artigos 16, 17 e 19 aplícanse ás remuneracións e pensións pagas a título de servizos prestados que teñan relación co exercicio dunha actividade comercial ou industrial por un dos Estados ou unha das súas subdivisións políticas ou Entidades locais

Á hora de abordar a repartición da potestade tributaria entre Estados respecto das pensións debemos diferenciar entre pensións privadas e pensións públicas:

Pensións privadas: O Convenio inclúe dentro deste concepto as remuneracións pagas por razón dun emprego anterior noutro Estado. Neste caso, o emprego exercido sería de carácter privado.

Se estamos ante unha pensión privada, o Convenio prevé a tributación desa renda exclusivamente no Estado de residencia do perceptor da mesma.

Pensión privada	Tributa no Estado de residencia do perceptor.
Pensión percibida por emprego en Holanda no sector privado	Galego retornado tributa por ela en España

Por tanto, o galego retornado que perciba unha pensión privada (por exemplo, unha pensión da Seguridade Social ou sistema análogo, froito do traballo realizado no sector privado) deberá tributar en España, incluíndo esta renda na declaración do IRPF que realice en España.

Pensións públicas: quedan incluídas as pensións que se perciban por razón dun emprego público anterior, tanto se se prestou o servizo ao Estado como a algunha das súas subdivisións políticas ou a un ente local. Por tanto, o beneficiario dunha pensión pública por razón dun emprego público anterior en Holanda poderá someterse a gravame en Holanda, país da fonte, e tamén en España, país de residencia do pensionista.

Pensión pública procedente de Holanda	Tributación compartida: España e Holanda
--	--

A Dirección Xeral de Tributos en Consulta vinculante V0683-18, do 14 de marzo de 2018, aborda de forma extensa a forma de tributación dunha persoa física residente en España que percibe dúas pensións de xubilación procedentes de Holanda. A DXT conclúe que a pensión pública pode someterse a imposición en España e en Holanda (tributación compartida) e a pensión privada só se sometería a tributación en España. En canto á pensión pública correspondería a España eliminar a dobre imposición conforme ao art. 25.3 CDI (exención con progresividade).

Un suposto especial vén constituído polas pensións asistenciais por anciandade para españois de orixe retornados (art. 25 do Real Decreto 8/2008, do 11 de xaneiro, polo que se regula a prestación por razón da necesidade a favor de españois residentes no exterior e retornados. Para estas pensións en caso de retornados (a diferenza dos supostos nos que estea fóra de España para os cales a Lei do IRNR prevé expresamente a exención) non atopamos unha exención expresa na normativa interna, pero tendo en conta do requisito necesario para a súa concesión (carencia de medios) atoparémonos ante contribuíntes sen obrigaón de presentar declaración polo IRPF.

OUTRAS RENDAS:

Ademais, o CDI contén regras específicas de atribución de potestade tributaria para outras rendas como as de artistas, profesores ou estudantes.

Finalmente, o Convenio acaba cun artigo que funciona como cláusula de peche para aquelas rendas que non teñan encaixe nalgún dos preceptos específicos do CDI e que establece como regra xeral a tributación no Estado de residencia, agás que no outro Estado teña un establecemento permanente ou unha base fixa e se trate de bens afectos.

Así, o artigo 23 do CDI refírese a outras rendas e establece o seguinte:

Artigo 23 CDI.

As rendas dun residente dun Estado non mencionadas expresamente nos artigos anteriores só poden someterse a imposición neste Estado

Por tanto, o retornado galego residente en España, no caso de obter outras rendas, estará obrigado a pagar imposto só en España.