

PANAMÁ:

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

Convenio entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el 7 de octubre de 2010.

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 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, embarcaciones 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. Cuando la propiedad de acciones u otros derechos atribuyan directa o indirectamente al propietario de dichas acciones o derechos el derecho al disfrute de los bienes inmuebles, las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

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

- Panamá 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 Panamá.

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 Panamá.

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 beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 40 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2, el Estado contratante en el que la sociedad que paga los dividendos sea residente considerará exentos los dividendos pagados por esa sociedad 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 80 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos y se dé alguna de las siguientes situaciones:

a) cuando la sociedad que reciba los dividendos cotice en un mercado de valores reconocido; o

b) cuando la sociedad que percibe los dividendos esté participada por residentes en uno o ambos Estados contratantes al menos en un 50 por ciento; o

c) cuando la sociedad que percibe los dividendos esté participada por socios o accionistas residentes en terceros Estados que posean directamente menos de un 25 por ciento de su capital; o

d) cuando la sociedad que percibe los dividendos esté participada por socios o accionistas residentes en terceros Estados, que posean más de un 25 por ciento de su capital y ese tercer Estado tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con el Estado de la sociedad que paga los dividendos, que contemple condiciones iguales o más favorables que las previstas en este artículo.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el Estado contratante en el que la sociedad que paga los dividendos sea residente considerará exentos los dividendos pagados por esa sociedad a un fondo de pensiones en su calidad de socio o accionista.

5. Una entidad que, conforme al apartado 3, no tuviera derecho a los beneficios derivados del mismo podrá, no obstante, obtener dichos beneficios si las autoridades competentes de los Estados

contratantes convienen, en virtud del artículo 25 del Convenio, en que la constitución de la entidad y la realización de sus operaciones tienen un fundamento empresarial sólido, por lo que su finalidad primordial no es la obtención de dichos beneficios.

6. Para los fines del subpárrafo a) del apartado 3 se entiende por mercado de valores reconocido:

a) Cualquier mercado de valores regulado de conformidad con la directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo;

b) El sistema NASDAQ propiedad de la «National Association of Securities Dealers, Inc.», y cualquier bolsa de valores registrada ante la «Securities and Exchange Commission» como una bolsa nacional de valores para los fines de la «Securities Exchange Act of 1934» de los Estados Unidos de América;

c) La Bolsa de Valores de Panamá; y

d) Cualquier otra bolsa de valores que las autoridades competentes de los Estados Contratantes acuerden, siempre que la compra y venta de valores en dicha bolsa de valores no esté restringida implícita o explícitamente a un grupo limitado de inversionistas.

7. Los apartados 2, 3 y 4 no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

8. El término «dividendos» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, 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 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 realiza la distribución sea residente.

9. Las disposiciones de los apartados 1, 2, 3 y 4 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 económica a través de un establecimiento permanente situado allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

10. 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 situado 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.

11. Sin perjuicio de otras disposiciones de este Convenio, cuando una empresa residente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, los beneficios imponible en virtud del párrafo 1 del artículo 7 podrán quedar sujetos a un impuesto adicional en ese otro Estado, de conformidad con su legislación, pero dicho impuesto adicional no podrá exceder del:

a) 0 por ciento por ciento del importe total de esos beneficios, cuando la empresa cumpla los requisitos de las letras a), b), c) y d) del apartado 3,

b) 5 por ciento por ciento del importe total de esos beneficios en el resto de los casos.

De acuerdo con lo previsto en este precepto, nuevamente la regla general nos sitúa ante una potestad compartida, de tal forma que tanto España como Panamá pueden gravar los dividendos.

De esta forma España someterá al IRPF los dividendos percibidos por un gallego retornado que procedan de sociedades panameñas. Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Panamá, 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 Panamá 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.

Al lado de esta regla general, el precepto contempla una serie de reglas especiales, pero que están pensadas para sociedades u otros sujetos distintos de la persona física:

- Un porcentaje más reducido de gravamen en el Estado de la sociedad pagadora de los dividendos: 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 40 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- Una exención de los dividendos en el Estado de la sociedad pagadora de los dividendos: cuando el perceptor de los dividendos son sociedades que reúnen determinados requisitos de participación o cuando es un fondo de pensiones.

En todo caso, el CDI señala que estas reglas no serían aplicables si el beneficiario efectivo realiza en Panamá (lugar de residencia de la sociedad que paga los dividendos) una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado en Panamá y la participación que genera estos dividendos está vinculada a ese establecimiento permanente. En estos casos el gravamen se produciría con arreglo a las reglas previstas en el CDI para las actividades empresariales (art. 7 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 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 beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5 por ciento del importe bruto de los intereses.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse exclusivamente a imposición en ese otro Estado si el perceptor coincide con el beneficiario efectivo de los intereses y:

- a) es el propio Estado o el Banco Central, una de sus subdivisiones políticas, o entidades locales;
 - b) el pagador de los intereses es el Estado del que proceden, o una de sus subdivisiones políticas, entidades locales u organismos públicos;
 - c) los intereses se pagan por razón de un préstamo o crédito debido a ese Estado o a una de sus subdivisiones políticas, entidades locales u organismo de crédito a la exportación, o concedido, otorgado por cualquiera de los anteriores;
 - d) es una institución financiera de carácter estatal;
 - e) el interés se paga por razón de una deuda surgida como consecuencia de la venta a crédito de cualquier equipo, mercancía o servicio;
 - f) es un fondo de pensiones aprobado a efectos fiscales por ese Estado y la renta de dicho fondo está, en términos generales, exenta de tributación en ese Estado.
4. El término «intereses» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.
5. Las disposiciones del apartado 1, 2 y 3 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 económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7.
6. Los intereses se consideran 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 en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y estos últimos son asumidos por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante en que esté situado dicho establecimiento permanente.
7. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses 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 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.

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

Ahora bien, si quien percibe los intereses es el beneficiario efectivo residente en España, Panamá podrá someter esos intereses a un gravamen máximo que será del 5 por 100 del importe bruto de los intereses.

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 perceptor de los intereses que sea beneficiario efectivo (en lo que aquí interesa sería en España al tratarse de un gallego retornado) si:

a) el pagador de los intereses es el Estado del que proceden, o una de sus subdivisiones políticas, entidades locales u organismos públicos; es decir, Panamá.

Al igual que sucedía en el caso de dividendos, el CDI prevé la aplicación de las reglas establecidas para actividades empresariales o profesionales en vez de la de los intereses cuando el beneficiario efectivo de los intereses, por ejemplo, el gallego retornado, realiza en Panamá (Estado del que proceden los intereses) una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado en Panamá 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 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, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

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

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones o participaciones análogas podrán ser sometidas a imposición en el otro Estado cuando haya mantenido una participación de más del 10 por ciento en el derecho de voto, en el valor o en el capital social de una compañía residente de ese Estado Contratante, durante un período inferior a 12 meses.

5. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

6. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos que, en forma directa o indirecta, otorguen al propietario de dichas acciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

7. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4, 5 y 6 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

El CDI entre España y Panamá 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 compartida:

Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles (art. 13.1 CDI): se prevé una tributación compartida, de forma tal que Panamá podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio panameño. 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 Panamá 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 Panamá, pueda aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa española tenga en Panamá (art. 13.2 CDI):

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Panamá; 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).

Ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación: se prevé una tributación compartida para distintas situaciones, de tal forma que Panamá y España podrían gravar las ganancias si:

- ha mantenido una participación de más del 10 por ciento en el derecho de voto, en el valor o en el capital social de una compañía residente en Panamá, durante un período inferior a 12 meses (*art. 13.4 CDI*).
- La ganancia es fruto de la enajenación de acciones u otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles situados en Panamá (*art. 13.5 CDI*).
- Las ganancias derivan de la enajenación de acciones o de otros derechos que, en forma directa o indirecta, otorguen al propietario de dichas acciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en Panamá (*art. 13.6 CDI*).

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos a los mencionados (art. 13.7 CDI): en el caso de ganancias no incluidas en ninguno de los apartados anteriores del precepto, éstas solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del transmitente; es decir, en lo que aquí interesa, siendo el gallego retornado residente en España, la ganancia obtenida por la transmisión de un bien realizada por éste se gravará solo en España.

RETRIBUCIONES COMO DIRECTORES O MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN PANAMÁ:

Artículo 16 CDI:

Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga por su condición de director o miembro de un Consejo de Administración 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 Panamá 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 de esa sociedad. Las retribuciones incluyen las participaciones y otras retribuciones similares.

En el apartado VI del Protocolo (Ad. Artículo 16) se aclara que el precepto “*resulta de aplicación a las cantidades percibidas como consecuencia de la asistencia a consejos de administración o juntas directivas*”, pero “*en ningún caso afectaría a las cantidades percibidas como consecuencia de una relación laboral*”.

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

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

PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES:

Artículo 14 CDI.

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por prestación de servicios realizados en el otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar. Sin embargo, dichas rentas pueden someterse también a imposición en

el otro Estado Contratante, siempre que los servicios se traten de servicios profesionales, servicios de consultoría, asesoramiento industrial o comercial, servicios técnicos o de gestión u otros servicios similares. No obstante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 7,5 por ciento del importe bruto de dichos pagos cuando el beneficiario efectivo de dichos pagos sea un residente del otro Estado Contratante.

2. La expresión «servicios profesionales» incluye, las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como también las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

3. Las disposiciones del apartado 1 no se aplican si quien presta los servicios, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y los pagos recibidos por sus servicios están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando el pagador de dichas rentas, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual la obligación de pagar por los servicios derive y que éste asuma la carga de los mismos, dichas rentas por servicios se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.

5. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el prestador de los servicios y el pagador de los mismos, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las rentas por servicios exceda del que habrían convenido el prestador y el pagador 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.

El CDI entre España y Panamá es de los que mantiene la vigencia del art. 14 referido a servicios profesionales. En el precepto se recogen expresamente los servicios que se consideran englobados a efectos de aplicar una tributación compartida y que se concretan en: servicios profesionales, servicios de consultoría, asesoramiento industrial o comercial, servicios técnicos o de gestión u otros servicios similares.

La regla general que establece el CDI en concreto es la tributación compartida para estos rendimientos, pero con el límite de tributación en el Estado de la fuente de un 7,5 por 100 del importe bruto de dichos pagos cuando el beneficiario efectivo de dichos pagos sea un residente del otro Estado Contratante. Así, un gallego retornado que desarrollase una actividad profesional y obtuviese en Panamá alguna renta derivada del ejercicio de su profesión, esta renta podría someterse a gravamen tanto en España como en Panamá, pero en este caso el impuesto en Panamá no puede exceder del porcentaje señalado.

Ahora bien, si el gallego retornado que presta los servicios desarrolla en Panamá actividades por medio de un establecimiento permanente y los pagos recibidos por sus servicios están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente, la renta obtenida no se gravará conforme a las reglas de este precepto, sino que se someterá a lo establecido para los beneficios empresariales (art. 7 CDI).

De producirse la imposición en ambos Estados, correspondería a España, como país de residencia, otorgar la deducción para evitar la doble imposición internacional.

Finalmente, el precepto también establece una regla especial para aquellos supuestos de sujetos vinculados (prestador de servicio y pagador tienen vinculación, por ejemplo, ser familiares) en los cuales se abonan por los servicios rentas por encima de las que se hubiesen acordado entre partes independientes, limitando la aplicación del artículo 14 del Convenio solo a estos últimos.

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 ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo 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 pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el percceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 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 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, 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 Panamá 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 permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y 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 puedan seguir trabajando para una empresa residente en Panamá, 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 Panamá 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 apartado 2 del artículo 19, las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Artículo 19 CDI.

2.

a) No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones análogas, pagadas por un Estado contratante o por una 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 ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones y remuneraciones análogas sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese 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 percceptor de la misma.

Por lo tanto, por ejemplo, el gallego retornado que perciba una pensión privada de Panamá 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 Panamá 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 Panamá se someten a tributación solo en Panamá.
Regla especial:	beneficiario 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) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, 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, dichos sueldos, salarios y remuneraciones similares 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.

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 Panamá a una persona física por los servicios prestados a ese Estado, solo se someten a gravamen en Panamá.

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 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 y que establece como regla general la tributación en el Estado de residencia, salvo que en el otro Estado tenga un establecimiento permanente y se trate de bienes afectos a dicho establecimiento permanente, en cuyo caso se aplicarán las reglas del art. 7 del CDI (beneficios empresariales).

Asimismo, el precepto también establece una regla especial para aquellos supuestos de sujetos vinculados (las personas que llevan a cabo las actividades que genera las rentas tienen vinculación, por ejemplo, ser familiares) en los cuales se abonan por las actividades rentas por encima de las que se hubiesen acordado entre partes independientes, limitando la aplicación del artículo 21 del Convenio solo a estas últimas.

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 económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.
3. Cuando, en razón de una relación especial entre las personas que llevan a cabo actividades que generen las rentas establecidas en el párrafo 1, si el pago por dichas actividades excede el monto que hubiera sido pactado por personas independientes, las provisiones del párrafo 1 aplicarán únicamente respecto a éste último. En tal caso, el excedente será gravable de acuerdo con las leyes de cada Estado contratante, teniendo en consideración las demás condiciones de este Convenio.

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 23. Eliminación de la doble imposición.

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

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 Panamá, España permitirá:

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

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

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

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en España.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en España,

España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (Vid. Cuadro Anexo I)

Artículo 22. Patrimonio.

- 1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado contratante.*
- 3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques y aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.*
- 4. El patrimonio constituido por acciones u otros derechos en una sociedad o en cualquier otro tipo de persona jurídica, cuyo valor se derive en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en un Estado contratante o por acciones u otros derechos que otorguen al propietario de los mismos el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble.*
- 5. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*