

Principales efectos fiscales de un *brexit* sin acuerdo

Remedios García Gómez de Zamora y Pilar Álvarez Barbeito

Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis de las principales consecuencias fiscales que podrían desencadenarse de un brexit sin acuerdo tanto para los británicos y empresas del Reino Unido establecidas en nuestro país como para los españoles y empresas de nuestro país que residan, estén establecidas u operen en el Reino Unido, y ello, desde la perspectiva de la imposición directa e indirecta.

1. Introducción

Ante el escenario cada vez más probable de un *brexit* sin acuerdo, son muchas las consecuencias que pueden desencadenarse en el ámbito fiscal tanto para los residentes británicos en nuestro país y las empresas del Reino Unido establecidas o con intereses en España como para los españoles y empresas de nuestro país que residan, estén establecidos u operen en el Reino Unido, y ello, desde la perspectiva de la imposición directa e indirecta.

Ha de tenerse en cuenta que, en ese contexto —y al margen de que el Reino Unido continúe vinculado por las reglas establecidas por la Organización Mundial del Comercio, a la que pertenece—, las directivas comunitarias en materia fiscal dejarán de ser aplicables en el Reino Unido, resultando también afectadas las libertades de circulación que se garantizan mediante los tratados de la Unión Europea. No obstante, los efectos negativos que de ello

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

puedan derivarse pueden resultar atenuados tanto por la aplicación de los tratados de carácter bilateral —como los convenios para evitar la doble imposición, que se encuentren vigentes— como por el hecho de que libertades como la que afecta a la circulación de capitales se apliquen en la Unión Europea también en relación con países terceros.

Teniendo en cuenta lo anterior, exponemos a continuación las cuestiones más relevantes que, atendiendo a las principales figuras impositivas de nuestro sistema tributario, podrían resultar afectadas por la situación descrita, algunas de las cuales habrían de matizarse si el Reino Unido permanece finalmente dentro del Espacio Económico Europeo.

2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

A efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, los residentes en España que tengan la condición de contribuyentes del impuesto deberán tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- En primer lugar, en supuestos de traslado de residencia al Reino Unido, en relación con la *imputación temporal de las rentas pendientes de integración* y de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), tales rentas habrán de integrarse en la base imponible correspondiente 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, perdiéndose por tanto la posibilidad de optar por imputar tales rentas a medida que se vayan obteniendo.
- Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.5 de dicha ley, para que no se integren las *pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de valores cotizados británicos*, el plazo relevante de reinversión en valores homogéneos ya no será de dos meses, sino de un año.
- Además, las *alteraciones en el valor del patrimonio procedentes de la venta de valores cotizados británicos* no podrán calcularse conforme a la norma específica de valoración prevista en el artículo 37.1a de la ley del impuesto debido a la inaplicación de la Directiva 2004/39/CE.
- De igual modo, también por la imposibilidad de aplicar normativa comunitaria —en este caso, la Directiva (UE) 2016/2341 (que ha sustituido, con efectos desde el 13 de enero del 2019 a la Directiva 2003/41/CE)—, las *aportaciones a planes de pensiones británicos* no podrán beneficiarse de las reducciones sobre la base imponible general previstas en el artículo 51.1.2.º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni cabrá aplicar la regla especial de valoración prevista en el artículo 43.1.1.º de la misma ley para las retribuciones en especie por contribuciones satisfechas por los promotores a fondos de pensiones británicos.

- Por su parte, el *diferimiento por reinversión previsto para las participaciones en instituciones de inversión colectiva* en el artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable también a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas éstas por la Directiva 2009/65/CE, no será de aplicación cuando tales instituciones se hayan constituido y domiciliado en el Reino Unido.
- Ha de destacarse también que la excepción que recoge el apartado 15 del artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional en relación con entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea dejará de ser aplicable en los casos de las que residan en el Reino Unido.
- Por otra parte, tampoco cabrá aplicar el régimen especial aplicable a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia —*exit tax*— previsto en el artículo 95 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su apartado 6, cuando dicho traslado se efectúe al Reino Unido.
- En último lugar, puede destacarse también la inaplicación del *régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994* previsto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por tanto, dejarían de poder aplicarse coeficientes de abatimiento sobre los importes derivados de la transmisión de valores negociables en mercados regulados británicos o de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva británicas cuando hubieran sido adquiridos antes de la citada fecha.

3. Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)

En relación con el impuesto sobre la renta de no residentes ha de destacarse, en primer lugar, que una salida no acordada del Reino Unido conllevaría la inaplicación de algunos importantes supuestos de rentas exentas recogidas en el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR). En ese sentido, no serían aplicables las exenciones previstas en ese precepto sobre los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, o respecto de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando tales rentas fueran percibidas por residentes en el Reino Unido —art. 14.1c—, o sobre los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices cuando éstas residan en el Reino Unido —art. 14.1h—, o respecto de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones o por instituciones de inversión colectiva cuando tengan su

residencia en el Reino Unido —art. 14.1k y l—, o respecto de los cánones o regalías a los que se refiere el artículo 14.1m cuando se satisfagan a una sociedad británica.

No obstante, los perjudiciales efectos que se derivarían de lo anterior resultarían mitigados, en buena medida, por la aplicación del vigente Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre España y el Reino Unido, de fecha 14 de marzo del 2013. En ese sentido, cabe recordar que en él se establece la exención de tributación en la fuente respecto de los intereses y cánones y, con determinados requisitos, también respecto de algunos dividendos y ganancias patrimoniales.

Al margen de lo anterior, atendiendo a la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de no residentes, también habría de tenerse en cuenta que el abandono de la Unión Europea por parte del Reino Unido, sin que medie acuerdo, provocará la inaplicación de la exención prevista en la disposición adicional séptima del mencionado texto refundido para los casos de *reinversión en vivienda habitual* en España; impedirá, a efectos de determinar la base imponible, la posibilidad de deducir los gastos directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en nuestro país (a los que hace referencia el art. 24.6 TRLIRNR); situará el *tipo de gravamen* aplicable a los residentes en el Reino Unido en el general del 24 % —que sustituiría al reducido del 19 %— y, por último, eliminará para dichos sujetos la posibilidad de aplicar el *régimen opcional previsto en el artículo 46 del citado texto refundido*, en virtud del cual los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, con ciertos requisitos, pueden tributar como contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes.

4. Impuesto sobre sociedades (IS)

En relación con el impuesto societario, también cabe destacar algunos de los efectos relevantes que podría acarrear una salida no negociada del Reino Unido:

- Así, en primer lugar, ello conllevaría la imposibilidad de aplicar el *régimen de neutralidad fiscal* a las operaciones de reestructuración empresarial cuando aquél estuviera condicionado a que la sociedad adquirente o dominante, sus socios o el elemento objeto de transmisión residieran en un Estado miembro de la Unión Europea. Tampoco podría aplicarse dicho régimen fiscal cuando se produjese el cambio de domicilio de sociedades europeas y de sociedades cooperativas europeas desde el Reino Unido a España o viceversa.
- Por otra parte, y también para los supuestos de cambio de residencia de una entidad al Reino Unido, no sería posible *aplazar el pago* previsto en el artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con la deuda tributaria derivada del traslado de residencia cuando los elementos patrimoniales no quedan afectos a un establecimiento permanente situado en España.

- Además, en el caso de que diferentes sociedades residentes tengan como matriz una entidad británica, no habría posibilidad de aplicar *consolidación fiscal horizontal*.
- Tampoco podría aplicarse la deducción prevista en el artículo 35 de la Ley 27/2014 en relación con las *actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica* cuando las actividades se efectuasen en el Reino Unido.
- Por último, cabe mencionar también la inaplicación de la excepción prevista en el artículo 100.16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto del *régimen de transparencia fiscal internacional*.

5. Imposición indirecta

En el ámbito de la imposición indirecta, la salida del Reino Unido de la Unión Europea sin acuerdo acarreará consecuencias, fundamentalmente, en materia aduanera y en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

A estos efectos, la Agencia Tributaria y, en concreto, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, ha emitido una comunicación, de fecha 26 de diciembre del 2018, en la que se refiere a algunos de los aspectos que se derivarán de lo que, en última instancia, se traduce en la salida del Reino Unido del mercado único y de la unión aduanera.

Pues bien, desde el punto de vista aduanero, la Agencia Tributaria destaca que dicha salida implicará, entre otras cuestiones, que los flujos de mercancías entre España y el Reino Unido dejarán de tener la consideración de operaciones intracomunitarias para pasar a estar sujetos a formalidades aduaneras —tales como la presentación de una declaración aduanera de importación/exportación o vinculación a otro régimen aduanero para cada envío, la realización de controles aduaneros, el pago de derechos arancelarios y otros gravámenes que se devenguen, o la necesidad de obtener certificaciones sanitarias, fitosanitarias, de calidad o de otro tipo para poder disponer de sus mercancías—.

Señala, además, que la introducción o envío de mercancías desde la Península, Baleares o Canarias al Reino Unido requerirá la presentación de una declaración en la aduana normal.

Asimismo, apunta la necesidad de que todos los operadores económicos deban identificarse a efectos aduaneros con un número de registro e identificación (número EORI), válido en toda la Unión Europea.

En cuanto al impuesto sobre el valor añadido, recuerda la Agencia Tributaria que los envíos al Reino Unido estarán exentos de él como exportaciones, siendo la declaración aduanera de exportación uno de los medios de prueba admitidos a efectos de justificar dicha exención.

Por el contrario, las importaciones del Reino Unido estarán sujetas al pago de dicho impuesto a la importación, impuesto que se habrá de liquidar en la declaración aduanera y que debe ingresarse en los plazos correspondientes, aunque —con ciertos requisitos— puede optarse por el pago del impuesto sobre el valor añadido diferido.

Por otra parte, dado que las operaciones llevadas a cabo entre España y el Reino Unido dejan de calificarse de intracomunitarias, no deberán informarse a través de la declaración recapitulativa del modelo 349.

Al margen de lo anterior, la referida comunicación alude también a las consecuencias de una salida sin acuerdo en relación con los impuestos especiales. Señala la Agencia Tributaria que dicho escenario implicaría que, a partir de la salida efectiva del Reino Unido, las expediciones o recepciones de productos objeto de un impuesto especial se convertirían en exportaciones o importaciones y, por tanto, les sería de aplicación plena la normativa aduanera de la Unión Europea.