

PANAMÁ:

Os galegos retornados que residiran en Panamá deben atender ao previsto no CDI asinado entre España e Panamá:

Convenio entre o Reino de España e a República de Panamá para evitar a dobre imposición en materia de impostos sobre a renda e sobre o patrimonio e previr a evasión fiscal, feito en Madrid o 7 de outubro de 2010.

De conformidade co establecido na norma convencional 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. Rendas inmobiliarias.

1. As rendas que un residente dun Estado contratante obteña de bens inmobles (incluídas as rendas de explotacións agrícolas ou forestais) situados no outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.

2. A expresión «bens inmobles» terá o significado que lle atribúa o dereito do Estado contratante en que os bens estean situados. Dita expresión comprende en todo caso os bens accesorios aos bens inmobles, o gando e o equipo utilizado nas explotacións agrícolas e forestais, os dereitos aos que sexan aplicables as disposicións de dereito privado relativas aos bens raíces, o usufruto de bens inmobles e o dereito para percibir pagos fixos ou variables en contra prestación pola explotación, ou a concesión da explotación, de xacementos minerais, fontes e outros recursos naturais. Os buques, embarcacións e aeronaves non terán a consideración de bens inmobles.

3. As disposicións do apartado 1 son aplicables aos rendementos derivados da utilización directa, o arrendamento ou aparcería, así como de calquera outra forma de explotación dos bens inmobles.

4. Cando a propiedade de accións ou outros dereitos atribúan directa ou indirectamente ao propietario das devanditas accións ou dereitos o dereito ao goce dos bens inmobles, as rendas derivadas da utilización directa, arrendamento ou uso en calquera outra forma de tal dereito de goce, poden someterse a imposición no Estado contratante en que os bens inmobles estean situados.

5. As disposicións dos apartados 1, 3 e 4 aplícanse igualmente ás rendas derivadas dos bens inmobles dunha empresa.

Polo tanto, o galego retornado que teña bens inmobles en Panamá deberá ter en conta que as rendas que procedan dese ben inmovible poden gravarse en España e en Panamá:

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

Por outra banda, o precepto establece que se inclúen tanto as rendas derivadas da utilización directa de bens inmobles como as que procedan do arrendamento ou outra forma de explotación destes bens.

Agora ben, producida esta situación, en España o contribuínte poderá aplicar na súa declaración da renda a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional.

DIVIDENDOS:

Neste caso atopamos un contribuínte residente en España que percibe dividendos procedentes dunha sociedade que ten a súa residencia en Panamá.

Artigo 10 CDI:

1. Os dividendos pagos por unha sociedade residente dun Estado contratante a un residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.

2. Con todo, devanditos dividendos poden someterse tamén a imposición no Estado contratante en que resida a sociedade que paga os dividendos e segundo a lexislación dese Estado, pero se o beneficiario efectivo dos dividendos é un residente do outro Estado contratante, o imposto así esixido non poderá exceder do:

a) 5 por cento do importe bruto dos dividendos se o beneficiario efectivo é unha sociedade (distinta dunha sociedade de persoas) que posúa directamente polo menos o 40 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos;

b) 10 por cento do importe bruto dos dividendos en todos os demais casos.

3. Non obstante ao disposto no parágrafo 2, o Estado contratante no que a sociedade que paga os dividendos sexa residente considerará exentos os dividendos pagos por esa sociedade a unha sociedade, cuxo capital estea total ou parcialmente dividido en accións ou participacións e que sexa residente do outro Estado contratante, sempre que esta posúa directamente polo menos o 80 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos e se dean algunhas das seguintes situacións:

a) cando a sociedade que reciba os dividendos cotice nun mercado de valores recoñecido; ou

b) cando a sociedade que percibe os dividendos estea participada por residentes nun ou ambos os Estados contratantes polo menos nun 50 por cento; ou

c) cando a sociedade que percibe os dividendos estea participada por socios ou accionistas residentes en terceiros Estados que posúan directamente menos dun 25 por cento do seu capital; ou

d) cando a sociedade que percibe os dividendos estea participada por socios ou accionistas residentes en terceiros Estados, que posúan máis dun 25 por cento do seu capital e ese terceiro Estado teña suscrito un Convenio para evitar a dobre imposición co Estado da sociedade que paga os dividendos, que contemple condicións iguais ou máis favorables que as previstas neste artigo.

4. Non obstante ao disposto no apartado 2, o Estado contratante no que a sociedade que paga os dividendos sexa residente considerará exentos os dividendos pagos por esa sociedade a un fondo de pensións na súa calidade de socio ou accionista.

5. Unha entidade que, conforme ao apartado 3, non tivese dereito aos beneficios derivados do mesmo poderá, con todo, obter devanditos beneficios se as autoridades competentes dos Estados contratantes conveñen, en virtude do artigo 25 do Convenio, en que a constitución da entidade e a realización das súas operacións teñen un fundamento empresarial sólido, polo que a súa finalidade

primordial non é a obtención dos devanditos beneficios.

6. Para os fins do subparágrafo a) do apartado 3 enténdese por mercado de valores recoñecido:

a) Calquera mercado de valores regulado de conformidade coa directiva 2004/39/CE do Parlamento Europeo e do Consello;

b) O sistema NASDAQ propiedade da «National Association of Securities Dealers, Inc.», e calquera bolsa de valores rexistrada perante a «Securities and Exchange Commission» como unha bolsa nacional de valores para os fins da «Securities Exchange Act of 1934» dos Estados Unidos de América;

c) A Bolsa de Valores de Panamá; e

d) Calquera outra bolsa de valores que as autoridades competentes dos Estados Contratantes acorden, sempre que a compra e venda de valores na devandita bolsa de valores non estea restrinxida implícita ou explicitamente a un grupo limitado de investidor.

7. Os apartados 2, 3 e 4 non afectan á imposición da sociedade a respecto dos beneficios con cargo aos que se pagan os dividendos.

8. O termo «dividendos» no sentido deste artigo significa os rendementos das accións, das accións ou bonos de goce, das partes de minas, das partes de fundador ou outros dereitos, excepto os de crédito, que permitan participar nos beneficios, así como os rendementos doutras participacións sociais suxeitas ao mesmo réxime fiscal que os rendementos das accións pola lexislación do Estado do que a sociedade que realiza a distribución sexa residente.

9. As disposicións dos apartados 1, 2, 3 e 4 non son aplicables se o beneficiario efectivo dos dividendos, residente dun Estado contratante, realiza no outro Estado contratante, do que é residente a sociedade que paga os dividendos, unha actividade económica a través dun establecemento permanente situado alí, e a participación que xera os dividendos está vinculada efectivamente ao devandito establecemento permanente. En tal caso, son aplicables as disposicións do artigo 7.

10. Cando unha sociedade residente dun Estado contratante obteña beneficios ou rendas procedentes do outro Estado contratante, esoutro Estado non poderá esixir ningún imposto sobre os dividendos pagos pola sociedade, salvo na medida en que eses dividendos se paguen a un residente desoutro Estado ou a participación que xera os dividendos estea vinculada efectivamente a un establecemento permanente situado nesoutro 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 desoutro Estado.

11. Sen prexuízo doutras disposicións deste Convenio, cando unha empresa residente dun Estado contratante teña un establecemento permanente no outro Estado contratante, os beneficios impositivos en virtude do parágrafo 1 do artigo 7 poderán quedar suxeitos a un imposto adicional nesoutro Estado, de conformidade coa súa lexislación, pero devandito imposto adicional non poderá exceder do:

a) 0 por cento por cento do importe total deses beneficios, cando a empresa cumpra os requisitos das letras a), b), c) e d) do apartado 3,

b) 5 por cento por cento do importe total deses beneficios no resto dos casos.

De acordo co previsto neste precepto, novamente a regra xeral sitúanos perante unha potestade compartida, de tal forma que tanto España coma Panamá poden gravar os dividendos.

Desta forma España someterá ao IRPF os dividendos percibidos por un galego retornado que procedan de sociedades panameñas. Ao mesmo tempo, se a sociedade que reparte os dividendos ten a súa residencia en Panamá, este país poderá someter eses dividendos tamén a tributación de acordo coa súa normativa interna. Agora ben, se quen percibe o dividendo é o beneficiario efectivo, o imposto esixido por Panamá terá como límite máximo o 10 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.

Á beira desta regra xeral, o precepto contempla unha serie de regras especiais, pero que están pensadas para sociedades ou outros suxeitos distintos da persoa física:

- Unha porcentaxe máis reducida de gravame no Estado da sociedade pagadora dos dividendos: 5% do importe bruto dos dividendos se o beneficiario efectivo é unha sociedade (distinta dunha sociedade de persoas) que posúa directamente polo menos o 40 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos;
- Unha exención dos dividendos no Estado da sociedade pagadora dos dividendos: cando o perceptor dos dividendos son sociedades que reúnen determinados requisitos de participación ou cando é un fondo de pensións.

En todo caso, o CDI sinala que estas regras non serían aplicables se o beneficiario efectivo realiza en Panamá (lugar de residencia da sociedade que paga os dividendos) unha actividade económica a través dun establecemento permanente situado en Panamá e a participación que xera estes dividendos está vinculada a ese establecemento permanente. Nestes casos o gravame produciríase conforme as regras previstas no CDI para as actividades empresariais (art. 7 CDI).

XUROS:

Artigo 11 CDI

1. Os xuros procedentes dun Estado Contratante e pagos a un residente do outro Estado Contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado

2. Con todo, devanditos xuros poden someterse tamén a imposición no Estado Contratante do que procedan e segundo a lexislación dese Estado, pero, se o beneficiario efectivo dos xuros é un residente do outro Estado Contratante, o imposto así esixido non poderá exceder do 5 por cento do importe bruto dos xuros.

3. Non obstante o disposto no apartado 2, os xuros procedentes dun Estado contratante e pagos a un residente do outro Estado contratante poden someterse exclusivamente a imposición nesoutro Estado se o perceptor coincide co beneficiario efectivo dos xuros e:

a) é o propio Estado ou o Banco Central, unha das súas subdivisións políticas, ou entidades locais;

b) o pagador dos xuros é o Estado do que proceden, ou unha das súas subdivisións políticas, entidades locais ou organismos públicos;

c) os xuros páganse por razón dun préstamo ou crédito debido a ese Estado ou a unha das súas subdivisións políticas, entidades locais ou organismo de crédito á exportación, ou concedido,

outorgado por calquera dos anteriores;

d) é unha institución financeira de carácter estatal;

e) o interese págase por razón dunha débeda xurdida como consecuencia da venda a crédito de calquera equipo, mercadoría ou servizo;

f) é un fondo de pensións aprobado a efectos fiscais por ese Estado e a renda do devandito fondo está, en termos xerais, exenta de tributación nese Estado.

4. O termo «xuros» no sentido deste artigo significa os rendementos de créditos de calquera natureza, con ou sen garantía hipotecaria ou cláusula de participación nos beneficios do debedor e, en particular, os rendementos de valores públicos e os rendementos de bonos ou obrigas, incluídas as primas e lotes unidos a eses títulos. As penalizacións por mora no pago non se consideran xuros a efectos do presente artigo.

5. As disposicións do apartado 1, 2 e 3 non se aplican se o beneficiario efectivo dos xuros, residente dun Estado contratante, realiza no outro Estado contratante, do que proceden os xuros, unha actividade económica por medio dun establecemento permanente situado nesoutro Estado, e o crédito que xera os xuros está vinculado efectivamente ao devandito establecemento permanente. En tal caso aplicaranse as disposicións do artigo 7.

6. Os xuros considéranse procedentes dun Estado Contratante cando o debedor sexa un residente dese Estado. Con todo, cando o debedor dos xuros, sexa ou non residente dun Estado Contratante, teña nun Estado Contratante un establecemento permanente en relación co cal se contraeu a débeda pola que se pagan os xuros, e estes últimos son asumidos polo citado establecemento permanente, devanditos xuros consideraranse procedentes do Estado Contratante en que estea situado devandito establecemento permanente.

7. Cando por razón das relacións especiais existentes entre o debedor e o beneficiario efectivo, ou das que un e outro manteñan con terceiros, o importe dos xuros tendo en conta do crédito polo que se paguen exceda do que conviñesen o debedor e o acredor en ausencia de tales relacións, as disposicións deste artigo non se aplicarán máis que a este último importe. En tal caso, o exceso poderá someterse a imposición de acordo coa lexislación de cada Estado contratante, tendo en conta as demais disposicións do presente Convenio.

No suposto de xuros procedentes de Panamá percibidos por un residente en España (neste caso o galego retornado) o Convenio prevé dúas regras:

Unha primeira regra contida nos apartados 1 e 2 do precepto: Con carácter xeral establece unha tributación compartida, o que supón a posibilidade de que estes xuros se graven tanto en España como en Panamá conforme ás súas lexislacións internas.

Agora ben, se quen percibe os xuros é o beneficiario efectivo residente en España, Panamá poderá someter eses xuros a un gravame máximo que será do 5 por 100 do importe bruto dos xuros.

En caso de ser gravados en ambos os Estados, a España como Estado de residencia correspóndelle outorgar a dedución para evitar a dobre imposición internacional.

Unha segunda regra, a contida no apartado 3: prevese unha situación de tributación exclusiva no Estado de residencia do receptor dos xuros que sexa beneficiario efectivo (no que aquí interesa sería en España ao tratarse dun galego retornado) se:

a) o pagador dos xuros é o Estado do que proceden, ou unha das súas subdivisións políticas, entidades locais ou organismos públicos; é dicir, Panamá.

Do mesmo xeito que sucedía no caso de dividendos, o CDI prevé a aplicación das regras establecidas para actividades empresariais ou profesionais no canto da dos xuros cando o beneficiario efectivo dos xuros, por exemplo, o galego retornado, realiza en Panamá (Estado do que proceden os xuros) unha actividade económica a través dun establecemento permanente situado en Panamá ou unha actividade profesional a través dunha base fixa e o crédito que xera estes xuros está vinculada a ese establecemento permanente ou a esa base fixa.

Finalmente, o precepto tamén establece unha regra especial para aqueles supostos de suxeitos vinculados (debedor dos xuros e beneficiario dos mesmos teñen vinculación, por exemplo, familiares) nos cales se aboan xuros por encima dos que se acordaron entre partes independentes, limitando a aplicación do artigo 11 do Convenio só a estes últimos.

GANANCIAS PATRIMONIAIS:

Artigo 13 CDI

1. As ganancias que un residente dun Estado contratante obteña do alleamento de bens inmobles tal como se define no artigo 6, situados no outro Estado contratante, poden someterse a imposición nesoutro Estado.
2. As ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa dun Estado contratante teña no outro Estado contratante, comprendidas as ganancias derivadas do alleamento do devandito establecemento permanente (só ou co conxunto da empresa), poden someterse a imposición nesoutro Estado contratante.
3. As ganancias derivadas do alleamento de buques ou aeronaves explotados en tráfico internacional ou de bens mobles afectos á explotación de tales buques ou aeronaves, só poden someterse a imposición no Estado contratante en que estea situada a sede de dirección efectiva da empresa.
4. As ganancias obtidas por un residente dun Estado Contratante do alleamento de accións ou participacións análogas poderán ser sometidas a imposición no outro Estado cando mantivese unha participación de máis do 10 por cento no dereito de voto, no valor ou no capital social dunha compañía residente dese Estado Contratante, durante un período inferior a 12 meses.
5. As ganancias que un residente dun Estado contratante obteña do alleamento de accións ou doutros dereitos de participación cuxo valor se derive directa ou indirectamente en máis dun 50% de bens inmobles situados no outro Estado contratante, poden someterse a imposición nesoutro Estado.
6. As ganancias derivadas do alleamento de accións ou doutros dereitos que, en forma directa ou indirecta, outorguen ao propietario das devanditas accións ou dereitos, o dereito ao goce de bens inmobles situados nun Estado contratante, poden someterse a imposición nese Estado.
7. As ganancias derivadas do alleamento de calquera outro ben distinto dos mencionados nos apartados 1, 2, 3, 4, 5 e 6 só poden someterse a imposición no Estado contratante en que resida o transmitente.

O CDI entre España e Panamá diferencia dentro do precepto dedicado ás ganancias patrimoniais en función a fonte da que procede a mencionada ganancia. Así, por exemplo, prevense os seguintes supostos de tributación compartida:

Ganancias patrimoniais derivadas de bens inmobles (art. 13.1 CDI): prevese unha tributación compartida, de forma tal que Panamá podería someter a imposición a ganancia patrimonial derivada do alleamento dun ben inmovible radicado en territorio panameño. Nese caso, o contribuínte residente en España poderá aplicar en España a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional.

Polo tanto, os galegos retornados que no ano de traslado (se xa resultan residentes fiscais en España) ou nos anos seguintes alleen un ben inmovible radicado en Panamá deberán incluír na súa declaración do IRPF as ganancias patrimoniais que se deriven da venda dese ben inmovible, sen prexuízo de que, se estas ganancias tamén tributaron en Panamá, poida aplicarse a dedución por dobre imposición xurídica internacional.

Ganancias derivadas do alleamento de bens móbiles que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa española teña en Panamá (art. 13.2 CDI):

O CDI prevé que poidan someterse a imposición tamén en Panamá; é dicir, unha tributación compartida. Neste caso, o contribuínte poderá aplicar a dedución para evitar a dobre imposición xurídica internacional.

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

Ganancias derivadas do alleamento de accións ou doutros dereitos de participación: prevese unha tributación compartida para distintas situacións, de tal forma que Panamá e España poderían gravar as ganancias se:

- Mantivo unha participación de máis do 10 por cento no dereito de voto, no valor ou no capital social dunha compañía residente en Panamá, durante un período inferior a 12 meses (art. 13.4 CDI).
- A ganancia é froito do alleamento de accións ou outros dereitos de participación cuxo valor se derive directa ou indirectamente en máis dun 50 por cento de bens inmobles situados en Panamá (art. 13.5 CDI).
- As ganancias derivan do alleamento de accións ou doutros dereitos que, en forma directa ou indirecta, outorguen ao propietario das devanditas accións ou dereitos, o dereito ao goce de bens inmobles situados en Panamá (art. 13.6 CDI).

Ganancias derivadas do alleamento de bens distintos aos mencionados (art. 13.7 CDI): no caso de ganancias non incluídas en ningún dos apartados anteriores do precepto, estas só poden someterse a imposición no Estado de residencia do transmitente; é dicir,

no que aquí interesa, sendo o galego retornado residente en España, a ganancia obtida pola transmisión dun ben realizada por este gravarase só en España.

RETRIBUCIÓN S COMO DIRECTORES OU MEMBROS DO CONSELLO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN PANAMÁ:

Artigo 16 CDI:

As participacións e outras retribucións similares que un residente dun Estado contratante obteña pola súa condición de director ou membro dun Consello de Administración dunha sociedade residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.

Este tipo de rendas están sometidas a tributación compartida, polo que tanto España coma Panamá poden sometelas a gravame.

O Convenio aclara que este tipo de retribucións teñen que ser pagadas pola sociedade en concepto de membros do Consello de Administración desa sociedade. As retribucións inclúen as participacións e outras retribucións similares.

No apartado VI do Protocolo (Ad. Artigo 16) aclárase que o precepto “resulta de aplicación ás cantidades percibidas como consecuencia da asistencia a consellos de administración ou xuntas directivas”, pero “en ningún caso afectaría as cantidades percibidas como consecuencia dunha relación laboral”.

No caso de que estas rendas se someteran a gravame en Panamá, o contribuínte pode practicar a dedución por dobre imposición internacional.

En consecuencia, os galegos retornados que sexan membros dun Consello de Administración dunha empresa residente en Panamá, deberán incluír na súa declaración do IRPF as rendas que perciban en concepto de retribucións pola realización das actividades do Consello de Administración. Se estas rendas tamén se someteron a gravame en Panamá, poderá practicarse a dedución por dobre imposición internacional.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDENTES:

Artigo 14 CDI.

1. As rendas obtidas por un residente dun Estado Contratante por prestación de servizos realizados no outro Estado Contratante poderán someterse a imposición no Estado Contratante mencionado en primeiro lugar. Con todo, ditas rendas poden someterse tamén a imposición no outro Estado Contratante, sempre que os servizos se traten de servizos profesionais, servizos de consultoría, asesoramento industrial ou comercial, servizos técnicos ou de xestión ou outros servizos similares. Con todo, o imposto así esixido non poderá exceder do 7,5 por cento do importe bruto dos devanditos pagos cando o beneficiario efectivo dos devanditos pagos sexa un residente do outro Estado Contratante.

2. A expresión «servizos profesionais» inclúe, as actividades independentes, científicas, literarias, artísticas, de educación ou ensino, así como tamén as actividades independentes de médicos, avogados, enxeñeiros, arquitectos, odontólogos e contadores.
3. As disposicións do apartado 1 non se aplican se quen presta os servizos, residente dun Estado Contratante, realiza no outro Estado Contratante, actividades por medio dun establecemento permanente situado noutro Estado, e os pagos recibidos polos seus servizos están vinculados efectivamente ao devandito establecemento permanente. En tales casos aplicaranse as disposicións do artigo 7.
4. Cando o pagador das devanditas rendas, sexa ou non residente dun Estado Contratante, teña nun dos Estados Contratantes un establecemento permanente en relación co cal a obriga de pagar polos servizos derive e que este asuma a carga dos mesmos, ditas rendas por servizos consideraranse procedentes do Estado onde estea situado o establecemento permanente.
5. Cando, por razón das relacións especiais existentes entre o prestador dos servizos e o pagador dos mesmos, ou das que un e outro manteñan con terceiros, o importe das rendas por servizos exceda do que convirían o prestador e o pagador en ausencia de tales relacións, as disposicións deste artigo non se aplicarán máis que a este último importe. En tal caso, o exceso poderá someterse a imposición de acordo coa lexislación de cada Estado Contratante, tendo a conta as demais disposicións do presente Convenio.

O CDI entre España e Panamá é dos que mantén a vixencia do art. 14 referido a servizos profesionais. No precepto recóllense expresamente os servizos que se consideran englobados a efectos de aplicar unha tributación compartida e que se concretan en: servizos profesionais, servizos de consultoría, asesoramento industrial ou comercial, servizos técnicos ou de xestión ou outros servizos similares.

A regra xeral que establece o CDI en concreto é a tributación compartida para estes rendementos, pero co límite de tributación no Estado da fonte dun 7,5 por 100 do importe bruto dos devanditos pagos cando o beneficiario efectivo dos devanditos pagos sexa un residente do outro Estado Contratante. Así, un galego retornado que desenvolvese unha actividade profesional e obtivese en Panamá algunha renda derivada do exercicio da súa profesión, esta renda podería someterse a gravame tanto en España coma en Panamá, pero neste caso o imposto en Panamá non pode exceder da porcentaxe sinalada.

Con todo, se o galego retornado que presta os servizos desenvolve en Panamá actividades por medio dun establecemento permanente e os pagos recibidos polos seus servizos están vinculados efectivamente ao devandito establecemento permanente, a renda obtida non se gravará conforme ás regras deste precepto, senón que se someterá ao establecido para os beneficios empresariais (art. 7 CDI).

De producirse a imposición en ambos os Estados, correspondería a España, como país de residencia, outorgar a dedución para evitar a dobre imposición internacional.

Finalmente, o precepto tamén establece unha regra especial para aqueles supostos de suxeitos vinculados (prestador de servizo e pagador teñen vinculación, por exemplo, ser familiares) nos cales se abonan polos servizos rendas por encima das que se acordaron

entre partes independentes, limitando a aplicación do artigo 14 do Convenio só a estes últimos.

SERVIZOS PERSOAIS DEPENDENTES:

Art 15 CDI:

1. Sen prexuízo do disposto nos artigos 16, 18 e 19, os soldos, salarios e outras remuneracións similares obtidos por un residente dun Estado contratante por razón dun emprego só poden someterse a imposición nese Estado a non ser que o emprego se exerza no outro Estado contratante. Se o emprego se exerce desa forma, as remuneracións derivadas do mesmo poden someterse a imposición nesoutro Estado.

2. Non obstante o disposto no apartado 1, as remuneracións obtidas por un residente dun Estado contratante por razón dun emprego exercido no outro Estado contratante poden someterse a imposición exclusivamente no Estado mencionado en primeiro lugar se:

a) o perceptor permanece no outro Estado durante un período ou períodos cuxa duración non exceda en conxunto de 183 días en calquera período de doce meses que comece ou termine no ano fiscal considerado, e

b) as remuneracións se pagan por, ou en nome de, un empregador que non sexa residente do outro Estado, e

c) as remuneracións non se soportan por un establecemento permanente que o empregador teña no outro Estado.

3. Non obstante as disposicións precedentes deste artigo, as remuneracións obtidas por razón dun emprego exercido a bordo dun buque ou aeronave explotado en tráfico internacional, poden someterse a imposición no Estado contratante en que estea situada a sede de dirección efectiva da empresa.

No caso do CDI España e Panamá, a regra xeral 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 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 conceder a dedución 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:	As rendas someteranse a gravame no Estado de residencia.

	<p>a) o traballador permanece no outro Estado durante un período ou períodos cuxa duración non exceda en conxunto de 183 días en calquera período de doce meses que comece ou remate no ano fiscal considerado, e</p> <p>b) o empregador pagador non é residente do outro Estado, e</p> <p>c) o empregador non ten un establecemento permanente ou unha base fixa no outro Estado que soporte as remuneracións.</p>	
--	---	--

Polo tanto, aqueles galegos retornados que poidan seguir traballando para unha empresa residente en Panamá, 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 Panamá porque o traballo se desenvolveu alí (regra especial, suposto I da táboa), poderán practicarse en España a dedución por dobre imposición internacional.

PENSIÓNS:

Art. 18 CDI.

Sen prexuízo do disposto no apartado 2 do artigo 19, as pensións e remuneracións análogas pagas a un residente dun Estado contratante por razón dun emprego anterior só poden someterse a imposición nese Estado.

Artigo 19 CDI.

2.

a) Non obstante o disposto no apartado 1, as pensións e outras remuneracións análogas, pagadas por un Estado contratante ou por unha das súas subdivisións políticas ou entidades locais, ben directamente ou con cargo a fondos constituídos, a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado ou a esa subdivisión ou entidade, só poden someterse a imposición nese Estado.

b) Con todo, ditas pensións e remuneracións análogas só poden someterse a imposición no outro Estado contratante se a persoa física é residente e nacional dese Estado.

Á hora de abordar a repartición da potestade tributaria entre Estados a 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. Neste caso, o emprego exercido sería de carácter privado na medida en que as pensións públicas están previstas noutro artigo.

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

Desta maneira, por exemplo, o galego retornado que perciba unha pensión privada de Panamá 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. Así, o beneficiario dunha pensión pública por razón dun emprego público anterior en Panamá poderá atoparse nalgunha das seguintes situacións a efectos de determinar quen ten a potestade para gravar esas rendas:

Regra xeral:		As pensións públicas pagadas por Panamá sométense a tributación só en Panamá.
Regra especial:	beneficiario da pensión pública: <ul style="list-style-type: none"> residente en España e ten a nacionalidade española 	A pensión pública só tributará en España.

Por tanto, no caso de galegos retornados atoparémonos posiblemente ante a regra especial pois serán residentes en Galicia e con nacionalidade española, polo que as pensións públicas que perciban someteranse a tributación só en España.

REMUNERACIÓNS PÚBLICAS:

Artigo 19 CDI.

1.

a) Os soldos, salarios e outras remuneracións similares, pagadas por un Estado contratante ou por unha das súas subdivisións políticas ou entidades locais a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado ou a esa subdivisión ou entidade, só poden someterse a imposición nese Estado.

b) Con todo, devanditos soldos, salarios e remuneracións similares só poden someterse a imposición no outro Estado contratante se os servizos se prestan nese Estado e a persoa física é un residente dese Estado que:

(i) é nacional dese Estado; ou

(ii) non adquiriu a condición de residente dese Estado soamente para prestar os servizos.

No apartado 1 do art. 19 do CDI recóllense aquelas remuneracións públicas distintas das pensións.

A regra xeral en caso de remuneracións públicas pagas por Panamá a unha persoa física polos servizos prestados a ese Estado, só se someten a gravame en Panamá.

Con todo, prevese unha excepción, que supón que só se gravarán esas rendas no Estado de residencia do perceptor das mesmas (neste caso España) cando concorran os seguintes requisitos:

- Que o servizo se preste en España
- Que o perceptor sexa residente en España
- Que o perceptor sexa nacional de España
- Que o perceptor non adquirira a residencia en España para prestar os servizos

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, salvo que no outro Estado teña un establecemento permanente e se trate de bens afectos ao devandito establecemento permanente, nese caso aplicaranse as regras do art. 7 do CDI (beneficios empresariais).

Así mesmo, o precepto tamén establece unha regra especial para aqueles supostos de suxeitos vinculados (as persoas que levan a cabo as actividades que xeran as rendas teñen vinculación, por exemplo, ser familiares) nos cales se aboan polas actividades rendas por encima das que se acordaron entre partes independentes, limitando a aplicación do artigo 21 do Convenio só a estas últimas.

Así, o artigo 21 do CDI refírese a outras rendas e establece o seguinte:

Artigo 21 CDI.

1. As rendas dun residente dun Estado contratante, calquera que fose a súa procedencia, non mencionadas nos anteriores artigos do presente Convenio, someteranse a imposición unicamente nese Estado.
2. O disposto no apartado 1 non é aplicable ás rendas, distintas das derivadas de bens inmobles no sentido do apartado 2 do artigo 6, cando o beneficiario das devanditas rendas, residente dun Estado contratante, realice no outro Estado contratante unha actividade económica por medio dun establecemento permanente situado nesoutro Estado, e o dereito ou ben polo que se pagan as rendas estea vinculado efectivamente co devandito establecemento permanente. En tal caso, son aplicables as disposicións do artigo 7.
3. Cando, en razón dunha relación especial entre as persoas que levan a cabo actividades que xeran as rendas establecidas no parágrafo 1, se o pago polas devanditas actividades excede o monto que fose pactado por persoas independentes, as provisións do parágrafo 1 aplicaranse unicamente a respecto

deste último. En tal caso, o excedente poderase gravar de acordo coas leis de cada Estado contratante, tendo en consideración as demais condicións deste Convenio.

MÉTODOS PARA ELIMINAR A DOBRE IMPOSICIÓN

Artigo 23. Eliminación da dobre imposición.

1. En España, a dobre imposición evitarase ben de conformidade coas disposicións da súa lexislación interna ou conforme ás seguintes disposicións, suxeitas á lexislación interna de España:

a) Cando un residente de España obteña rendas ou posúa elementos patrimoniais que, conforme as disposicións deste Convenio poidan someterse a imposición en Panamá, España permitirá:

i) a dedución do imposto sobre a renda dese residente por un importe igual ao imposto sobre a renda pagado en Panamá;

ii) a dedución do imposto sobre o patrimonio dese residente por un importe igual ao imposto pago en Panamá sobre eses elementos patrimoniais;

iii) a dedución do imposto sobre sociedades efectivamente pagado pola sociedade que reparte os dividendos correspondentes aos beneficios con cargo aos cales devanditos dividendos páganse, de acordo coa súa lexislación interna.

Con todo, dita dedución non poderá exceder da parte do imposto sobre a renda ou do imposto sobre o patrimonio, calculados antes da dedución, correspondente ás rendas ou aos elementos patrimoniais que poidan someterse a imposición en España.

b) Cando conforme a calquera disposición deste Convenio as rendas obtidas por un residente de España ou o patrimonio que posúa estean exentos de impostos en España, España poderá, con todo, tomar en consideración as rendas ou o patrimonio exentos para calcular o imposto sobre o resto das rendas ou o patrimonio dese residente.

IMPOSTO SOBRE O PATRIMONIO (Vid. Cadro Anexo I)

Artigo 22. Patrimonio.

1. O patrimonio constituído por bens inmobles no sentido do artigo 6, que posúa un residente dun Estado contratante e estea situado no outro Estado contratante, pode someterse a imposición nesoutro Estado.

2. O patrimonio constituído por bens mobles que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa dun Estado contratante posúa no outro Estado contratante, pode someterse a imposición nesoutro Estado contratante.

3. *O patrimonio constituído por buques ou aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bens mobles afectos á explotación de tales buques e aeronaves, só pode someterse a imposición no Estado contratante en que estea situada a sede de dirección efectiva da empresa.*
4. *O patrimonio constituído por accións ou outros dereitos nunha sociedade ou en calquera outro tipo de persoa xurídica, cuxo valor se derive en máis dun 50 por cento, directa ou indirectamente, de bens inmoables situados nun Estado contratante ou por accións ou outros dereitos que outorguen ao propietario dos mesmos o dereito ao goce de bens inmoables situados nun Estado contratante, poden someterse a imposición no Estado contratante en que estea situado o ben inmoable.*
5. *Todos os demais elementos patrimoniais dun residente dun Estado contratante só poden someterse a imposición nese Estado.*