

## PORTUGAL:

Os galegos retornados que estivesen residindo en Portugal deben atender ao previsto no CDI asinado entre España e Portugal:

Instrumento de Ratificación, do Convenio entre o Reino de España e a República Portuguesa para evitar a dobre imposición e prever a evasión fiscal en materia de impostos sobre a renda e Protocolo, asinado en Madrid o 26 de outubro de 1993.(BOE, 07-novembro-1995).

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

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

## RENDAS INMOBILIARIAS:

### Artigo 6 CDI

*1. As rendas 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 en cuestión estean situados. Dita expresión comprende en todo caso os accesorios, o gando e 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 os dereitos para percibir pagamentos variables ou fixos pola explotación ou a concesión da explotación de xacementos minerais, fontes e outros recursos naturais; os buques, embarcacións e aeronaves non se consideran bens inmobles.*

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

*4. As disposicións dos apartados 1 e 3 aplícanse igualmente ás rendas derivadas dos bens inmobles dunha empresa e dos bens inmobles utilizados para a prestación de servizos persoais independentes.*

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

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

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 (art. 80 LIRPF).

#### **DIVIDENDOS:**

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

#### **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, tales dividendos poden tamén someterse a imposición no Estado contratante en que resida a sociedade que paga os dividendos e segundo a lexislación dese Estado, pero se o perceptor dos dividendos é o seu beneficiario efectivo, o imposto así esixido non poderá exceder do:*

*a) 10 por 100 do importe bruto dos dividendos se o beneficiario efectivo é unha sociedade que posúa directamente polo menos o 25 por 100 do capital da sociedade que paga os dividendos;*

*b) 15 por 100 do importe bruto dos dividendos nos demais casos.*

*As autoridades competentes dos Estados contratantes establecerán de mutuo acordo a forma de aplicar estas limitacións.*

*Este apartado non afecta a imposición da sociedade respecto dos beneficios con cargo aos que se pagan os dividendos.*

*3. O termo «dividendos» empregado no presente artigo significa os rendementos das accións ou bonos de goce, das partes de minas, das partes de fundador ou outros dereitos, agás os de crédito, que permitan participar nos beneficios, así como as rendas doutras participacións sociais suxeitas ao mesmo réxime fiscal que os rendementos das accións pola lexislación do Estado en que resida a sociedade que as distribúe.*

*4. As disposicións dos apartados 1 e 2 non se aplican 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 industrial ou comercial a través dun establecemento permanente situado nesoutro Estado, ou presta uns servizos persoais independentes por medio dunha base fixa situada nesoutro Estado, e a participación que xera os dividendos está vinculada efectivamente ao devandito establecemento permanente ou base fixa. En tales casos, aplicaranse as disposicións do artigo 7 ou do artigo 14, segundo proceda.*

*5. Cando unha sociedade residente dunha Estado contratante obteña beneficios ou rendas procedentes do outro Estado contratante, esoutro Estado non poderá esixir ningún imposto sobre os dividendos pagos pola sociedade agás na medida que estes dividendos se paguen a un residente desoutro Estado ou a participación que xera os dividendos estea vinculada efectivamente a un establecemento permanente ou a unha base fixa situada 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.*

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

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

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

O contribuínte residente en España poderá aplicar a dedución por dobre imposición internacional ( art. 80 LIRPF) ata ese límite.

## INTERESES:

### **Artigo 11 CDI**

*1. Os intereses procedentes dun Estado contratante e pagos a un residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

*2. Con todo, estes intereses poden tamén someterse a imposición no Estado contratante do que procedan, e consonte a lexislación dese Estado, pero se o receptor dos intereses é o seu beneficiario efectivo o imposto así esixido non poderá exceder do 15 por 100 do importe bruto dos intereses.*

*As autoridades competentes dos Estados contratantes establecerán de mutuo acordo a forma de aplicar estas limitacións.*

*3. O termo «intereses» empregado no presente 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 as rendas de fondos públicos e de bonos ou obrigacións, incluídas as primas e lotes unidos a eses títulos, así como calquera outras rendas que se sometan ao mesmo réxime que os rendementos dos capitais prestados pola lexislación do Estado contratante do que as rendas procedan.*

*4. As disposicións dos apartados 1 e 2 non se aplican se o beneficiario efectivo dos intereses, residente dun Estado contratante, realiza no outro Estado contratante, do que proceden os intereses, unha actividade empresarial por medio dun establecemento permanente situado nesoutro Estado ou presta servizos persoais independentes por medio dunha base fixa situada nesoutro Estado, e o crédito que xera os intereses está vinculado efectivamente ao devandito establecemento permanente ou base fixa. En tales casos aplicaranse as disposicións do artigo 7 ou do artigo 14, segundo proceda.*

*5. Os intereses consideraranse procedentes dun Estado contratante cando o debedor sexa o propio Estado ou unha das súas subdivisións políticas ou administrativas ou entidades locais, ou un residente dese Estado. Con todo, cando o debedor dos intereses, sexa ou non residente dun Estado contratante, teña nun Estado contratante un establecemento permanente ou unha base fixa en relación cos cales se contrae a débeda que dá orixe ao pagamento dos intereses e que soporten a carga dos mesmos, os intereses consideraranse procedentes do Estado contratante onde estean situados o establecemento permanente ou a base fixa.*

*6. Cando, por razón das relacións especiais existentes entre o debedor e o beneficiario efectivo dos intereses ou das que un e outro manteñan con terceiros, o importe dos intereses, tendo en conta o crédito polo que se pagan, exceda do que conviñesen o debedor e o beneficiario efectivo 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 consonte a lexislación de cada Estado contratante, tendo en conta as demais disposicións do presente Convenio.*

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

Se quen percibe os intereses é o beneficiario efectivo, Portugal poderá someter eses intereses a un gravame máximo do 15 por 100.

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; dedución que terá como límite o 15 por 100.

### GANANCIAS PATRIMONIAIS:

#### **Artigo 13 CDI**

*1. As ganancias que un residente dun Estado contratante obteña do alleamento de bens inmobles, acorde se definen no artigo 6, situados no outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

*2. As ganancias derivadas do alleamento de accións ou participacións no capital dunha sociedade cuxo activo consista, directa ou indirectamente, principalmente en bens inmobles situados nun Estado contratante poden someterse a imposición no Estado contratante onde os bens inmobles estean situados.*

*3. Sen prexuízo das disposicións do apartado 2, as ganancias derivadas do alleamento de accións ou participacións procedentes dunha participación substancial nunha sociedade residente dun Estado contratante poden someterse a imposición nese Estado. Considerarase que existe unha participación substancial cando o transmitente, só ou con persoas asociadas detívese, directa ou indirectamente, en calquera momento durante o período de doce meses precedentes ao alleamento polo menos o 25 por 100 do capital da devandita sociedade.*

*4. 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, ou de bens mobles que pertencen a unha base fixa que un residente dun Estado contratante posúa no outro Estado contratante para a prestación de servizos persoais independentes, comprendidas as ganancias derivadas do alleamento do devandito establecemento permanente (só ou co conxunto da empresa) ou da devandita base fixa, poden someterse a imposición nesoutro Estado.*

*5. As ganancias derivadas do alleamento de buques ou aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcacións utilizadas na navegación interior ou de bens mobles afectos á explotación dos devanditos buques, aeronaves ou embarcacións, só poden someterse a imposición no Estado contratante onde estea situada a sede de dirección efectiva da empresa.*

*6. As ganancias derivadas do alleamento de bens distintos dos mencionados nos apartados precedentes deste artigo só poden someterse a imposición no Estado contratante do que o transmitente sexa residente.*

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

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

Por tanto, os galegos retornados que no ano de traslado (se xa resultan residentes fiscais en España) ou nalgún dos anos seguintes deberán incluír na súa declaración do IRPF as ganancias patrimoniais que se deriven da venda dun ben inmueble que teñan en Portugal, sen prexuízo de que, se estas ganancias tamén tributaron en Portugal, poida aplicarse a dedución por dobre imposición xurídica internacional recollida no art. 80 da Lei do IRPF á que nos referimos con anterioridade.

Así o sinalou a Dirección Xeral de Tributos en contestación a consulta vinculante V4365/2016 do 11 de outubro de 2016 na que con relación á venda por un residente en España dun ben inmueble situado en Portugal conclúe que *“a ganancia patrimonial obtida por un contribuínte do IRPF na transmisión dun inmueble situado en Portugal queda suxeita a tributación polo IRPF en España, eliminándose a dobre imposición conforme o disposto no apartado 1 do artigo 23 do citado Convenio e na lexislación interna española, mediante a aplicación da dedución por dobre imposición internacional regulada no artigo 80 da LIRPF”*.

**Ganancias patrimoniais derivadas de accións ou participacións en sociedades cuxo activo consista principalmente en bens inmobles situados en Portugal ( art. 13.2 CDI):** de novo prevese unha tributación compartida de forma tal que España e Portugal poden someter a gravame estas rendas e, en caso de producirse, o contribuínte poderá aplicar o art. 80 da Lei do IRPF.

Isto significa que o galego retornado que proceda á venda dunhas accións ou participacións que teña nunha sociedade cuxo principal activo sexan bens inmobles radicados en Portugal, deberá incluír as rendas obtidas pola venda na súa declaración do IRPF en España e, se tributou tamén en Portugal, practicarse a dedución por dobre imposición internacional do art. 80 da Lei IRPF.

**Ganancias derivadas do alleamento de accións ou participacións procedentes dunha participación substancial nunha sociedade residente en Portugal ( art. 13.3 CDI):** a regra é a mesma que no suposto anterior. Tributación compartida con dereito do contribuínte para aplicar a dedución do art. 80 da Lei do IRPF.

O propio CDI define cando existe unha participación substancial e que se concreta na tenza dunha porcentaxe mínima de participación no capital social da sociedade: polo menos o 25 por 100 do capital da devandita sociedade.

Para o cálculo desta porcentaxe tense en conta:

- tanto a porcentaxe que posúe a persoa do transmitente como a das persoas asociadas.
- tanto se o detivo directa ou indirectamente
- que o detivera en calquera momento durante o período de doce meses precedentes ao alleamento.

Por tanto, os galegos retornados que decidan vender tanto no ano de traslado (se son xa residentes fiscais en España) como nalgún ano posterior, accións que posúan nunha sociedade residente en Portugal e que supoñan unha participación substantiva, deberán incluír a ganancia derivada do alleamento na súa declaración do IRPF español. E, se estas ganancias xa tributaron en Portugal, poderá aplicarse a dedución do art. 80 da Lei do IRPF.

Neste sentido, a Contestación a consulta vinculante V2370/2003, do 28 de decembro de 2003, resolve un suposto de venda do 80 por 100 das accións dunha sociedade portuguesa por parte dun residente en España, establecendo a aplicación do art. 13.3 do CDI conforme o indicado neste apartado.

#### **Ganancias derivadas do alleamento de bens mobles que reúnan unha das seguintes características ( art. 13.4 CDI):**

- que formen parte do activo dun establecemento permanente que unha empresa española teña en Portugal,
- de bens mobles que pertencen a unha base fixa que un residente español posúa en Portugal para a prestación de servizos persoais independentes.

O CDI prevé que poidan someterse a imposición tamén en Portugal; 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) ou da base fixa.

Por tanto, poderíamos atoparnos cun galego retornado que segue prestando servizos profesionais en Portugal (por exemplo, médico, avogado, consultor etc). Nese caso, haberá que determinar se ten en Portugal unha base fixa ou lugar de negocios. Se é así, a venda de bens mobles desa base fixa dará lugar a unha ganancia patrimonial que deberá incluír na súa declaración do IRPF en España, podendo practicarse a dedución por dobre imposición internacional ( art. 80 Lei IRPF) se se gravou tamén en Portugal.

A Dirección Xeral de Tributos en Contestación a **consulta vinculante V3671-13, do 26 de decembro de 2013**, pronúnciase sobre o suposto dunha persoa física residente en España que exerce a profesión de médico en diferentes hospitais de Portugal a través de contrato mercantil. A prestación do servizo ten lugar nunha consulta que o hospital pon ao seu dispor, aínda que non de forma exclusiva, os días nos que presta servizo, estando ao dispor doutros médicos os restantes días. Para resolver se o médico posúe ou non unha base fixa en Portugal, o órgano administrativo acude aos Comentarios ao Modelo de Convenio da OCDE no que se basea o CDI entre España e Portugal. Despois da análise dos distintos criterios conclúe que *“o consultante terá a condición de contribuínte do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas en España, debendo tributar conforme á normativa do citado Imposto pola súa renda mundial, dentro da cal se incluírá a contraprestación recibida como consecuencia do servizo prestado en Portugal.*

*Así mesmo, consonte o artigo 14 do Convenio hispano portugués, citado ao comezo, as citadas rendas, obtidas a través da base fixa, poden someterse tamén a imposición en Portugal.*

*Para evitar a dobre imposición que se produciría, poderase deducir, sempre e cando a súa exacción fose conforme o disposto no Convenio, a contía do imposto portugués que puidese recaer sobre a citada renda, obtida a través da base fixa, de conformidade do disposto no artigo 23 do Convenio e na normativa correspondente do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas”, o que supón que España permitirá a dedución do IRPF “dun importe igual ao imposto efectivamente pagado en Portugal. Con todo, dita dedución non poderá exceder da parte do Imposto sobre a renda, calculado antes da dedución, correspondente ás rendas que poidan someterse a imposición en Portugal”.*

**Ganancias derivadas do alleamento de bens distintos ( art. 13.6 CDI):** no caso de ganancias non incluídas en ningún dos apartados anteriores do precepto, estas só poden someterse a imposición no Estado contratante do que o transmitente sexa residente.

Isto supón que o galego retornado que obteña unha ganancia derivada, por exemplo, da venda dunhas accións que ten dunha sociedade portuguesa nas que non teña unha participación substantiva (pois neste caso, aplicaríase o art. 13.3 CDI), esta ganancia só pode someterse a gravame en España, por canto o transmitente é residente fiscal en España.

**SERVIZOS PERSOAIS INDEPENDENTES:****Artigo 14: Servizos persoais independentes.**

1. As rendas que un residente dun Estado contratante obteña da prestación de servizos profesionais ou outras actividades de natureza independente só poden someterse a imposición nese Estado, a non ser que ese residente dispoña de maneira habitual dunha base fixa no outro Estado contratante para a realización das súas actividades. Se dispón da devandita base fixa, tales rendas poden someterse a imposición no outro Estado, pero só na medida que sexan imputables a esa base fixa.

2. A expresión «servizos profesionais» comprende en particular as actividades independentes de carácter científico, literario, artístico, educativo ou pedagógico, así como as actividades independentes de médicos, avogados, enxeñeiros, arquitectos, odontólogos e contables.

O CDI entre España e Portugal é dos que, polo ano no que se asinou, mantén a vixencia do art. 14 referido ao traballo independente. En CDIs máis recentes o artigo 14 foi suprimido e as actividades relativas a traballo independente canalízanse a través do artigo 7 do CDI referido ao exercicio de actividades empresariais.

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

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

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

ç



**SERVIZOS PERSOAIS DEPENDENTES:****Art 15 CDI:**

1. Sen prexuízo das disposicións dos artigos 16, 18, 19, 20 e 21, os soldos, salarios e 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 nesoutro Estado, as remuneracións percibidas por tal concepto poden someterse a imposición nesoutro Estado.

2. *Non obstante ao disposto no apartado 1, as remuneracións obtidas por un residente dun Estado contratante por razón dun emprego exercido no outro Estado contratante só pode someterse a imposición no Estado mencionado en primeiro lugar, se*

*a) o perceptor non permanece en total no outro Estado, nun ou varios períodos, durante máis de cento oitenta e tres días en calquera período de doce meses que comece ou remate no período impositivo considerado;*

*b) as remuneracións se pagan por, ou en nome de, unha persoa empregadora que non é residente do outro Estado, e*

*c) as remuneracións non se soportan por un establecemento permanente ou unha base fixa que a persoa empregadora teña no outro Estado.*

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

4. *Non obstante as disposicións nos apartados 1 e 2, as remuneracións obtidas por razón dun emprego exercido nun Estado contratante por un traballador fronteirizo, é dicir, que teña a súa vivenda habitual no outro Estado contratante ao que normalmente retorna cada día, só poderán someterse a imposición nesoutro Estado.*

No caso do CDI España e Portugal, adquire importancia o precepto que regula as rendas derivadas do traballo dependente tendo en conta o carácter de Estados fronteirizos, o que facilita a posibilidade de traballadores residentes nun Estado que traballen no outro.

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

<b>Regra xeral:</b>	Os soldos e salarios tributan no Estado de residencia do traballador	
<b>Regras especiais:</b>	<b>I. Se o traballo se desenvolva noutro Estado membro distinto ao Estado de residencia</b>	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.
	<b>II. Se, a pesar de desenvolverse o traballo nun Estado distinto ao de residencia, se cumpren as seguintes condicións:</b> a) o traballador non permanece en total no outro Estado, nun ou varios períodos, máis de cento oitenta e tres días. O cálculo faise sobre un período de doce meses que comece ou finalice no período impositivo considerado e  b) o pagador non é residente do outro Estado, ou  c) o pagador non ten un establecemento permanente ou unha base fixa no outro Estado que soporte as remuneracións.	As rendas someteranse a gravame no Estado de residencia.
	<b>III. Se se trata de traballadores fronteirizos</b>	As rendas gravaranse no Estado de residencia do traballador.

Por traballador fronteirizo enténdese aquel que traballa nun Estado pero que normalmente retorna diariamente ao Estado onde ten a súa residencia habitual.

Por tanto, aqueles galegos retornados que poidan seguir traballando para unha empresa residente en Portugal, 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 Portugal (regra especial, suposto I da táboa), poderán practicar a dedución por dobre imposición internacional do art. 80 da Lei do IRPF.

Sobre a tributación das rendas en función de que teña ou non a condición de traballador fronteirizo pronunciouse a Dirección Xeral de Tributos en contestación a consulta vinculante CV0034/2016, do 8 de xaneiro de 2016 na que o consultante, residente fiscal en España, expón se Portugal pode someter a imposición os rendementos que percibe da empresa portuguesa para a que traballa. Despois de analizar as circunstancias do caso, na consulta conclúese que *“dado que as remuneracións páganse por un empregador residente en Portugal (unha empresa portuguesa), non se cumpren os requisitos do artigo 15.2 do Convenio hispano-portugués, polo que as remuneracións percibidas polo consultante polo seu traballo en Portugal poden someterse a imposición en Portugal consonte o artigo 15.1 do*

*devandito Convenio*”. Agora ben, se se tratase dun traballador fronteirizo, “as remuneracións satisfeitas a un traballador dependente que traballa en Portugal tendo a súa vivenda habitual en España, lugar onde regresa normalmente todos os días despois de realizar o seu traballo en Portugal, só poden someterse a imposición en España”.

#### **RETRIBUCIÓN S COMO MEMBROS DO CONSELLO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN PORTUGAL:**

**Artigo 16 CDI:**

*As participacións, axudas de custo de asistencia e retribucións similares que un residente dun Estado contratante obteña como membro dun consello de administración ou de vixilancia dunha sociedade residente do outro Estado contratante poden someterse a imposición nesoutro Estado, sempre que tales remuneracións se fixen e paguen pola sociedade pola súa participación nas actividades do consello de administración ou de vixilancia. Noutro caso aplicaranse as disposicións do artigo 15*

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

O Convenio aclara que este tipo de retribucións teñen que ser pagadas pola sociedade en concepto de participación nas actividades do consello de administración ou de vixilancia. As retribucións inclúen participacións, axudas de custo de asistencia ou retribucións similares.

Se a retribución se produce por outros conceptos, entón as rendas obtidas polo conselleiro someteranse ás regras do artigo 15 do CDI (servizos persoais dependentes).

No caso de que se someteran a gravame en Portugal, o contribuínte pode practicar a dedución por dobre imposición internacional ( art. 80 Lei IRPF).

En consecuencia, os galegos retornados que sexan membros dun Consello de Administración dunha empresa residente en Portugal, 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 Portugal, poderá practicarse a dedución por dobre imposición internacional ( art. 80 Lei IRPF).

## 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 19.2 CDI.**

*2. a) As pensións pagas por un Estado contratante ou unha das súas subdivisións políticas ou administrativas ou entidades locais, ben directamente ou con cargo a fondos constituídos, a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado, subdivisión ou entidade, só poden someterse a imposición nese Estado.*

*b) Con todo, ditas pensións 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 respecto das pensións debemos diferenciar entre pensións privadas e pensións públicas:

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

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

<b>Pensión privada</b>	Tributa no Estado de residencia do perceptor.
Pensión percibida por emprego en Portugal no sector privado	Galego retornado tributa por ela en España

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

**Pensións públicas:** quedan incluídas as pensións que se perciban por razón dun emprego público anterior, tanto se se prestou o servizo ao Estado como a algunha das súas subdivisións políticas ou a un ente local. Por tanto, o beneficiario dunha pensión pública por razón dun emprego público anterior en Portugal poderá atoparse nalgunha das seguintes situacións para efectos de determinar quen ten a potestade para gravar esas rendas:

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

Por tanto, no caso de emigrantes retornados galegos 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.

No caso de que se aplicase a regra xeral, é dicir, que se sometesen a tributación en Portugal, en España estas pensións estarían exentas. Agora ben, os rendementos percibidos en concepto de pensión si se terían en conta á hora de calcular o tipo de gravame aplicable (exención con progresividade) para aqueles contribuíntes que teñan que presentar a declaración do IRPF, aínda que posteriormente este tipo de gravame aplicaríase só ás rendas sometidas a tributación en España.

No caso de parellas que estiveron fóra e regresan a Galicia e nas que un só dos membros é galego retornado podemos atoparnos coas seguintes situacións:

No suposto dun matrimonio ou parella no que só un deles sexa emigrante retornado e agora ambos residen en Galicia e perciben ambos unha pensión pública de Portugal atopariámonos con:

- A persoa que é emigrante retornado: ten nacionalidade española e residencia fiscal en España: a súa pensión pública só tributará en España.
- O outro membro da parella: é residente en España, pero a súa pensión pública tributará en Portugal.

No suposto dun matrimonio ou parella no que só un deles sexa emigrante retornado e agora ambos residen en Galicia e en canto o emigrante retornado percibe unha pensión pública de Portugal, o outro membro da parella percibe unha pensión privada:

- A persoa que é emigrante retornado: ten nacionalidade española e residencia fiscal en España: a súa pensión pública só tributará en España.
- O outro membro da parella: é residente en España, pero se non ten a nacionalidade española: a súa pensión privada tributará en España.

No suposto dun matrimonio ou parella no que só un deles sexa emigrante retornado e agora ambos residen en Galicia e en canto o emigrante retornado percibe unha pensión privada de Portugal, o outro membro da parella percibe unha pensión pública de Portugal:

- A persoa que é emigrante retornado: a súa pensión privada tributará en España.
- O outro membro da parella: é residente en España, pero se non ten a nacionalidade española: a súa pensión pública tributará en Portugal.

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

#### REMUNERACIÓNS PÚBLICAS:

##### **Artigo 19 CDI.**

*1. a) As remuneracións, excluídas as pensións, pagadas por un Estado contratante ou unha das súas subdivisións políticas ou administrativas ou entidades locais a unha persoa física por razón de servizos prestados a ese Estado, subdivisión ou entidade, só poden someterse a imposición nese Estado.*

*b) Con todo, ditas remuneracións 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:*

*posúe a nacionalidade dese Estado, ou*

*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 Portugal a unha persoa física polos servizos prestados a ese Estado, só se someten a gravame en Portugal.

É importante ter en conta que cando se trata de traballadores pode xurdir a dúbida entre a aplicación do art. 15 (rendementos de traballo dependente) ou o art. 19 (remuneracións públicas), debendo aplicarse con preferencia o art. 19 do CDI, incluso aínda que se trate de traballadores fronteirizos.

Así o sinalou a Dirección Xeral de Tributos en contestación a **consulta V1012/2008, do 22 de maio de 2008** (médico residente en España que presta os seus servizos nun hospital portugués) e **V1963/2004, do 4 de novembro de 2004** (residente en España que realiza o seu traballo como funcionaria do Estado portugués en Portugal).

## OUTRAS RENDAS:

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

Finalmente, o Convenio acaba cun artigo que funciona como cláusula de peche para aquelas rendas que non teñan encaixe nalgún dos preceptos específicos do CDI e que establece como regra xeral a tributación no Estado de residencia, agás que no outro Estado teña un establecemento permanente ou unha base fixa e se trate de bens afectos, nese caso será aplicable o art. 7 (beneficios empresariais) ou o 14 segundo proceda (servizos profesionais independentes).

Así, o artigo 22 do CDI refírese a outras rendas e establece o seguinte:

### **Artigo 22 CDI.**

- 1. As rendas dun residente dun Estado contratante que sexan de natureza, ou procedan de fontes, non mencionadas noutros artigos deste Convenio só poden someterse a imposición nese Estado.*
- 2. O disposto no apartado 1 non será aplicable ás rendas, excluídas as que se deriven de bens definidos como inmoables no apartado 2 do artigo 6, cando o beneficiario das devanditas rendas, residente dun Estado contratante, realice no outro Estado contratante unha actividade empresarial por medio dun establecemento permanente situado nesoutro Estado, ou presta servizos persoais independentes por medio dunha base fixa situada nesoutro Estado, e o dereito ou ben polo que se pagan as rendas estea vinculado efectivamente ao devandito establecemento permanente ou base fixa. En tales casos serán aplicables as disposicións do artigo 7 ou do artigo 14, segundo proceda.*