

## SUECIA:

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

*Instrumento de Ratificación de España del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976 (BOE, 22 de enero de 1977).*

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 VI CDI

*1. Las rentas procedentes de bienes inmuebles, incluyendo las derivadas de explotaciones agrícolas y forestales, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que tales bienes estén situados.*

*2. La expresión «bienes inmuebles» se definirá de acuerdo con la ley del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. La expresión comprende, en todo caso, los accesorios de la propiedad inmobiliaria, el ganado y equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad inmobiliaria, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o el derecho a explotar yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.*

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

*4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios profesionales*

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

- Suecia 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 Suecia.

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 Suecia.

### **Artículo X 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 si tal residente es el perceptor efectivo de los dividendos.*

*2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, y de acuerdo con la legislación de este estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder:*

*a) del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posee directamente al menos el 50 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, siempre que esta posesión consista en acciones que se han adquirido por lo menos con un año de antelación a la fecha en que los dividendos se devenguen y abonen;*

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

*Las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de esta limitación.*

*Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.*

*3. El termino «dividendos» comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, partes de minas, partes de fundador u otros derechos que permitan participar de los beneficios, excepto los de crédito, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado Contratante en que resida la sociedad que las distribuya.*

*4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el perceptor de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante del que proceden los dividendos un comercio o negocio por medio de un establecimiento permanente radicado en el o realiza en ese otro Estado servicios profesionales mediante una base fija en el mismo y la participación que genera los dividendos este vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En este caso se aplican las disposiciones del artículo VII o del artículo XIV, según proceda.*

*5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no puede someterse a ninguna imposición a los dividendos que la sociedad pague a personas que no sean residentes en ese otro Estado Contratante, o someter los beneficios no repartidos de la sociedad al impuesto sobre beneficios no distribuidos, incluso si los dividendos pagados o los beneficios no repartidos se componen, en todo o en parte, de beneficios o rentas procedentes de este otro Estado Contratante.*

*Sin embargo, esta disposición no impedirá que España grave a una sociedad sueca que tenga un establecimiento permanente en España, de acuerdo con lo establecido en los artículos 4 y 23 del decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, pero el tipo de imposición no excederá del 15 por 100.*

De acuerdo con lo previsto en este precepto, nuevamente estamos ante una potestad compartida, de tal forma que tanto España como Suecia pueden gravar los dividendos cuando el residente en España es el perceptor efectivo de los dividendos.

De esta forma España someterá al IRPF los dividendos percibidos por un gallego retornado que procedan de sociedades suecas. Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Suecia, este país podrá someter esos dividendos también a tributación de acuerdo con su normativa interna. Ahora bien, el impuesto exigido por Suecia 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 XI CDI**

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado si tal residente es el preceptor efectivo del interés.

2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden, y de acuerdo con la legislación de este estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán, de mutuo acuerdo, el modo de aplicación de esta limitación.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses de la Deuda Pública emitida por un Estado Contratante pueden ser sometidos a imposición en el Estado deudor.

4. El término «intereses» comprende los rendimientos de los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria, y con derecho o no a participar en los beneficios obtenidos por el deudor, y, en particular, los rendimientos de la deuda pública y de los bonos y obligaciones, incluyendo las primas y premios que se asignen a los bonos u obligaciones. Las penalizaciones por pagos atrasados no se consideraran como intereses a los fines de este artículo.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el perceptor de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante del que proceden los intereses un comercio o negocio por medio de un establecimiento permanente radicado en él, o realiza en ese otro Estado servicios profesionales mediante una base fija en el mismo y el crédito que genera los intereses este vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En este caso se aplican las disposiciones del artículo VII o del artículo XIV, según corresponda.

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio estado, una de sus subdivisiones administrativas, una autoridad local o un residente de este Estado Contratante. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tienen en un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen a los intereses y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los intereses se consideraran procedentes del Estado Contratante donde este el establecimiento permanente.

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

En el supuesto de intereses procedentes de Suecia percibidos por un residente en España (en este caso el gallego retornado) el Convenio prevé una tributación compartida en el caso de que el residente sea el preceptor efectivo de los intereses, lo que supone la posibilidad de que estos intereses se graven tanto en España como en Suecia conforme a sus legislaciones internas.

En este caso, Suecia podrá someter esos intereses a un gravamen máximo del 15 por 100 del importe bruto de los intereses.

En caso de ser gravados en ambos Estados, a España como Estado de residencia le corresponde otorgar la deducción para evitar la doble imposición internacional; deducción que tendrá como límite el 15 por 100.

Finalmente, el precepto contiene una previsión para aquellos supuestos de vinculación entre el pagador y el perceptor de la renta, estableciendo la aplicación del CDI a la parte de renta que se corresponda con el importe que hubiesen acordado entre partes independientes, pudiendo el exceso gravarse conforme a la normativa interna de los Estados.

## GANANCIAS PATRIMONIALES:

### **Artículo XIII CDI**

1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo vi, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que estén sitos.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen o hayan formado 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 o hayan pertenecido a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa), o de la base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado Contratante de la enajenación de buques o aeronaves utilizados en tráfico internacional y de bienes muebles afectados a la explotación de tales buques y aeronaves, pueden someterse a imposición solamente en ese Estado Contratante. Con respecto a las ganancias derivadas por el consorcio de transporte aéreo sueco, danés y noruego, conocido como Scandinavian Airlines System (SAS), se aplican las disposiciones de este párrafo, pero solo hasta la proporción de ganancias que corresponda a la participación que en ese consorcio posee A.B. Aerotransport (ABA), socio sueco de Scandinavian Airlines System (SAS).

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3, solamente pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que sea residente el transmitente.

En la aplicación de este párrafo con respecto a cualquier derecho o bien a que se hace referencia en el párrafo 3 del artículo XII, la enajenación de tal derecho o bien no se considerará como venta o menos que, en el momento del perfeccionamiento del contrato, se haya establecido claramente el precio, fijado y expresado en unidades monetarias; tampoco se considerará como venta la enajenación de este derecho o bien, si la enajenación ha tenido lugar bajo la condición de que el comprador está obligado a vender de nuevo el derecho o bien al vendedor.

5. Las disposiciones del primer apartado del párrafo 4 no afectarán al derecho de un Estado Contratante, a someter a imposición, de acuerdo con su propia legislación, cualquier ganancia derivada de la enajenación de acciones de una sociedad cuyo principal activo consiste en bien inmuebles, siempre que el vendedor sea un residente del otro Estado Contratante, que

a) sea nacional del Estado Contratante primeramente mencionado, sin ser nacional del otro Estado Contratante;

b) haya sido residente del Estado Contratante primeramente mencionado en cualquier momento durante un periodo de cinco años que preceda inmediatamente a la enajenación; y

c) en el momento de la enajenación; solo o junto con alguna persona estrechamente relacionada, tuviera una influencia decisiva en la sociedad.

El CDI entre España y Suecia 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 Suecia podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio sueco. En ese caso, el contribuyente residente en territorio español podrá aplicar en España la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Por lo tanto, los gallegos retornados que en el año de traslado (si ya resultan residentes fiscales en España) y 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 Suecia, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en Suecia, 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.

***Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que reúnan una de las siguientes características (art. 13.2 CDI):***

- que pertenezcan o hayan pertenecido a un establecimiento permanente que una empresa residente en España tenga en Suecia, para la realización de actividades empresariales.
- que pertenezcan o hayan pertenecido a una base fija que un residente español posea en Suecia para la prestación de servicios profesionales.

El CDI prevé que puedan someterse a imposición también en Suecia; es decir, una tributación compartida. En este caso, el contribuyente podrá aplicarse en España de la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Quedan comprendidas también en este apartado las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente o de la base fija.

Por lo tanto, podríamos encontrarnos con un gallego retornado que, por ejemplo, sigue prestando servicios profesionales en Suecia (por ejemplo, médico, abogado, consultor etc). En ese caso, habrá que determinar si tiene en Suecia 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 Suecia.

***Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.4 CDI):*** en el caso de ganancias no incluidas en los apartados 1 y 2 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 sueca, esta ganancia

sólo puede someterse a gravamen en el España, por cuanto el transmitente es residente fiscal en España.

***Ganancias patrimoniales derivadas de acciones o participaciones en sociedades cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en Suecia (art. 13.5 CDI):*** de nuevo se prevé una tributación compartida de forma tal que España y Suecia pueden someter a gravamen estas rentas cuando concurren los siguientes requisitos respecto del vendedor residente en España:

- tenga nacionalidad sueca
- no tenga nacionalidad española,
- haya sido residente de Suecia en cualquier momento durante un período de cinco años inmediatamente anterior a la enajenación
- en el momento de la enajenación, solo o junto con alguna persona estrechamente relacionada, tuviera una influencia decisiva en la sociedad.

En estos supuestos (artículo XXIV.5 CDI) las medidas para evitar la doble imposición se adoptarán en Suecia, no en España.

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 Suecia, tendrá que cumplir los requisitos arriba enunciados para que se pueda gravar también en Suecia.

## PROFESIONES INDEPENDIENTES:

### ***Artículo XIV CDI:***

*1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga, solo pueden someterse a imposición en este estado. En todo caso, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si:*

*a) el interesado dispone de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de dichas actividades; no obstante, en este caso, solo puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante la renta en la medida en que sea atribuible a dicha base; o*

*b) su estancia en el otro Estado Contratante se prolongase por un periodo o periodos de duración total superior a ciento ochenta y tres días durante el año fiscal de este otro estado; o*

*c) las remuneraciones percibidas durante el año fiscal de residentes del otro Estado Contratante, por razón de sus servicios en el mismo, exceden:*

*i) en el caso de servicios prestado en España de cien mil pesetas (100.000 Pesetas).*

*ii) en el caso de servicios prestados en Suecia de seis mil quinientas coronas (6.500 Kr.).*

*2. La expresión «servicios profesionales» comprende, especialmente, las actividades independientes*



*de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contables.*

*3. Las disposiciones de los apartados b) y c) del párrafo 1 no se aplicaran a las rentas percibidas por un corredor, comisionista general o cualquier otro intermediario que goce estatuto independiente.*

El CDI entre España y Suecia 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 que establece es la tributación de estos rendimientos en España (país de residencia), salvo que concurriese alguno de los siguientes requisitos:

- dispusiese de manera habitual en Suecia de una base fija vinculada al ejercicio de la actividad (la renta gravada sería la atribuible a esa base); o
- su estancia en Suecia se prolongase por un periodo o periodos de duración total superior a ciento ochenta y tres días durante el año fiscal; o
- las remuneraciones percibidas durante el año fiscal de residentes de Suecia, por razón de sus servicios en el mismo, exceden de determinadas cantidades previstas en el precepto.

Por lo tanto, por ejemplo, si un gallego retornado que desarrollase una actividad profesional obtuviese en Suecia alguna renta derivada del ejercicio de su profesión, esta renta solo debería someterse a tributación en España. Ahora bien, si tuviese en Suecia una base fija para el desarrollo de esa actividad, entonces Suecia 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.



**PROFESIONES DEPENDIENTES:**
**Art XV CDI:**

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos XVI, XVIII, XIX, XX y XXI, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, solo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado.

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

a) el beneficiario permanente en el otro Estado durante uno o varios periodos que no excedan en total de ciento ochenta y tres días en el curso del año fiscal de ese otro Estado; y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de un empleador que no es residente del otro estado, y

c) las remuneraciones no son pagadas con cargo a un establecimiento permanente a una sede fija que la persona para quien se trabaja tienen en el otro estado.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en trafico internacional pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. Cuando un residente de Suecia obtenga remuneración por razón de un empleo ejercido a bordo de una aeronave explotada en trafico internacional por el consorcio de navegación aérea sueco, danés y noruego, conocido como Scandinavian Airlines System (SAS), esta remuneración solamente será sometida a imposición en Suecia.

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: | <b>I. Si el trabajo se desarrolla en otro Estado miembro distinto al Estado de residencia</b>                                                                                                                                            | Este otro Estado también puede someter a tributación esas rentas.<br>En el caso de que ambos Estados graven la renta, corresponde al Estado de residencia conceder la deducción para evitar la doble imposición internacional. |
|                    | <b>II. Si, a pesar de desarrollarse el trabajo en un Estado distinto al de residencia, se cumplen las siguientes condiciones:</b><br>a) el beneficiario no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento |                                                                                                                                                                                                                                |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                       |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
|  | <p>ochenta y tres días. El cálculo se hace sobre un periodo de doce meses que comience o finalice en el período impositivo considerado y</p> <p>b) el pagador no es residente del otro Estado, o</p> <p>c) el pagador no tiene un establecimiento permanente o una base fija en el otro Estado que soporte las remuneraciones.</p> | <p>Las rentas se someterán a gravamen en el Estado de residencia.</p> |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|

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

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

##### **Artículo XVI CDI:**

*Las participaciones de consejeros y retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtiene como miembro de un consejo de administración de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.*

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

Este tipo de retribuciones tienen que ser pagadas por la sociedad en concepto de miembro de un consejo de administración. Las retribuciones incluyen participaciones de consejeros y retribuciones similares.

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

## PENSIONES

### **Art. XVIII CDI.**

*1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo XIX, las pensiones y otras remuneraciones similares en consideración de un empleo anterior, así como las anualidades pagadas a un residente de un Estado Contratante solo podrán someterse a imposición en ese Estado.*

*2. El termino «anualidad» significa una suma prefijada que ha de pagarse periódicamente en épocas establecidas a lo largo de la vida de una persona o durante un periodo de tiempo determinado o determinable a cambio del pago de una cantidad adecuadamente equivalente en dinero o signo que lo represente.*

*3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, los pagos realizados bajo el régimen de la seguridad social de un Estado Contratante, así como los pagos derivados de una pensión por razón de un seguro de vida concertado en un Estado Contratante pueden ser sometidos a imposición en ese estado.*

*Las disposiciones de este párrafo se aplican solamente a las personas físicas que sean nacionales del Estado Contratante de donde proceden los pagos.*

### **Artículo XIX CDI.**

*2. a) las pensiones pagadas por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones administrativas o entidades locales, directamente o con cargo a fondos constituidos por aquellos, a una persona físicas en consideración a servicios prestados a ese estado, subdivisión o entidad local, solo pueden someterse a imposición en ese estado.*

*b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si el pensionista es nacional y residente de ese Estado.*

*3. Las disposiciones de los artículos XV, XVI y XVIII se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas en consideración a servicios prestados en el desempeño de una actividad comercial o industrial ejercida por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones administrativas o entidades locales.*

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

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

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

| Pensión privada                                             | Tributa en el Estado de residencia del perceptor. |
|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| Pensión percibida por empleo en Suecia 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.

Sin embargo, el CDI España-Suecia contempla una regla especial para las pensiones percibidas por nacionales suecos:

| Pensión privada percibida por:                                                                    | Procedente de:                                                                                                                                 | Tributación compartida: | Las medidas para evitar la doble imposición:                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Residente en España</li> <li>- Nacional sueco</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Régimen de la Seguridad Social de Suecia, o</li> <li>- Seguro de vida concertado en Suecia</li> </ul> | España y Suecia         | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Se adoptan en Suecia</li> <li>- En España no es aplicable deducción</li> </ul> |

**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 Suecia podrá encontrarse en alguna de las siguientes situaciones a efectos de determinar quién tiene la potestad para gravar esas rentas:

|                        |                                                                                                                                                                                 |                                                                                    |
|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Regla general:</b>  |                                                                                                                                                                                 | Las pensiones públicas pagadas por Suecia se someten a tributación solo en Suecia. |
| <b>Regla especial:</b> | <b>beneficiario</b> de la pensión pública: <ul style="list-style-type: none"> <li>• es <b>residente</b> en España y</li> <li>• tiene la <b>nacionalidad</b> española</li> </ul> | 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 Suecia, en España se incluirían en la declaración de IRPF y se permitiría la deducción del impuesto español que correspondería a la pensión obtenida en Suecia (art. XXIV.2 CDI).

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 Suecia 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 si no tiene la nacionalidad española: su pensión pública tributará en Suecia.

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 Suecia, 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 tiene la nacionalidad sueca, su pensión privada tributará también en Suecia si procede del Régimen de la Seguridad Social o de un seguro de vida concertado en Suecia.

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 Suecia, el otro miembro de la pareja percibe una pensión pública de Suecia:

- 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 Suecia.

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 XIX CDI.**

*1. a) Las remuneraciones excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones administrativas o entidades locales, a una persona físicas, en consideración a los servicios prestados a ese estado, subdivisión o entidad local, solo pueden someterse a imposición en ese estado.*

*b) Sin embargo, tales remuneraciones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, si los servicios se prestan en ese Estado y el perceptor es un residente de ese Estado Contratante que:*

*i) sea nacional de dicho estado, o*

*ii) no haya adquirido la cualidad de residente de dicho Estado con la sola finalidad de prestar aquellos servicios.*

*[...]*

*3. Las disposiciones de los artículos XV, XVI y XVIII se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas en consideración a servicios prestados en el desempeño de una actividad comercial o industrial ejercida por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones administrativas o entidades locales.*

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

Asimismo, se prevé una excepción para el supuesto de una remuneración pública pagada por Suecia a una persona física residente en España, cuando sea nacional española o no haya adquirido la residencia fiscal en España solamente para prestar los servicios que se le retribuyen y estos servicios se presten en España. En este caso, las rentas tributarían exclusivamente en España.

## 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 XXII CDI.**

- 1. Las rentas de un residente de un Estado. Contratante cualquiera que sea su procedencia, no reguladas en los artículos anteriores de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*
- 2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican, si el beneficiario de las rentas, residente de un Estado Contratante, realiza negocios en el otro Estado Contratante mediante un establecimiento permanente situado en él, o presta servicios profesionales en ese otro Estado desde una base fija radicada en él, y el derecho o propiedad respecto a los cuales se paga la renta se halla vinculada efectivamente con el citado establecimiento permanente a base fija. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según el caso.*