

# Análisis de las consecuencias fiscales del Brexit

Laura Campanón Galiana

Abogada y asesora fiscal en Arttax Abogados

### RESUMEN

**RESUMEN:** La salida de Reino Unido como Estado Miembro de la Unión Europea sin que se alcance un acuerdo supone la inaplicación del periodo de transición que se había acordado hasta diciembre de 2020.

El Brexit sin acuerdo tendrá impactos sociales y económicos muy relevantes. Uno de estos impactos, afectarán directamente al ámbito tributario. Las grandes modificaciones al respecto las encontraremos en relación con el IVA, ya que el tráfico de mercancías con Reino Unido será considerado como importaciones y exportaciones, debiendo satisfacerse el IVA a la Importación a la Aduana.

La salida de Reino Unido de la Unión Europea también implicará el nacimiento de fronteras entre ambos, suponiendo el sometimiento de las importaciones procedentes de Reino Unido al pago de los derechos arancelarios y el sometimiento de estas importaciones a los controles aduaneros correspondientes.

**PALABRAS CLAVE:** Brexit; Reino Unido; Europa; derechos arancelarios; controles aduaneros; importaciones

**ABSTRACT:** The decision of the United Kingdom to leave the European Union is quite likely to happen before both parts set an agreement. This situation means that no transition period until December 2020 will apply.

No-deal Brexit will have relevant social and economic impacts, including the tax regulation. The great variations are going to be related with VAT. After the Brexit the trade in goods between the UK and the members of the EU are going to be considered as imports and exports, having to be paid VAT on importation at the customs office.

Brexit will also imply the reborn of boundaries between the UK and the EU, which means that the importations from the UK might pay tariff rates and customs duties.

**KEYWORDS:** Brexit; United Kingdom; Europe; tariff duties; customs controls; imports

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. MODIFICACIONES EN LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
- III. MODIFICACIONES EN LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES
- IV. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
- V. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
- VI. MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO ADUANERO Y DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES
- VII. CONCLUSIONES
- VIII. BIBLIOGRAFÍA

#### I. INTRODUCCIÓN

La salida de Reino Unido como Estado Miembro de la Unión Europea plantea numerosas incertidumbres que se encuentran pendientes de resolver. Parece cada vez más difícil llegar a un acuerdo que guste a todas las partes

sobre cómo debe articularse el mundialmente acuñado como Brexit.

La posibilidad de que Reino Unido deje de formar parte de la Unión Europea sin que se llegue a un acuerdo sobre cómo debe transcurrir su salida parece cada vez

más cerca. El 31 de octubre es la fecha límite para que Reino Unido deje de ser un Estado Miembro y no existe acuerdo entre las partes. La opción de un Brexit sin acuerdo supone que, automáticamente el día 31 de octubre de 2019 Reino Unido será un país tercero para todos los países de la Unión, sin que se le aplique ninguna normativa comunitaria. Esto supondrá la inexistencia de un periodo de transición —el cual se había planteado hasta el 31 de diciembre de 2020— siendo la salida inmediata.

Esta abrupta salida conllevaría consecuencias difícilmente medibles en el plano social y económico, pero también en el plano tributario. Dado que no sería de aplicación ningún tipo de prórroga o tregua, solamente quedarían vigentes los acuerdos bilaterales o multilaterales en los que Reino Unido formase parte, al margen de haber firmado éstos como Estado Miembro de la Unión Europea.

Centrándonos en el plano tributario y en la aplicación del ordenamiento jurídico español, las relaciones con Reino Unido pasarían a ser tratadas como cualquier relación tenida con un tercer Estado. Las consecuencias fiscales más notorias las encontramos en el ámbito de la imposición indirecta y en materia aduanera.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado en la Unión Europea, lo que supone un trato diferenciado entre las operaciones realizadas entre Estados Miembros —operaciones intracomunitarias— y las operaciones realizadas con terceros países. La Administración tributaria, siendo conocedora de ello, ya ha empezado a emitir circulares a las sociedades que puedan verse afectadas por el Brexit para informar de cuáles serán las consecuencias en la materia si se produce la salida de Reino Unido sin alcanzar ningún acuerdo.

En materia aduanera el Brexit también va a suponer un gran cambio respecto a las relaciones comerciales establecidas hasta el momento con Reino Unido. Recordemos que la Unión Europea es, ante todo, una Unión Aduanera. La salida de un Estado de esta Unión aduanera supondrá el nacimiento de controles fronterizos tanto sobre mercancías como sobre las personas que entren o salgan del territorio común. Además, el tráfico comercial de mercancías entre los Estados Miembros y Reino Unido será considerado como importaciones y exportaciones, con la consiguiente aplicación de las tarifas arancelarias que correspondan.

En materia de imposición directa, las modificaciones son menos acusadas, ya que resulta plenamente aplicable el Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado entre España y Reino Unido el 14 de marzo de 2013, en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio. También resultarán de aplicación todos los instrumentos ratificados por los miembros de la OCDE en materia de pre-

vención y lucha contra la Erosión de Bases Imponibles, conocido también como acciones del plan BEPS. No obstante, sí dejarán de ser aplicables todas aquellas normas que dan un trato preferencial a los residentes de otros Estados Miembros, para intentar equiparar los efectos tributarios derivados de la aplicación de nuestra normativa interna a residentes fiscales en otros Estados de la Unión.

En este artículo, procedemos a analizar las consecuencias fiscales derivadas del Brexit, analizando para ello los cambios más significativos en cada uno de los grandes impuestos que forman parte de nuestro sistema tributario.

## II. MODIFICACIONES EN LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Como ya se avanzaba en materia de imposición directa, los impactos del Brexit serán menos notorios que en la imposición sobre el consumo.

El Convenio para evitar la Doble Imposición firmado entre España y Reino Unido sigue siendo plenamente aplicable, por lo que las modificaciones más significativas en el IRPF se producirán por la inaplicabilidad de todas aquellas disposiciones que hacen referencia a los países que forman parte de la Unión Europea, pues Reino Unido ya habrá dejado de serlo.

La primera gran variación la encontramos en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en adelante LIRPF. En relación con la imputación temporal de rentas reguladas en el artículo 14 LIRPF, encontramos en su apartado tercero que:

*«3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.»*

*Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.»*

Así, en el caso de que una persona física con residencia fiscal en España cambie su residencia a Reino Unido, teniendo rentas pendientes de imputación, deberá tributar por ellas en el último periodo impositivo en el que sea residente fiscal en España. En consecuencia, ya no podrá optar el criterio de imputación a plazos de las rentas a medida que se vayan obteniendo, como sí pueden hacer aquellos contribuyentes del IRPF que trasladen su residencia a otro Estado Miembro.

Otras de las modificaciones relevantes que se han de tener en consideración la encontramos en el artículo 91.15 LIRPF. En este precepto se regula la imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional, que excluye de su ámbito de aplicación a las participaciones en entidades que aun siendo no residentes lo sean en algún otro Estado Miembro de la Unión Europea. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas, o se trate de una institución de inversión colectiva, regulada por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009. En la medida en que Reino Unido deje de ser parte de la Unión, las participaciones en entidades británicas pueden quedar sometidas a la aplicación del régimen de transparencia fiscal si se cumplen los requisitos para su aplicación.

Tanto en materia del IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades, la salida de Reino Unido verá modificadas las disposiciones relativas a la conocida como «Exit Tax». El artículo 95 bis LIRPF regula el afloramiento de ganancias patrimoniales por cambio de residencia con el cumplimiento de unos determinados requisitos. En el IRPF el «Exit Tax» afecta a las ganancias que pudiesen generarse por la tenencia de acciones o participaciones, gravando plusvalías tácitas por la diferencia entre el valor de mercado de las participaciones en el momento del cambio de residencia y el valor de adquisición de las mismas.

Como puede leerse en el apartado 1 del art. 95 bis LIRPF:

*«1. Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, y concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.*

*b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.»*

No obstante, el conocido como «Exit Tax» establece una serie de particularidades cuando el cambio de residencia se realiza a otro Estado Miembro de la Unión, como regula el apartado 6 del art. 95 bis LIRPF:

*«6. Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo las siguientes especialidades:*

*a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias:*

*1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.*

*2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*3.º Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado.*

*La ganancia patrimonial se imputará al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.*

*La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en esta letra a), y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.*

*b) En el supuesto a que se refiere el número 1.º de la letra a) anterior, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 anterior y su valor de transmisión.*

*A estos efectos el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones*

hubieran tributado por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) *El contribuyente deberá comunicar a la Administración tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, la opción por la aplicación de las especialidades previstas en este apartado, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslade su residencia, con indicación del domicilio así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.*

d) *En caso de que el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haberse producido alguna de las circunstancias previstas en la letra a) de este apartado, las previsiones de este artículo quedarán sin efecto.»*

En este caso debe ponerse de manifiesto que, aquellas personas con residencia fiscal en España y que trasladen su residencia fiscal a Reino Unido ya no podrán beneficiarse de estas especialidades a la hora de no tributar por la aplicación de la cláusula de salida o «Exit Tax». Además, debe tenerse en cuenta que uno de los requisitos por los que las peculiaridades de esta prórroga dejen de aplicarse se deriva de la pérdida por el contribuyente de su condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea. En consecuencia, podría darse el supuesto de que contribuyentes que fueron residentes fiscales en España y trasladaron su residencia a Reino Unido, aun cumpliendo con los requisitos para tributar por la ganancia patrimonial por cambio de residencia, ex. art. 95 bis LIRPF, no hubiesen tributado por trasladarse a otro Estado Miembro. No obstante, con la salida de Reino Unido como Estado Miembro, automáticamente les resultará plenamente aplicable esta cláusula, debiendo presentar autoliquidación complementaria en el plazo que medie entre la fecha que se produzca la salida de Reino Unido de la Unión Europea y el final del plazo inmediato siguiente de declaración del impuesto, que en este caso sería el 30 de junio de 2020.

Por ello, todos aquellos ex contribuyentes fiscales en España que pudiesen cumplir con los requisitos para tributar por la aplicación del «Exit Tax», deberán ser conscientes de ello y proceder a presentar declaración complementaria en el mencionado plazo. De lo contrario, se exponen al riesgo de ser regularizados y sancionados por la Administración tributaria española.

La última de las modificaciones más destacables como consecuencia del Brexit en relación con el IRPF, la encontramos en el gravamen especial sobre premios de lotería regulado en la Disposición Adicional trigésima tercera de la LIRPF. En dicha disposición adicional se regula el gravamen especial que se aplica a los premios de lotería, el cual asciende al 20%. Los premios gravados a este tipo especial incluyen aquellos premios que hayan sido organizados por «organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin

ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo» y que persigan objetivos idénticos a los de la Cruz Roja Española o a los de la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).

En consecuencia, si se obtiene por un residente fiscal en España algún premio de este tipo por organismos británicos tras la salida de la UE de Reino Unido, sobre los mismos no les será de aplicación el tipo de gravamen especial y los contribuyentes deberán integrar esta ganancia en la base imponible general del IRPF.

### III. MODIFICACIONES EN LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

En relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se debe tener en cuenta que el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) firmado entre España y Reino Unido va a marcar las reglas básicas de tributación respecto de las rentas percibidas por residentes británicos que tengan conexión con nuestro país.

Por ello, la tributación de los residentes fiscales en Reino Unido que tengan vínculos económicos en España y que perciban rendimientos que puedan someterse a gravamen en nuestro territorio, sólo se verán alteradas por la inaplicación de los beneficios conferidos a los residentes de otros Estados Miembros de la Unión Europea para intentar equiparar la tributación de los residentes fiscales en otros estados de la Unión con la tributación de los residentes fiscales en España.

En este sentido, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante LIRNR, **dispone en su artículo 14 que estarán exentas**, entre otras, las siguientes rentas:

- Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles **obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea** o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- **Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea** o a los establecimientos permanentes de estas últimas, situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.
  - 2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.
  - 3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.
- **Los dividendos y participaciones en beneficios** obtenidos sin mediación de establecimiento permanente **por fondos de pensiones** equivalentes a los regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, **que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea** o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.
  - **Los dividendos y participaciones en beneficios** obtenidos sin mediación de establecimiento permanente **por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009**, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios; no obstante en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.
  - **Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español** o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea **a una sociedad residente en otro Estado miembro** o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos.

En la medida en que la exención de todas estas rentas queda vinculadas a la conexión del rendimiento con otro Estado Miembro de la Unión Europea, ya no resultarán aplicables a los rendimientos obtenidos por residentes fiscales británicos. Para determinar la tributación de estos rendimientos, se deberá acudir directamente a lo dispuesto en el CDI España-Reino Unido, teniendo un efecto similar al que resultaría de aplicar las exenciones mencionadas. Por ejemplo, el CDI España-Reino Unido, establece que las rentas procedentes de intereses y de cánones, sólo tributan en el estado de residencia del contribuyente, de manera que un residente fiscal en Reino Unido que obtenga este tipo de rentas procedentes de entidades residentes en España, sólo tributará en el Estado de residencia, esto es, en Reino Unido por aplicación directa del CDI.

Además, para el caso de dividendos, el CDI dispone que, están exentos de tributación en el estado fuente (que en este caso sería España respecto de dividendos recibidos por residentes fiscales británicos), cuando el beneficiario efectivo sea, o bien una sociedad residente en Reino Unido con una participación de al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos o sea un plan de pensiones residente en Reino Unido. Además, para el resto de supuestos se limita la tributación en el Estado fuente (España) a un 10%.

En relación con las pensiones, el CDI España-Reino Unido regula que las pensiones y remuneraciones análogas satisfechas a una persona física residente en Estado contratante (que en nuestro supuesto de análisis sería Reino Unido) sólo pueden someterse a tributación en dicho Estado.

Por otro lado, en relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que pudiese resultar de aplicación a residentes fiscales británicos, el artículo 24 de la LIRNR dispone que, con carácter general, *la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro*.

Esta circunstancia significa que, como regla general los rendimientos que forman parte de la Base Imponible del IRNR se calculan sin que resulten deducibles los gastos necesarios para su obtención. Ahora bien, para los residentes en otros Estados Miembros de la Unión Europea se establece como reglas especiales la posibilidad de aplicar las siguientes deducciones, ex art. 24.6 LIRNR:

«6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª **Para la determinación de base imponible** correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, **se podrán deducir:**

a) En caso de personas físicas, **los gastos** previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

b) En caso de entidades, **los gastos** deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.»

De acuerdo con lo anterior, un residente fiscal en la Unión Europea que, por ejemplo, obtenga rendimientos procedentes de un inmueble alquilado en España puede deducirse determinados gastos, como pueden ser los suministros, impuestos, reparaciones, etc. Desde el momento en que Reino Unido salga de la Unión, no resultará aplicable esta cláusula a la hora de determinar la base imponible del impuesto, de manera que deberán tributar con carácter general por la renta íntegra, sin resultar de aplicación determinadas deducciones como las comentadas en el ejemplo de los gastos soportados por el propietario de un inmueble alquilado.

En relación con este punto, cabe poner de relieve que el tipo impositivo general del IRNR para los residentes fiscales en Reino Unido pasará de ser del 19% al 24%, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.1 LIRNR:

«1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general el 24%. No obstante, el tipo de gravamen será el 19% cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.»

Por último, en materia de modificaciones en la tributación en el IRNR tras el Brexit, cabe indicar que las personas físicas residentes fiscales en Reino Unido ya no podrán optar por tributar conforme a lo dispuesto en el artículo 46<sup>(1)</sup> de la LIRNR, esto es, como si fuesen residentes fiscales en España cuando se cumplan con los requisitos especificados en tal precepto.

#### IV. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En relación con el Impuesto sobre Sociedades cabe puntualizar que, aunque Reino Unido deje de formar parte de la Unión Europea, sigue siendo un Estado integrante de la OCDE y participa en todos aquellos mecanismos que han sido adoptados para la lucha contra el fraude fiscal y la Erosión de Bases Imponibles. Los convenios multilaterales acordados por el G-20 y la OCDE, principalmente el plan BEPS, seguirán vinculando a Reino Unido a la hora de implementar sus políticas fiscales internas, si bien es cierto que no quedará vinculado por las Directivas que ha aprobado en la materia la Unión Europea, como pudiera ser el caso de la Directiva sobre intermediarios fiscales, también conocida como DAC 6.

Centrándonos en las modificaciones que tendrán lugar a efectos del Impuesto sobre Sociedades, regulado en la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, en adelante LIS, procedemos a enumerar las más significativas.

(1) «Artículo 46. Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

1. El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

2. La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional regulado en este artículo. Las rentas se computarán por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

3. El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio resultante de aplicar las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

La primera de ellas, al igual que en el IRPF, se aplicará la cláusula de salida o «Exit Tax» cuando el traslado de residencia de la sociedad fuese a Reino Unido. En consecuencia, no será posible aplicar el aplazamiento del pago de la deuda en relación con la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor de mercado en el momento del traslado y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales propiedad de la sociedad que no queden afectos a un establecimiento permanente situado en España. Así resultaría inaplicable lo dispuesto en el artículo 19.1 LIS en relación con el traslado de residencia de la entidad a Reino Unido, tal y como puede leerse en el mentado precepto:

**«Artículo 19. Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales.**

1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En caso de afectación a un establecimiento permanente, será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 78 de esta Ley.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplica-

*ción lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.»*

Por tanto, con la salida de Reino Unido de la Unión Europea, las mercantiles que trasladen su residencia a Reino Unido, no podrán acogerse a la posibilidad de que se aplaze el pago del «Exit Tax» al momento en que los elementos patrimoniales se trasladen a un tercero.

Otra de las grandes modificaciones que se producirán en la materia, viene referida a la aplicabilidad del régimen de neutralidad fiscal en operaciones de reestructuración empresarial. En el Título VII, Capítulo VII de la LIS se recoge el régimen especial de neutralidad fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Cuando la aplicación de este régimen quede supeditada a que el cambio de residencia se produzca a otro Estado Miembro de la Unión, el traslado de residencia a Reino Unido, implicará la imposibilidad de aplicación del régimen de neutralidad fiscal. Del mismo modo, tampoco podrá aplicarse este régimen a las operaciones de cambio del domicilio social de sociedades europeas o de sociedades cooperativas europeas a Reino Unido.

Las deducciones contempladas en la LIS también se verán alteradas cuando se realicen actividades con Reino Unido que pudiesen dar lugar a la aplicación de diversas deducciones contempladas en la normativa del impuesto.

En este sentido, el artículo 35 LIS recoge la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, indicándose en el mismo que:

4. La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida.

5. Para la determinación del período impositivo y el devengo del impuesto se estará a lo dispuesto por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, para los contribuyentes por dicho impuesto.

6. Las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional regulado en este capítulo no perderán su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

7. El régimen opcional no será aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

8. Los contribuyentes por este impuesto que formen parte de alguna unidad familiar de las establecidas en el artículo 84.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el título VI del citado texto refundido, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

9. Lo dispuesto en este artículo se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

10. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de este régimen opcional.»

*«La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.»*

(...)

*«La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.»*

Así, la base de esta deducción estará formada por los gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica correspondientes con actividades efectuadas en España o en cualquier Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Por tanto, tras la salida de Reino Unido, los gastos en I+D+I realizados por sociedades en este Estado, no podrán formar parte de la base imponible de la deducción.

El artículo 36 LIS recoge la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Así, el apartado 1 del artículo 36 LIS, indica que:

*«1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción:*

*a) Del 25% respecto del primer millón de base de la deducción.*

*b) Del 20% sobre el exceso de dicho importe.»*

La base de la deducción está constituida por los gastos de producción, en los que se incluyen:

*«1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000 euros por persona.*

*2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.»*

Por tanto, los gastos de personal creativo con residencia fiscal en Reino Unido no podrán formar parte de la base imponible de la deducción en Inversiones Culturales.

## V. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Como se apuntaba al inicio de este artículo, las implicaciones fiscales más relevantes que tendrán lugar tras la salida de Reino Unido de la Unión Europea se producirán en el ámbito del IVA. La Administración tributaria, conectora de esta circunstancia, ha emitido circulares, folletos informativos y comunicaciones a aquellas sociedades que pueden verse más afectadas por el Brexit sin acuerdo.

El IVA, al ser un impuesto armonizado a nivel Comunitario distingue la calificación de las operaciones comerciales realizadas entre países miembro de la Unión Europea de las realizadas con países terceros.

En consecuencia, tras la salida de Reino Unido, las operaciones realizadas entre éste y cualquier Estado Miembro de la Unión pasarán a tener la consideración de operaciones realizadas con países terceros.

Las implicaciones en materia de entrega de bienes entre España y Reino Unido será la consideración de éstas como importaciones o exportaciones.

Los envíos de mercancías a Reino Unido se considerarán como exportaciones exentas del Impuesto, ex. art. 22 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA, teniendo como justificante de la exención la declaración aduanera de exportación.

Por el contrario, las entradas de mercancías procedentes de Reino Unido serán consideradas importaciones y estarán sujetas al IVA español. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 LIVA:

*«Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.»*

Se entiende por importaciones, ex. art. 18. Uno. Segundo LIVA, la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero. El IVA devengado con la importación se liquida en la declaración aduanera con la entrada de mercancías en el territorio y se ingresa en los plazos correspondientes, aunque existe la posibilidad de acogerse al régimen de devolución mensual (REDEME), ingresando el IVA con la presentación de la declaración-liquidación del mes correspondiente. El acogimiento al sistema de devolución mensual, supondrá la inclusión automática en el sistema de Suministro Inmediato de Información (SII).

En relación con las prestaciones de servicios entre empresarios y profesionales residentes en España y en Reino Unido, debemos acudir a las reglas de localización de estos servicios para determinar las implicaciones de la salida de Reino Unido como Estado Miembro de la Unión Europea. Como regla general, el artículo 69. Uno LIVA dispone como lugar de realización de las prestaciones de servicios, los siguientes:

*«Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:*

*1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o resi-*

dencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.»

No obstante, el apartado Dos del art. 69 y el artículo 70 LIVA, establecen una serie de reglas especiales respecto a la localización de determinadas prestaciones de servicios. Por tanto, los siguientes servicios, que conforme a las reglas generales se entiendan localizados en Reino Unido por prestarse a empresarios o profesionales británicos, pero cuando su uso efectivo se realice en España, se entenderán localizados en España:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. Siendo éstos:

«a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.»

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

Por tanto, a la hora de determinar el lugar de prestación del servicio a efectos del IVA entre España y Reino Unido, dejará de ser aplicable cualquier especialidad en relación con su vinculación a la Unión Europea.

Otra novedad la encontramos en la posibilidad que surgirá tras la salida de Reino Unido de que los turistas británicos que viajen a nuestro país soliciten la devolución del IVA soportado en las compras que hagan en España. Por tanto, los residentes en Reino Unido que compren artículos durante su estancia en España (Península e Islas Baleares) como particulares podrán solicitar la devolución del IVA soportado en sus compras, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que efectúen sus compras en una tienda que ofrezca el formulario electrónico DIVA tax free.
- Que las compras tengan un carácter personal, desprovistas de cualquier finalidad comercial.
- Que las mercancías compradas en España, sean llevadas de vuelta a Reino Unido en el plazo de 3 meses desde que se realizó la adquisición.
- Que, en el momento de la salida del territorio español estén en posesión de las facturas de compras de los bienes y del formulario DIVA, de los bienes cuya devolución solicita y de la tarjeta de embarque o ticket de viaje.

En cuanto a la devolución de las cuotas soportadas en España por empresario establecidos en Reino Unido, su régimen será el de la 13ª Directiva (territorios no comunitarios) y no el de la 8ª Directiva (Estados comunitarios).

Por último, el Brexit también implicará una serie de obligaciones formales en relación con el IVA. En este sentido, las operaciones que realicen los empresarios y profesionales españoles con Reino Unido dejarán de incluirse



en el modelo 349 «declaración informativa de operaciones intracomunitarias».

## VI. MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO ADUANERO Y DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Otras de las grandes modificaciones de esta salida es el renacimiento de fronteras entre los Estados Miembros de la Unión Europea y Reino Unido.

Esta circunstancia implica la sujeción del flujo de mercancías entre España y Reino Unido a las formalidades aduaneras correspondientes. Las formalidades incluyen la presentación de una declaración aduanera de importación/exportación o la vinculación a un régimen aduanero distinto para cada envío. El tráfico de mercancías con este territorio también estará sujeto a los controles aduaneros que sean preceptivos y al pago de los derechos arancelarios y a los gravámenes que se devenguen con la introducción de mercancías, así como a la necesidad de obtener certificaciones sanitarias, fitosanitarias o de calidad para que las mercancías puedan acceder al territorio.

La introducción o envío de mercancías desde la Península, las Islas Baleares o Canarias a Reino Unido, requerirá la presentación de una declaración de aduana normal. Los operadores económicos que realicen este tipo de operaciones deberán registrarse a efectos aduaneros con un número EORI. La Administración tributaria de oficio ya ha asignado a todos los operadores que venían realizando operaciones comerciales con Reino Unido un número EORI. Este número está compuesto por el NIF precedido por las siglas ES. Los operadores no establecidos en la Unión Europea deberán asignar un representante fiscal que sí esté establecido en este territorio.

Para la entrada de mercancías procedentes de la Unión Europea, cuando el primer punto de entrada de la Unión sea España, el transportista debe presentar una declaración sumaria de entrada «ENS» antes de la llegada de la mercancía. Una vez se notifica la llegada de la mercancía, el transportista debe notificarlo en el momento de la llegada. Una vez presentada en la aduana, la mercancía debe recibir inmediatamente un destino aduanero. Las mercancías pueden mantenerse en un Almacén de Depósito Temporal (ADT) sin incluirse en un régimen aduanero o sin reexportarse por un máximo de 90 días naturales.

Las mercancías que vayan a incluirse en nuestro territorio en un régimen aduanero, serán objeto de una declaración de aduana apropiada al régimen en el que vaya a entrar (despacho a libre práctica, tránsito externo, depósito aduanero y zona franca, etc.), que se presentará por cualquier persona establecido en el Territorio Aduanero de la Unión.

Por último, en materia de Impuestos Especiales, la salida de Reino Unido de la Unión sin acuerdo implicaría que, a partir de la salida efectiva del mismo, las expediciones o recepciones de productos objeto del Impuesto especial, se convierten también en importaciones/exportaciones aplicándoles plenamente la normativa aduanera de la Unión Europea.

## VII. CONCLUSIONES

El avance infructuoso de las negociaciones entre la Unión Europea y Reino Unido sobre la salida de este último como Estado Miembro hacen cada vez más factible la salida sin llegar a un consenso.

Esta salida sin acuerdo supondría que, de la noche a la mañana Reino Unido se convierta en un país tercero, dejando de serle de aplicación a cualquier mención que nuestra normativa interna realice respecto a los países que forman parte de la Unión Europea.

Esta circunstancia en términos tributarios se traduce en un cambio radical en la calificación de las operaciones comerciales con Reino Unido en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, el tráfico de mercancías con este país tendrá la calificación de importaciones y exportaciones, sometiéndose al IVA a la importación, así como a los derechos arancelarios y a los gravámenes adicionales que puedan generarse en las aduanas para la introducción de determinadas mercancías en nuestro territorio.

Los operadores que tengan este tipo de relaciones comerciales, deben prever el impacto logístico y económico que supondrá este cambio en sus cuentas de explotación, para poder absorber de la mejor manera posible el impacto económico que supondrá el Brexit.

En relación con la imposición directa —IRPF, IRNR e IS— los impactos no son tan notorios. La existencia del CDI España-Reino Unido facilita la aplicación de la normativa interna en relación con la tributación de determinadas operaciones realizadas con Reino Unido y que puedan tener repercusión en nuestro territorio.

Este desconcierto hace que, en caso de no llegar a un acuerdo el cambio de las relaciones comerciales entre los Estados Miembros y Reino Unido puedan verse gravemente afectadas, sin que en la actualidad sean capaces de medir las consecuencias reales, más allá de realizar estimaciones sobre cómo quedarán las cosas el día después de la salida.

## VIII. BIBLIOGRAFÍA

- Administración Estatal de la Agencia Tributaria. «Efectos del Brexit en el ámbito aduanero y de los

Impuestos Especiales.» Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, R., *Principales efectos fiscales de un Brexit sin acuerdo*.
- Comisión Europea. «Lista de comprobación de la preparación ante el Brexit para empresas con actividad para en la UE», julio de 2018.
- Comisión Europea. «Siete cosas que las empresas en la EU-27 necesitan saber con el fin de prepararse para el Brexit», julio de 2018.
- Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.