

EL RETORNO DEL EMIGRANTE Y LA TRIBUTACIÓN

José Ramón Fernández Pérez
(Subdirector General de Relaciones Fiscales Internacionales y
Tributación de No Residentes. Ministerio de Economía y Hacienda)

SITUACIÓN DEL EMIGRANTE ANTES DEL RETORNO

En el país de estancia estará normalmente sujeto por renta mundial, es decir, por todas las rentas cualquiera que sea el país de su obtención, con excepción, quizás, de algunos países latinoamericanos que gravan siguiendo criterios exclusivamente territoriales, es decir, por rentas obtenidas en su territorio.

En España no se produce sujeción por obligación personal al no existir residencia fiscal en España, sino sujeción exclusivamente por obligación real, es decir, por las rentas obtenidas en España: por ejemplo, inmuebles situados en España, rendimientos del capital mobiliario obtenido en España, etc.; el gravamen por obligación real se produce por cada obtención de rendimientos, a un tipo proporcional (25%, o el que determine el Convenio), y asimismo por el impuesto sobre el patrimonio por los bienes situados en España y sin limite exento.

SITUACIÓN DEL EMIGRANTE DESPUÉS DEL RETORNO

Con el traslado de su residencia fiscal a España el emigrante se convierte en sujeto pasivo del IRPF por obligación personal de contribuir,

esto es, sujeción en España por su renta mundial: tanto por rentas obtenidas en España como por las obtenidas en el extranjero.

Determinación de la residencia en España y momento en que produce efectos la misma

La residencia constituye un concepto fáctico que viene definido dentro del IRPF por tres parámetros (basta con que se dé cualquiera de ellos):

- Permanencia: más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

- Centro de intereses económicos: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

- Centro de intereses vitales: salvo prueba en contrario se presume la residencia habitual del sujeto pasivo, cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

De acuerdo con el criterio de los 183 días, parece que en el ejercicio en que ocurra dicha circunstancia pasarán a ser residentes.

La residencia no es susceptible de prorratearse según la normativa española en proporción al período de permanencia, como sucede en algunas legislaciones, es decir, en un año natural concreto o se es o no se es residente.

Si regresa después del 1 de julio, no se considera residente y, por tanto, no sujeto a obligación personal (sin perjuicio de la sujeción a obligación real por las rentas de fuente española) en dicho ejercicio.

No obstante es necesario tener en cuenta la presunción establecida en el artículo 12.2 de la Ley del IRPF ya que puede suceder que el cónyuge e hijos menores se hayan trasladado a España a principios del ejercicio, mientras que el contribuyente habiendo cesado en su relación laboral permanece resolviendo determinados asuntos.

En el supuesto de que no se considere residente en España, si obtiene rentas en ella, antes y/o después de su llegada a España, estas rentas

deben de declararse en obligación real, esto es, a través del Modelo 210, siendo el pagador responsable solidario de las mismas, sin que el contribuyente tenga que presentar declaración anual. Teniendo en cuenta el tipo general del Impuesto sobre la renta de los no residentes (25%), que no conlleva ningún tipo de deducción, en principio, esta situación puede que no sea la más favorable para el contribuyente. En efecto, asumiendo que en estos supuestos, en el caso normal el contribuyente estará obligado a presentar declaración en el país que ha abandonado, será difícil que exista posibilidad de imputar todo el impuesto español, (asumiendo rentas medias o bajas. Aún si no presenta declaración en el país de la emigración la tributación en España por obligación real (25% sin deducciones) puede ser superior a la que correspondería por obligación personal. No obstante no pueden desconocerse los derechos del país de origen a considerar residente a la persona que ha permanecido más de 183 días en su territorio.

Si el contribuyente efectúa el traslado antes del 1 de julio, la misma lógica anterior conduce en este caso a considerar que el contribuyente está sujeto en España por obligación personal, estando obligado a presentar declaración por el IRPF.

En este supuesto el contribuyente puede haber estado sujeto a obligación real, si ha obtenido rentas en España con anterioridad a su traslado, por ejemplo valores mobiliarios, en cuyo caso habrá sufrido la tributación correspondiente (el 25% o el tipo del Convenio). Estas rentas deben declararse en la declaración anual por el IRPF y respecto a las cantidades pagadas caben dos opciones:

- pedir la devolución de las mismas,
- compensarlas de la cuota a pagar en el IRPF, con devolución en su caso. Es conveniente, en este caso, señalar expresamente en la declaración que se trata de cuotas por obligación real y no de retenciones.

Cabe que el país del que proceda el retornado, en función de su ley interna, o bien por dificultades en el cómputo de los plazos, considere que el contribuyente es residente en su territorio durante todo el ejercicio. En este caso, y existiendo Convenio de doble imposición con el país en cuestión, habrá que seguir los criterios para dirimir los conflictos de residencia que establece el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE:

- vivienda habitual,
- centro de intereses vitales,
- lugar de estancia habitual,
- nacionalidad.

Y, finalmente, si a través de estos criterios no se llegase a un acuerdo la cuestión se resolvería mediante procedimiento amistoso entre las autoridades fiscales de ambos países.

Lo que no cabe es que la misma persona sea considerada residente fiscal en dos países por el mismo ejercicio.

La repatriación de los capitales (cuentas corrientes, etc.) por parte del contribuyente no produce por sí misma hecho imponible alguno, sin embargo, esos capitales pasan a engrosar la Base Imponible del Impuesto del patrimonio, por dos razones:

- por pasar a estar situados en España,
- por la residencia fiscal en España de la persona, y ello con independencia de que permanezcan en el país de origen.

Rentas de fuente exterior percibidas por el retornado después del retorno

El país de donde proceden las rentas las gravara según su Ley interna al tipo máximo que permita el correspondiente Convenio para evitar la doble imposición, o las dejara exentas si el Convenio no permite su gravamen.

Dichas rentas se incluirán en la base imponible del IRPF deduciéndose de la cuota los Impuestos satisfechos en el extranjero.

Especial referencia a las pensiones

Las pensiones resultan siempre sujetas a gravamen en España, como país de residencia. Mediando Convenio para evitar la doble imposición y, como regla general, el país origen de las mismas no puede someterlas a gravamen, estando éstas sujetas solamente por el Estado de residencia.

Esta regla se altera en el caso de las pensiones de los funcionarios, que resultarán gravadas en el Estado de origen de las mismas y, excepcionalmente, en los Convenios con algunos países, el país de origen puede gravar las pensiones de la Seguridad Social, siendo éstas a su vez gravadas por el España, con deducción de lo pagado en el país de origen.

Se adjunta cuadro resumen de la tributación de las pensiones en los distintos Convenios para evitar la doble imposición.

PENSIONES

ESTADO AL QUE CORRESPONDE GRAVARLAS SEGÚN LOS CONVENIOS

ESTADOS	PRIVADAS INCLUIDAS LAS DE LA S.S.	PÚBLICAS - POR SERVICIOS PRESTADOS AL PROPIO ESTADO O A UNA DE SUS SUBDIVISIONES
ALEMANIA	Estado de Residencia	Estado Fuente de las Rentas
ARGENTINA	Estado de Residencia del perceptor, salvo la manutención de hijos menores en residencia del pagador.	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
AUSTRALIA	Estado de Residencia del perceptor, salvo las alimenticias en residencia del pagador.	Estado fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia
AUSTRIA	Estado de Residencia	Estado Fuente de las Rentas
BÉLGICA	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia que no sean nacionales del Estado pagador.
BRASIL	Estado de Residencia las pensiones de la S. Social. Las privadas en Residencia hasta 3000\$ año. El exceso en ambos Estados.	Estado fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
BULGARIA	Estado de Residencia del perceptor	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
CANADÁ	Estado de Residencia con particularidades (ver C°).	Estado Fuente
COREA	Estado de Residencia del perceptor.	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
CHECOSLOVAQUIA	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
CHINA	Estado de Residencia del perceptor.	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
DINAMARCA	Estado de Residencia	Estado Fuente de las Rentas
ECUADOR	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
EE.UU	Estado de Residencia del perceptor. S.S. y manutención de hijos menores en residencia del pagador. (*)	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia
FILIPINAS	Estado de Residencia del perceptor. S.Social en Residencia del pagador.	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
FINLANDIA	Estado de Residencia	Estado Fuente de las Rentas

FRANCIA	Estado de Residencia	Estado fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia, que no son nacionales del estado pagador.
HUNGRÍA	Estado de Residencia	Estado fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
INDIA	Estado de Residencia del perceptor.	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
IRLANDA	Estado de Residencia del perceptor.	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
ITALIA	Estado de Residencia	Estado fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
JAPÓN	Estado de Residencia	Estado de la Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
LUXEMBURGO	Estado de Residencia, salvo las pensiones de S.S. (*)	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
MARRUECOS	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
MÉJICO	Estado de Residencia del perceptor	Estado Fuente, salvo nacionales del Estado de Residencia.
NORUEGA	Estado de Residencia	Estado Fuente de las Rentas
PAÍSES BAJOS	Estado de Residencia	Estado Fuente de las Rentas.
POLONIA	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
PORTUGAL	Estado de Residencia	Estado Fuente de las Rentas, salvo nacionales del Estado de Residencia.
REINO UNIDO	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
RUMANIA	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
SUECIA	Estado de Residencia, salvo las Pensiones de la S.S. y Seguros de Vida. (*)	Estado fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia
SUIZA	Estado de Residencia	Estado Fuente, sólo para los nacionales del Estado pagador de las pensiones.
TÚNEZ	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.
URSS	Estado de Residencia	Estado Fuente, salvo los nacionales del Estado de Residencia.

(*) Las pensiones satisfechas por la Seguridad Social de Estados Unidos, Luxemburgo y Suecia, a una persona residente en España, que pueden someterse a imposición en dichos Estados, también se someten a imposición en España, con deducción del Impuesto satisfecho en esos Estados o el que hubiera correspondido pagar en España si la pensión fuese española. La menor de las dos cantidades citadas.