

PORTUGAL:

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

Instrumento de Ratificación, del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993. (BOE, 07-noviembre-1995).

De conformidad con lo establecido en la norma convencional, y una vez tenidas en cuenta las cuestiones comunes a las que nos hemos referido con antelación, procede analizar las principales fuentes de renta más comúnmente obtenidas.

Para ello partiremos de la configuración del gallego retornado como residente fiscal en España.

RENTAS INMOBILIARIAS:

Artículo 6 CDI

1. Las rentas 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 en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y 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 los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

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

- Portugal podrá gravarlas por cuanto el bien inmueble está en su territorio.
- Pero también tributarán en España porque el emigrante retornado es residente en España, debiendo tributar por renta mundial, lo que supone que tiene que incluir las rentas derivadas de ese bien inmueble que está en Portugal.

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 (art. 80 LIRPF).

DIVIDENDOS:

En este caso nos encontramos con un contribuyente residente en España que percibe dividendos procedentes de una sociedad que tiene su residencia en Portugal.

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, tales dividendos pueden también someterse 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 perceptor de los dividendos es su beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estas limitaciones.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos 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 las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuye.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican 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 industrial o comercial a través de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. 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 dichos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada 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.

De acuerdo con lo previsto en este precepto, nuevamente estamos ante una potestad compartida, de tal forma que tanto España como Portugal pueden gravar los dividendos.

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

Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Portugal, 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 Portugal tendrá como límite máximo el 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en el caso de personas físicas.

El contribuyente residente en España podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 LIRPF) hasta ese límite.

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 también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los intereses es su beneficiario efectivo el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los intereses.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estas limitaciones.

3. El término «intereses» empleado en el presente 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 las rentas de fondos públicos y de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación del Estado contratante del que las rentas procedan.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 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 empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro

Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales, o 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 o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y que soporten la carga de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se pagan, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo 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 Portugal percibidos por un residente en España (en este caso el gallego retornado) el Convenio prevé una tributación compartida, lo que supone la posibilidad de que estos intereses se graven tanto en España como en Portugal conforme a sus legislaciones internas.

Si quien percibe los intereses es el beneficiario efectivo, Portugal podrá someter esos intereses a un gravamen máximo del 15 por 100.

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; deducción que tendrá como límite el 15 por 100.

GANANCIAS PATRIMONIALES:

Artículo 13 CDI

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme 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 acciones o participaciones en el capital de una sociedad cuyo activo consista, directa o indirectamente, principalmente en bienes inmuebles situados en un Estado contratante pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde los bienes inmuebles estén situados.

3. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 2, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones procedentes de una participación sustancial en una sociedad residente de un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado. Se considerará que existe una participación sustancial cuando el transmitente, sólo o con personas asociadas haya detentado, directa o indirectamente, en cualquier momento durante el período de doce meses precedentes a la enajenación al menos el 25 por 100 del capital de dicha sociedad.

4. 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, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

6. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos de los mencionados en los apartados precedentes de este artículo sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el transmitente sea residente.

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

Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles (art. 13.1 CDI): se prevé una tributación compartida, de forma tal que Portugal podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio portugués. En ese caso, el contribuyente podrá aplicar 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 alguno de los años siguientes deberán incluir en su declaración del IRPF las ganancias patrimoniales que se deriven de la venta de un bien inmueble que tengan en Portugal, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en Portugal, pueda aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional recogida en el art. 80 de la Ley del IRPF a la que nos hemos referido con anterioridad.

Así lo ha señalado la Dirección General de Tributos en contestación a **consulta vinculante V4365/2016 de 11 de octubre de 2016** en la que con relación a la venta por un residente en España de un bien inmueble situado en Portugal concluye que *“la ganancia patrimonial obtenida por un contribuyente del IRPF en la transmisión de un inmueble situado en Portugal queda sujeta a tributación por el IRPF en España, eliminándose la doble imposición conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 23 del citado Convenio y en la legislación interna española, mediante la aplicación de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 80 de la LIRPF”*.

Ganancias patrimoniales derivadas de acciones o participaciones en sociedades cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en Portugal (art. 13.2 CDI): de nuevo se prevé una tributación compartida de forma tal que España y Portugal pueden someter a gravamen estas rentas y, en caso de producirse, el contribuyente podrá aplicar el art. 80 de la Ley del IRPF.

Esto significa que el gallego retornado que proceda a la venta de unas acciones o participaciones que tenga en una sociedad cuyo principal activo sean bienes inmuebles radicados en Portugal, deberá incluir las rentas obtenidas por la venta en su declaración del IRPF en España y, si tributó también en Portugal, practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley IRPF.

Ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones procedentes de una participación sustancial en una sociedad residente en Portugal (art. 13.3 CDI): la regla es la misma que en el supuesto anterior. Tributación compartida con derecho del contribuyente a aplicar la deducción del art. 80 de la Ley del IRPF.

El propio CDI define cuando existe una participación sustancial y que se concreta en la tenencia de un porcentaje mínimo de participación en el capital social de la sociedad: al menos el 25 por 100 del capital de dicha sociedad.

Para el cálculo de este porcentaje se tiene en cuenta:

- tanto el porcentaje que posee la persona del transmitente como el de las personas asociadas.
- tanto si lo ha detentado directa o indirectamente
- que lo haya detentado en cualquier momento durante el período de doce meses precedentes a la enajenación.

Por lo tanto, los gallegos retornados que decidan vender tanto en el año de traslado (si son ya residentes fiscales en España) como en algún año posterior, acciones que posean en una sociedad residente en Portugal y que supongan una participación sustantiva, deberá incluir la ganancia derivada de la enajenación en su declaración del IRPF español. Y, si estas ganancias ya tributaron en Portugal, podrá aplicarse la deducción del art. 80 de la Ley del IRPF.

En este sentido, la Contestación a **consulta vinculante V2370/2003, de 28 de diciembre de 2003**, resuelve un supuesto de venta del 80 por 100 de las acciones de una sociedad portuguesa por parte de un residente en España, estableciendo la aplicación del art. 13.3 del CDI conforme a lo indicado en este apartado.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que reúnan una de las siguientes características (art. 13.4 CDI):

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

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Portugal; 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) o de la base fija.

Por lo tanto, podríamos encontrarnos con un gallego retornado que sigue prestando servicios profesionales en Portugal (por ejemplo, médico, abogado, consultor etc). En ese caso, habrá que determinar si tiene en Portugal una base fija o lugar de negocios. Si es así, la venta de bienes muebles de esa base fija dará lugar a una ganancia patrimonial que deberá incluir en su declaración del IRPF en España, pudiendo practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF) si se hubiese gravado también en Portugal.

La Dirección General de Tributos en Contestación a **consulta vinculante V3671-13, de 26 de diciembre de 2013**, se pronuncia sobre el supuesto de una persona física residente en España que ejerce la profesión de médico en diferentes hospitales de Portugal a través de contrato mercantil. La prestación del servicio tiene lugar en una consulta que el hospital pone a su disposición, si bien no de forma exclusiva, los días en los que presta servicio, estando a disposición de otros médicos los restantes días. Para resolver si el médico posee o no una base fija en Portugal, el órgano administrativo acude a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el que se basa el CDI entre España y Portugal. Después de análisis de los distintos criterios concluye que *“el consultante tendrá la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España, debiendo tributar con arreglo a la normativa del citado Impuesto por su renta mundial, dentro de la cual se incluirá la contraprestación recibida como consecuencia del servicio prestado en Portugal.*

Así mismo, de acuerdo con el artículo 14 del Convenio hispano portugués, citado al inicio, las citadas rentas, obtenidas a través de la base fija, pueden someterse también a imposición en Portugal.

Para evitar la doble imposición que se produciría, se podrá deducir, siempre y cuando su exacción haya sido conforme a lo dispuesto en el Convenio, la cuantía del impuesto portugués que haya podido recaer sobre la citada renta, obtenida a través de la base fija, de conformidad de lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio y en la normativa correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, lo que supone que España permitirá la deducción del IRPF “de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Portugal. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del Impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en Portugal”.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.6 CDI): en el caso de ganancias no incluidas en ninguno de los apartados anteriores del precepto, éstas sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que el transmitente sea residente.

Esto supone que el gallego retornado que obtenga una ganancia derivada, por ejemplo, de la venta de unas acciones que tiene de una sociedad portuguesa en las que no tenga una participación sustantiva (pues en este caso, se aplicaría el art. 13.3 CDI), esta ganancia sólo puede someterse a gravamen en el España, por cuanto el transmitente es residente fiscal en España.

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES:

Artículo 14: Servicios personales independientes.

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que ese residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para la realización de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, tales rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esa base fija.

2. La expresión «servicios profesionales» comprende en particular las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

El CDI entre España y Portugal es de los que, por el año en el que se firmó, mantiene la vigencia del art. 14 referido al trabajo independiente. En CDIs más recientes el artículo 14 ha sido suprimido y las actividades relativas a trabajo independiente se canalizan a través del artículo 7 del CDI referido al ejercicio de actividades empresariales.

En este precepto se suelen englobar los rendimientos de actividades profesionales, artísticas, científicas o educativas, al margen de las disposiciones especiales que se puedan contener en el CDI para alguna actividad específica (artistas, deportistas, profesores...).

La regla general es la tributación de estos rendimientos en el Estado de residencia, salvo que dispusiese en el otro Estado de una base fija vinculada al ejercicio de la actividad. En este caso, por ejemplo, si un gallego retornado que desarrollase una actividad profesional obtuviese en Portugal alguna renta derivada del ejercicio de su profesión, esta renta solo debería someterse a tributación en España.

Ahora bien, si tuviese en Portugal una base fija para el desarrollo de esa actividad, entonces Portugal podría someter a imposición las rentas atribuibles a la base fija. De producirse esta imposición en ambos Estados, correspondería a España, como país de residencia, otorgar la deducción para evitar la doble imposición internacional.

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES:
Art 15 CDI:

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y 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 en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto 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 sólo puede someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, si

a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, durante más de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o finalice en el período impositivo considerado;

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora 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, o a bordo de una embarcación dedicada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. No obstante las disposiciones en los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

En el caso del CDI España y Portugal, adquiere importancia el precepto que regula las rentas derivadas del trabajo dependiente habida cuenta el carácter de Estados fronterizos, lo que facilita la posibilidad de trabajadores residentes en un Estado que trabajen en el otro.

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

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 miembro 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 no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días. El cálculo se hace sobre un periodo de doce meses que comience o finalice en el período impositivo considerado y b) el pagador no es residente del otro Estado, o c) el pagador 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.
	III. Si se trata de trabajadores fronterizos	Las rentas se gravarán en el Estado de residencia del trabajador.

Por trabajador fronterizo se entiende aquel que trabaja en un Estado pero que normalmente retorna diariamente al Estado donde tiene su residencia habitual.

Por lo tanto, aquellos gallegos retornados que puedan seguir trabajando para una empresa residente en Portugal, 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 Portugal (regla especial, supuesto I de la tabla), podrán practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley del IRPF.

Sobre la tributación de las rentas en función de que tenga o no la condición de trabajador fronterizo se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en contestación a **consulta vinculante CV0034/2016, de 8 de enero de 2016** en la que el consultante, residente fiscal en España, plantea si Portugal puede someter a imposición los rendimientos que percibe de la empresa portuguesa para la que trabaja. Después de analizar las circunstancias del caso, en la consulta se concluye que *“dado que las remuneraciones se pagan por un empleador residente en Portugal (una empresa portuguesa), no se cumplen los requisitos del artículo 15.2 del Convenio hispano-portugués, por lo que las remuneraciones percibidas por el consultante por su trabajo en Portugal pueden someterse a imposición en Portugal de acuerdo con el artículo 15.1 de dicho Convenio”*. Ahora bien, si se tratase de un trabajador fronterizo, *“las remuneraciones satisfechas a un trabajador dependiente que trabaja en Portugal teniendo su vivienda habitual en España, lugar donde regresa normalmente todos los días después de realizar su trabajo en Portugal, sólo pueden someterse a imposición en España”*.

RETRIBUCIONES COMO MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE SOCIEDADES RESIDENTES EN PORTUGAL:

Artículo 16 CDI:

Las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado, siempre que tales remuneraciones se fijen y paguen por la sociedad por su participación en las actividades del consejo de administración o de vigilancia. En otro caso se aplicarán las disposiciones del artículo 15

Este tipo de rentas están sometidas a tributación compartida, por lo que tanto España como Portugal pueden someterlas a gravamen.

El Convenio aclara que este tipo de retribuciones tienen que ser pagadas por la sociedad en concepto de participación en las actividades del consejo de administración o de vigilancia. Las retribuciones incluyen participaciones, dietas de asistencia o retribuciones similares.

Si la retribución se produce por otros conceptos, entonces las rentas obtenidas por el consejero se someterán a las reglas del artículo 15 del CDI (servicios personales dependientes).

En caso de que se hubiesen sometido a gravamen en Portugal, el contribuyente puede practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

En consecuencia, los gallegos retornados que sean miembros de un Consejo de Administración de una empresa residente en Portugal, 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 Portugal, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

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 19.2 CDI.

2. a) *Las pensiones pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

b) *Sin embargo, dichas pensiones 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 otro Estado. En este caso, el empleo ejercido habrá sido de carácter privado.

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

Pensión privada	Tributa en el Estado de residencia del percceptor.
Pensión percibida por empleo en Portugal en el sector privado	Gallego retornado tributa por ella en España

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

Pensiones públicas: quedan incluidas las pensiones que se perciban por razón de un empleo público anterior, tanto si se ha prestado el servicio al Estado como a alguna de sus subdivisiones políticas o a un ente local. Por lo tanto, el beneficiario de una pensión pública por razón de un empleo público anterior en Portugal 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 Portugal se someten a tributación solo en Portugal.
Regla especial:	beneficiario de la pensión pública: <ul style="list-style-type: none"> • es residente en España y • tiene la nacionalidad española 	La pensión pública solo tributará en España.

Por lo tanto, en el caso de emigrantes retornados gallegos 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.

En el caso de que se aplicase la regla general, es decir, que se sometiesen a tributación en Portugal, en España estas pensiones estarían exentas. Ahora bien, los rendimientos percibidos en concepto de pensión sí se tendrían en cuenta a la hora de calcular el tipo de gravamen aplicable (exención con progresividad) para aquellos contribuyentes que tengan que presentar la declaración del IRPF, aunque posteriormente dicho tipo de gravamen se aplicaría solo a las rentas sometidas a tributación en España.

En el caso de parejas que han estado fuera y regresan a Galicia y en las que uno solo de los miembros es gallego retornado podemos encontrarnos con las siguientes situaciones:

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y perciben ambos una pensión pública de Portugal nos encontraríamos con:

- La persona que es emigrante retornado: tiene nacionalidad española y residencia fiscal en España: su pensión pública solo tributará en España.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España, pero su pensión pública tributará en Portugal.

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y mientras el emigrante retornado percibe una pensión pública de Portugal, el otro miembro de la pareja percibe una pensión privada:

- La persona que es emigrante retornado: tiene nacionalidad española y residencia fiscal en España: su pensión pública solo tributará en España.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España, pero si no tiene la nacionalidad española: su pensión privada tributará en España.

En el supuesto de un matrimonio o pareja en el que solo uno de ellos sea emigrante retornado y ahora ambos residen en Galicia y mientras el emigrante retornado percibe una pensión privada de Portugal, el otro miembro de la pareja percibe una pensión pública de Portugal:

- La persona que es emigrante retornado: su pensión privada tributará en España.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España, pero si no tiene la nacionalidad española: su pensión pública tributará en Portugal.

Un supuesto especial viene constituido por las pensiones asistenciales por ancianidad para españoles de origen retornados (art. 25 del Real Decreto 8/2008, de 11 de enero, por el que se regula la prestación por razón de la necesidad a favor de españoles residentes en el exterior y retornados. Para estas pensiones en caso de retornados (a diferencia de los supuestos en los que esté fuera de España para los cuales la Ley del IRNR prevé expresamente la exención) no encontramos una exención expresa en la normativa interna, pero habida cuenta del requisito necesario para su concesión (carencia de medios) nos encontraremos ante contribuyentes sin obligación de presentar declaración por el IRPF.

REMUNERACIONES PÚBLICAS:

Artículo 19 CDI.

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas remuneraciones 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:

posee la nacionalidad de ese Estado, o

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

Es importante tener en cuenta que cuando se trata de trabajadores puede surgir la duda entre la aplicación del art. 15 (rendimientos de trabajo dependiente) o el art. 19(remuneraciones públicas), debiendo aplicarse con preferencia el art. 19 del CDI, incluso aunque se trate de trabajadores fronterizos.

Así lo ha señalado la Dirección General de Tributos en contestación a **consulta V1012/2008, de 22 de mayo de 2008** (médico residente en España que presta sus servicios en un hospital portugués) y **V1963/2004, de 4 de noviembre de 2004** (residente en España que realiza su trabajo como funcionaria del Estado portugués en Portugal).

OTRAS RENTAS:

Además, el CDI contiene reglas específicas de atribución de potestad tributaria para otras rentas como las de artistas, profesores o estudiantes.

Finalmente, el Convenio acaba con un artículo que funciona como cláusula de cierre para aquellas rentas que no tengan encaje en alguno de los preceptos específicos del CDI y que establece como regla general la tributación en el Estado de residencia, salvo que en el otro Estado tenga un establecimiento permanente o una base fija y se trate de bienes afectos, en cuyo caso será aplicable el art. 7 (beneficios empresariales) o el 14 según proceda (servicios profesionales independientes).

Así, el artículo 22 del CDI se refiere a otras rentas y establece lo siguiente:

Artículo 22 CDI.

- 1. Las rentas de un residente de un Estado contratante que sean de naturaleza, o procedan de fuentes, no mencionadas en otros artículos de este Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*
- 2. Lo dispuesto en el apartado 1 no será aplicable a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tales casos serán aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.*