

SUIZA:

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

Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (BOE, 11 de junio de 2013).

Protocolo que modifica el Convenio de 26 de abril de 1966 entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 29 de junio de 2006. (BOE, 27-marzo-2007)

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (BOE, 03-marzo-1967).

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 procedentes de los bienes inmuebles 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 legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, 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 territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de 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 los bienes inmuebles.

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

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

- Suiza 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 Suiza.

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 Suiza.

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 este último Estado.

2. a) Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los dividendos.

b) No obstante lo dispuesto en el subapartado anterior, el Estado contratante en el que la sociedad que paga los dividendos sea residente considerará exentos los dividendos pagados por esa sociedad a una sociedad cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones o participaciones y que sea residente del otro Estado contratante, siempre que esta posea directamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos durante al menos un año, y siempre que la sociedad que paga los dividendos esté sujeta y no exenta respecto de los impuestos comprendidos en el artículo 2 del Convenio, y que ninguna de las sociedades sea residente de un tercer Estado en virtud de un convenio para evitar la doble imposición con ese tercer Estado. Ambas sociedades deben revestir la forma de sociedades de capital.

c) No obstante lo dispuesto en el subapartado a), los dividendos pagados a un fondo o plan de pensiones reconocido, residente en un Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Lo dispuesto en 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, comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residente de un Estado contratante, tiene, en el otro Estado contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos, un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad a personas que no sean residentes de este último 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 este otro Estado.

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

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

Al mismo tiempo, si la sociedad que reparte los dividendos tiene su residencia en Suiza, 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 Suiza 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 sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término «intereses» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular, el rendimiento de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes vinculados a estos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

3. Las disposiciones del apartado 1 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 y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

4. 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 paguen, 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 Suiza percibidos por un residente en España (en este caso el gallego retornado) que sea el beneficiario efectivo, el Convenio prevé la tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor; es decir, solo se someterán a imposición en España.

El precepto establece como regla general la tributación en el Estado de residencia del perceptor de las rentas, salvo que en el otro Estado tenga un establecimiento permanente y se trate de bienes afectos. En este caso se aplicarán las reglas de reparto de la potestad tributaria previstas para las rentas empresariales.

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 13 CDI

1. Las ganancias derivadas de la, enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que estén sitos.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, 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 profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa.) o de la base fija, podrán someterse a imposición en este otro Estado. Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles mencionados en el párrafo 3 del artículo 22 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante al que, de acuerdo con dicho artículo, corresponde el derecho a gravarlos.
3. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Lo dispuesto en la frase anterior no será de aplicación:
 - a) a la enajenación de acciones cotizadas en una Bolsa de Valores suiza o española, o en cualquier otra Bolsa que puedan acordar las autoridades competentes; o
 - b) a la enajenación de acciones o participaciones de una sociedad si la sociedad utiliza el bien inmueble para su propia actividad industrial.
4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

El CDI entre España y Suiza 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 Suiza podría someter a imposición la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de un bien inmueble radicado en territorio suizo. 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) 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 Suiza, sin perjuicio de que, si estas ganancias también tributaron en Suiza, 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 formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa española tenga en Suiza,
- de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente español posea en Suiza para la prestación de servicios personales independientes.

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

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

Ganancias patrimoniales derivadas de acciones o participaciones cuyo valor procede en más de un 50 por 100, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en Suiza (art. 13.3 CDI):

Como regla general se prevé una tributación compartida de forma tal que España y Suiza pueden someter a gravamen estas rentas y, en caso de producirse, el contribuyente podrá aplicar el art. 80 de la Ley del IRPF.

Pero, además, se prevé una regla especial para determinadas ganancias patrimoniales.

Así:

Venta de acciones cuyo valor procede de bienes inmuebles situados en Suiza		Ganancia patrimonial puede tributar en España y Suiza
Venta de acciones cotizadas en una Bolsa de Valores suiza o española	El transmitente tiene su residencia en España	Ganancia patrimonial tributa solo en España
Venta de acciones de una sociedad que utiliza el bien inmueble para su actividad industrial	El transmitente tiene su residencia en España	Ganancia patrimonial tributa solo 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 Suiza, deberá incluir las rentas obtenidas por la venta en su declaración del IRPF en España y, si tributó también en Suiza, practicarse la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley IRPF. Sin embargo, si la venta es de unas acciones que cotizan en Bolsa suiza o española, solo tributará en España por la ganancia patrimonial.

Ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos (art. 13.4 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 otros bienes distintos a los previstos en los apartados anteriores), esta ganancia sólo puede someterse a gravamen en el España, por cuanto el transmitente es residente fiscal en España.

PROFESIONES INDEPENDIENTES:

Artículo 14 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, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que dicho residente disponga de manera habitual, en el otro Estado contratante, de una base fija para el ejercicio de su actividad. En este último caso, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que proceda atribuirles a la base fija.

2. La expresión «servicios profesionales» comprende, especialmente, las actividades científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como las actividades independientes de los Médicos, Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Odontólogos y Contadores.

El CDI entre España y Suiza 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 de manera habitual 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 Suiza alguna renta derivada del ejercicio de su profesión, esta renta solo debería someterse a tributación en España. Ahora bien, si tuviese en Suiza una base fija para el desarrollo de esa actividad, entonces Suiza 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.

TRABAJO DEPENDIENTE:
Art 15 CDI:

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, 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 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, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) el empleado no permanece en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de un total de 183 días durante el año fiscal considerado;

b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona 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 para quien se trabaje tiene 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 en tráfico Internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

En el caso del CDI España y Suiza la regla general con relación a los sueldos y salarios percibidos por una persona física se pueden sintetizar en las siguientes:

Regla general:	Los sueldos y salarios tributan en el Estado de residencia del trabajador	
Reglas especiales:	I. Si el trabajo se desarrolla en otro Estado 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, durante el año fiscal considerado y b) el pagador no es residente del otro Estado, o	Las rentas se someterán a gravamen en el Estado de residencia.

	c) el pagador no tiene un establecimiento permanente o una base fija en el otro Estado que soporte las remuneraciones.	
--	--	--

Por lo tanto, aquellos gallegos retornados que puedan seguir trabajando para una empresa residente en Suiza, 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 Suiza (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 SUIZA:

Artículo 16 CDI:

Las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtiene como miembro de un Consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

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

Este tipo de retribuciones tienen que ser pagadas por la sociedad en concepto miembro del consejo de administración o de vigilancia de una sociedad. Las retribuciones incluyen participaciones, dietas de asistencia o retribuciones similares.

En caso de que se hubiesen sometido a gravamen en Suiza, 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 Suiza, deberán incluir en su declaración del IRPF en España las rentas que perciban en concepto de miembros del consejo de administración. Si estas rentas también se sometieron a gravamen en Suiza, podrá practicarse la deducción por doble imposición internacional (art. 80 Ley IRPF).

PENSIONES

Art. 18 CDI.

Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 19, las pensiones y remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

Artículo 19 CDI.

*Las remuneraciones, incluidas las **pensiones**, pagadas, directamente o con cargo a un fondo especial, por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, un organismo autónomo o persona jurídica de derecho público de este Estado, a una persona física que posea la nacionalidad de este Estado, en consideración a servicios prestados, actualmente o con anterioridad, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden tales remuneraciones.*

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.

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.

Pensión privada	Tributa en el Estado de residencia del perceptor.
Pensión percibida por empleo en Suiza en el sector privado	Gallego retornado tributa por ella 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 Suiza podrá encontrarse en alguna de las siguientes situaciones a efectos de determinar quién tiene la potestad para gravar esas rentas:

Regla general:	La pensión percibida por un empleo público anterior en Suiza se somete a tributación solo en Suiza.	
Regla especial:	beneficiario de la pensión pública: • es residente en España y • tiene la nacionalidad española • no tiene la nacionalidad suiza	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 Suiza, 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 Suiza nos encontraríamos con:

- La persona que es emigrante retornado: tiene nacionalidad española, no tiene la nacionalidad suiza 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 y tiene la nacionalidad suiza: su pensión pública tributará en Suiza.

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 Suiza, el otro miembro de la pareja percibe una pensión privada:

- La persona que es emigrante retornado: tiene nacionalidad española, no tiene la nacionalidad suiza y residencia fiscal en España: su pensión pública solo tributará en España.
- El otro miembro de la pareja: es residente en España, 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 Suiza, el otro miembro de la pareja percibe una pensión pública de Suiza:

- 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 y tiene la nacionalidad suiza: su pensión pública tributará en Suiza.

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.

*Las **remuneraciones**, incluidas las pensiones, pagadas, directamente o con cargo a un fondo especial, por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, un organismo autónomo o persona jurídica de derecho público de este Estado, a una persona física que posea la nacionalidad de este Estado, en consideración a servicios prestados, actualmente o con anterioridad, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden tales remuneraciones.*

El art. 19 del CDI se recogen aquellas remuneraciones públicas distintas de las pensiones.

La regla general en caso de remuneraciones públicas pagadas por Suiza a una persona física con nacionalidad suiza por los servicios prestados a ese Estado, solo se someten a gravamen en Suiza.

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.

Así, el artículo 21 del CDI se refiere a las rentas no mencionadas expresamente y establece lo siguiente:

Artículo 21 CDI.

Las rentas de un residente de un Estado contratante no mencionadas expresamente en los artículos anteriores, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.