

## PAÍSES BAJOS:

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

*Instrumento de ratificación del Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (BOE, 16 de octubre de 1972).*

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 procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado en que tales bienes estén situados.*
- 2. La expresión «bienes inmuebles» se definirá de acuerdo con la legislación del Estado en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo; los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles,*
- 3. Las disposiciones del número 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.*
- 4. Las disposiciones de los números 1 y 3 se aplican, igualmente, a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios profesionales.*

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

- Holanda 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 Holanda.

Ahora bien, producida esta situación, en España el contribuyente podrá aplicarse en su declaración de la renta las medidas previstas en el art. 25 CDI 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 Holanda.

#### **Artículo 10 CDI:**

*1. Los dividendos pagados por una Sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado.*

*2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la Sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.*

*3. No obstante las disposiciones del número 2:*

*a) El impuesto neerlandés sobre los dividendos pagados por una Sociedad residente de los Países Bajos a una Sociedad que es residente de España y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 5 por 100 del importe bruto de los dividendos:*

*1) Si la Sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la Sociedad que los paga, o*

*2) Si la Sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la Sociedad que los paga siempre que por lo menos otra Sociedad residente de España posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.*

*b) El impuesto español sobre los dividendos pagados por una Sociedad residente de España a una Sociedad que es residente de los Países Bajos y cuyo capital esté, total o parcialmente, dividido en acciones no excederá del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos:*

*1) Si la Sociedad que recibe los dividendos posee el 50 por 100 o más del capital de la sociedad que los paga, o*

*2) Si la Sociedad que recibe los dividendos posee el 25 por 100 o más del capital de la Sociedad que los paga, siempre que por lo menos otra Sociedad residente de los Países Bajos posea también el 25 por 100 o más del mismo capital.*

*4. Las disposiciones de los números 2 y 3 no afectarán a la imposición de la Sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.*

5. El término «dividendos», empleado en el presente artículo, comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las cédulas de fundador o de otros derechos que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la Sociedad que las distribuya.

6. Las disposiciones de los números 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residente de un Estado, tiene en el otro Estado del que es residente la Sociedad que paga los dividendos, un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

7. Cuando una Sociedad residente de un Estado obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la Sociedad a personas que no sean residentes de este último 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 Holanda pueden gravar los dividendos.

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

Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Holanda, 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 Holanda tendrá como límite máximo el 15 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 que podrá consistir en una exención o en un crédito fiscal.

## INTERESES:

### **Artículo 11 CDI**

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

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

3. El término «intereses», empleado en este artículo, comprende los rendimientos de la Deuda Pública, de los bonos u obligaciones con o sin garantía hipotecaria sin derecho a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas a préstamo.

4. Las disposiciones de los números 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los intereses, residente de un Estado, tiene, en el otro Estado del que proceden los intereses, un establecimiento permanente con el que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus Entidades locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado, tenga en un Estado un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen a los intereses y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado donde esté el establecimiento permanente.

6. Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los intereses o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

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

Si quien percibe los intereses es el beneficiario efectivo, Holanda 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 medida para evitar la doble imposición internacional de acuerdo con el art. 25 CDI.

#### **GANANCIAS PATRIMONIALES:**

##### **Artículo 14. CDI**

1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definan en el número 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado en el que estén sitos.

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 tenga en el otro Estado, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado posea en el otro Estado para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la Empresa) o de la base fija, podrán someterse a imposición en este otro Estado.

3. No obstante lo dispuesto en el número 2, las ganancias derivadas de la enajenación de buques y aeronaves que operen en el tráfico internacional y los bienes muebles que formen parte de los mismos sólo se someterán a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. En este caso se aplicarán las disposiciones del número 2 del artículo 8.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los

mencionados en los números 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que reside el transmitente.

5. Las disposiciones del número 4 no afectarán a los derechos de cada uno de los Estados a gravar de acuerdo con su propia Ley, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o «bonos de disfrute» de una Sociedad cuyo capital esté dividido, total o parcialmente, en acciones y que sea residente de este Estado, siempre que las acciones o «bonos de disfrute» estén poseídos por una persona física que sea residente del otro Estado si:

- a) Es nacional del primer Estado sin ser nacional del último Estado; y
- b) En el transcurso de los últimos cinco años anteriores a la venta de las acciones o «bonos de disfrute» haya sido residente del primer Estado; y
- c) En el transcurso del mismo período haya poseído, directa o indirectamente, solo o con su esposa y sus parientes en línea directa y en colateral hasta el segundo grado, al menos un tercio, siempre que además posea, solo o con su esposa, más del 7 por 100 del valor nominal de la parte de capital desembolsado de la citada Sociedad.

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

**Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles (art. 14.1 CDI):** se prevé una tributación compartida, de forma tal que Holanda podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio holandés.

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 sito en Holanda. Sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en Holanda, pueda aplicarse en España la medida prevista en el art. 25.3 CDI (exención con progresividad).

**Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que reúnan una de las siguientes características (art. 14.2 CDI):**

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

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Holanda; es decir, una tributación compartida. En este caso, el contribuyente podrá aplicarse las medidas del art. 25 CDI para eliminar 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 Holanda (por ejemplo, médico, abogado, consultor etc). En ese caso, habrá que determinar si tiene en Holanda 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 las medidas del art. 25 CDI para eliminar la doble imposición jurídica internacional si se hubiese gravado también en Holanda.

**Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 14.4 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.

En determinados casos, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o «bonos de disfrute» de una Sociedad podría ser sometida a gravamen en Holanda si:

- a) Es nacional holandés; y
- b) En el transcurso de los últimos cinco años anteriores a la venta de las acciones o «bonos de disfrute» haya sido residente holandés; y
- c) En el transcurso del mismo período haya poseído, directa o indirectamente, solo o con su esposa y sus parientes en línea directa y en colateral hasta el segundo grado, al menos un tercio, siempre que además posea, solo o con su esposa, más del 7 por 100 del valor nominal de la parte de capital desembolsado de la citada Sociedad.

## SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES:

### **Artículo 15: Servicios personales independientes.**

*1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga, sólo pueden someterse a imposición en este Estado a no ser que dicho residente disponga de manera habitual en el otro Estado de una base fija para el ejercicio de su actividad. En este último caso, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que proceda atribuírselas a la base fija.*

*2. La expresión «servicios profesionales» comprende, especialmente, las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, de educación o enseñanza, así como las actividades independientes de los Médicos, Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Odontólogos y Contadores.*

El CDI entre España y Holanda es de los que, por el año en el que se firmó, mantiene la vigencia del art. 15 referido al trabajo independiente. En CDIs más recientes este artículo 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, salvo que dispusiese en el otro Estado de una base fija vinculada al ejercicio de la actividad. En este caso, por ejemplo, si un gallego retornado que desarrollase una actividad profesional obtuviese en Holanda alguna renta derivada del ejercicio de su profesión, esta renta solo debería someterse a tributación en España.

Ahora bien, si tuviese en Holanda una base fija para el desarrollo de esa actividad, entonces Holanda 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, aplicar la medida para evitar la doble imposición internacional.



**SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES:**
**Art 16 CDI:**

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 17, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del número 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado por razón de un empleo ejercido en el otro Estado, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona 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 para quien se trabaje tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado, por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, sólo puede someterse a imposición en este Estado.

En el caso del CDI España y Holanda, puede no tener tanta importancia el precepto que regula las rentas derivadas del trabajo dependiente habida cuenta de la distancia entre los Estados, si bien es cierto que las nuevas tecnologías pueden permitir el trabajadores residentes en un Estado que trabajen en el otro.

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

|                           |   |  |
|---------------------------|---|--|
| <b>Regla general:</b>     | Los sueldos y salarios tributan en el Estado de residencia del trabajador                     |  |
| <b>Reglas especiales:</b> | <b>I. Si el trabajo se desarrolla en otro Estado miembro distinto al Estado de residencia</b> | Este otro Estado también puede someter a tributación esas rentas.<br>En el caso de que ambos Estados graven la renta, corresponde al Estado de residencia aplicar la medida para evitar la doble imposición internacional. |



|  |   |  |
|--|---|--|
|  | <p><b>II. Si, a pesar de desarrollarse el trabajo en un Estado distinto al de residencia, se cumplen las siguientes condiciones:</b></p> <p>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</p> <p>b) el pagador no es residente del otro Estado, o</p> <p>c) el pagador no tiene un establecimiento permanente o una base fija en el otro Estado que soporte las remuneraciones.</p> | 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 Holanda, 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 Holanda (regla especial, supuesto I de la tabla), podrán aplicarse la medida para evitar la doble imposición internacional (art. 25 CDI).

## RETRIBUCIONES COMO MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN HOLANDA:

### **Artículo 17 CDI:**

*1. Las dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente de los Países Bajos obtiene como miembro de un consejo de administración de una sociedad residente de España, pueden someterse a imposición en España.*

*2. Las remuneraciones y otras retribuciones que un residente de España obtiene como «bestuurder» o «commissaris» de una Sociedad que es residente de los Países Bajos pueden someterse a imposición en los Países Bajos.*

Con relación a este precepto, solo sería de aplicación al gallego retornado lo previsto en el apartado segundo, de acuerdo con el cual pueden someterse a imposición también en Holanda, las remuneraciones y otras retribuciones que obtenga como «bestuurder» o «commissaris» de una Sociedad holandesa. Por lo tanto, en caso de que se haya sometido a gravamen en ambos Estados, España deberá aplicar las medidas para evitar la doble imposición internacional previstas en el art. 25 CDI.

## PENSIONES

### **Art. 19 CDI.**

*Sin perjuicio de las disposiciones del número 1 del artículo 20, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*

### **Artículo 20. CDI**

*1. Las remuneraciones incluidas en las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales a una persona física en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas subdivisiones o Entidades, pueden someterse a imposición en este Estado.*

*2. Sin embargo, las disposiciones de los artículos 16, 17 y 19 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas a título de servicios prestados que tengan relación con el ejercicio de una actividad comercial o industrial por uno de los Estados o una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales*

A la hora de abordar el reparto de la potestad tributaria entre Estados respecto de las pensiones debemos diferenciar entre pensiones privadas y pensiones públicas:

**Pensiones privadas:** El Convenio incluye dentro de este concepto las remuneraciones pagadas por razón de un empleo anterior en otro Estado. En este caso, el empleo ejercido habrá sido de carácter privado.

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

|  |   |
|--|---|
| <b>Pensión privada</b>                                       | Tributa en el Estado de residencia del perceptor. |
| Pensión percibida por empleo en Holanda en el sector privado | Gallego retornado tributa por ella en España      |

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

**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 Holanda podrá someterse a gravamen en Holanda, país de la fuente, y también en España, país de residencia del pensionista.

|  |  |
|--|--|
| <b>Pensión pública</b> procedente de Holanda | Tributación compartida: España y Holanda |
|--|--|

La Dirección General de Tributos en Consulta vinculante V0683-18, de 14 de marzo de 2018, aborda de forma extensa la forma de tributación de una persona física residente en España que percibe dos pensiones de jubilación procedentes de Holanda. La DGT concluye que la pensión pública puede someterse a imposición en España y en Holanda (tributación compartida) y la pensión privada solo se sometería a tributación en España. En cuanto a la pensión pública correspondería a España eliminar la doble imposición conforme al art. 25.3 CDI (exención con progresividad).

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.

#### **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.

Así, el artículo 23 del CDI se refiere a otras rentas y establece lo siguiente:

**Artículo 23 CDI.**

*Las rentas de un residente de un Estado no mencionadas expresamente en los artículos anteriores sólo pueden someterse a imposición en este Estado*

Por tanto, el retornado gallego residente en España, en el caso de obtener otras rentas, estará obligado a pagar impuesto solo en España.