

COMENTARIOS DE URGENCIA EN RELACIÓN CON EL POSIBLE IMPACTO DEL BREXIT EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA

INTRODUCCIÓN

La reforma del Tratado de Lisboa (en vigor desde finales de 2009) introdujo en el [Tratado de la Unión Europea](#) una cláusula que permite la salida de un Estado miembro de la Unión (regulada en el artículo 50 del TUE). Dicho artículo establece, resumidamente, que:

- El Estado que decida retirarse habrá de notificar su intención al Consejo Europeo y negociar un acuerdo que regulará el marco de relaciones futuras con la Unión; y
- La notificación formal de salida no tendrá efectos inmediatos en el régimen jurídico aplicable entre el Reino Unido y la Unión Europea, sino que dichos efectos se pospondrán al menos dos años, pudiendo incluso prorrogarse el plazo de común acuerdo si la negociación del acuerdo de salida se extiende en el tiempo.

Durante todo el periodo de la negociación de salida, el Reino Unido seguirá siendo miembro de la Unión Europea a todos sus efectos y conservará los derechos y obligaciones inherentes a dicha condición. A sus residentes les seguirán siendo de aplicación todas las normas de Derecho de la Unión Europea.

La negociación entre la Unión Europea, que estará representada por la Comisión, y el Reino Unido habrá de regular todos los asuntos que afectan al Derecho de la UE, por ejemplo en cuestiones como ayudas públicas, competencia o procedimientos de extradición, pero también en materia tributaria. Una vez que se alcance un acuerdo para la salida, el mismo no deberá ser aprobado por los todos los Estados miembros de la UE (EEMM), sino sólo por las instituciones de la Unión.

Un posible escenario, por tanto, es que el Reino Unido aproveche las negociaciones de salida para concluir un acuerdo comercial que facilite la libertad de movimientos de capitales y los de intercambios comerciales, al estilo no sólo de los que la Unión Europea ha mantenido tradicionalmente con los países del Espacio Económico Europeo, sino como los que ha suscrito recientemente con [Canadá](#) o [Corea del Sur](#), o como el que en materia fiscal refleja el artículo 15 del [acuerdo con Suiza](#).

Cabe recordar, en cualquier caso, que la libertad de circulación de capitales y pagos (artículo 56 del TFUE) también aplica a terceros estados, como será el Reino Unido tras su salida de la UE. Más problemática podría resultar la aplicación de la libre circulación de personas, sobre todo en relación con permisos de trabajo y residencia (cabe recordar que el Reino Unido no forma parte del Acuerdo de Schengen) o las libertades de establecimiento, prestación de servicios o circulación de mercancías.

Por último, cabe recordar que existen otros Tratados internacionales de los que forman parte tanto el Reino Unido como la Unión Europea, como el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) que se instauró el 1 de enero de 1994 con motivo de un acuerdo entre países miembros de la UE y de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA, por sus siglas en inglés), excepto Suiza, y cuya creación permitió a los países de la EFTA participar en el mercado interior de la Unión Europea sin tener que adherirse a la UE. En este momento no es posible concluir si tal acuerdo seguirá siendo aplicable al Reino Unido tras su salida de la UE, siendo esta una cuestión a decidir durante las negociaciones de salida.

CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS EN ESPAÑA

Desde el punto de vista estrictamente tributario español, debemos insistir en la necesidad de esperar a la conclusión del acuerdo de salida, ya que no se puede descartar que el mismo incluya cláusulas de salvaguarda por las cuales las Directivas en materia fiscal (como la directiva matriz-filial, la directiva de intereses y cánones entre empresas asociadas y la directiva de reestructuraciones empresariales) sigan siendo de aplicación al Reino Unido.

Con independencia de la inclusión de dichas posibles cláusulas fiscales en el acuerdo a suscribir entre la UE y el Reino Unido, hay también que recordar que, en el caso concreto de las relaciones entre España y el Reino Unido, se halla en vigor un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de fecha 14 de marzo de 2013, en virtud del cual:

- Los dividendos satisfechos a residentes del otro Estado Contratante podrán quedar exentos si el beneficiario efectivo de los mismos no es un vehículo de inversión inmobiliaria y controla al menos el 10% del capital de la sociedad pagadora.
- Los intereses satisfechos a beneficiarios efectivos residentes en el otro Estado contratante estarán exentos de tributación en la fuente;
- Los cánones satisfechos a beneficiarios efectivos residentes en el otro Estado contratante estarán exentos de tributación en la fuente; y
- Las ganancias de capital obtenidas por un residente de un Estado contratante (por ejemplo, en operaciones de reestructuración empresarial) tributarán exclusivamente en el Estado de residencia de este último, salvo que se trate de sociedades cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles sitos en el Estado de la fuente.

Sin perjuicio de lo anterior, y en una primera aproximación que no tiene carácter exhaustivo, cabría destacar los siguientes impactos de la salida del Reino Unido de la Unión Europea en materia de tributación directa (una vez, insistimos, ésta se produzca).

- **En el Impuesto sobre Sociedades:**
 - Imposibilidad de aplazar el pago del impuesto de salida contemplado en el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para los traslados de residencia sin afectación de elementos a un establecimiento permanente en España.
 - Imposibilidad de aplicar el régimen de neutralidad para reorganizaciones societarias en los cambios de domicilio entre el Reino Unido y España de Sociedades Europeas y de Sociedades Cooperativas Europeas, así como en todas aquellas operaciones (fusiones, escisiones, canjes de valores y aportaciones de activos) en las que el régimen fiscal esté supeditado a que la entidad adquirente o dominante, sus socios o el elemento transmitido sea residente o esté situado en un Estado de la UE (salvo que, en determinados supuestos, el Reino Unido permanezca dentro del Espacio Económico Europeo).
 - Consideración de Gibraltar como un paraíso fiscal a todos los efectos, sin posibilidad de beneficiarse de las excepciones previstas para paraísos fiscales miembros de la Unión Europea en determinados artículos de la LIS (p.ej. artículo 21.9 LIS para dividendos y plusvalías, artículo 22.7 para rentas de establecimientos permanentes y artículo 23.2 de reducción aplicable a las rentas procedentes de ciertos intangibles)
 - No posibilidad de aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica (artículo 35 de la LIS) por actividades efectuadas en el Reino Unido (salvo que permanezca dentro del Espacio Económico Europeo).

- No aplicación de la excepción a la aplicación de la transparencia fiscal internacional del artículo 100.16 LIS (especialmente importante si, finalmente, a partir del 2020 el Reino Unido reduce su tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades al 17%, ya que dicho tipo estaría por debajo del 75% del tipo nominal español).
- No aplicación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje cuando la gestión estratégica y comercial se realice desde el Reino Unido, o cuando la totalidad de los buques afectos estén registrados en dicho Estado.
- **En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):**
 - No posibilidad de aplicar el criterio de imputación temporal de rentas diferidas del artículo 14.3 de la Ley del IRPF (LIRPF) a medida que se vayan realizando las rentas, sin sanción ni intereses de demora o recargos, en traslados de residencia al Reino Unido.
 - No aplicación de la excepción para acciones cotizadas en la UE de la regla especial de tributación como rendimientos de capital mobiliario en la distribución de prima de emisión (art. 25.1 LIRPF) y reducción de capital (artículo 33.3 LIRPF).
 - Incremento del plazo de 2 meses a 1 año para que la reinversión en valores cotizados homogéneos impida el cómputo de pérdidas patrimoniales (artículo 33.5 LIRPF).
 - No aplicación de la regla especial (artículo 37.1.a LIRPF) de cómputo de ganancias patrimoniales en la venta de valores cotizados.
 - No aplicación de las reglas especiales (reducción en base imponible de las aportaciones –artículo 51.1.2º LIRPF- y valoración de la retribución en especie por contribuciones satisfechas por los promotores –artículo 43.1.1º.e LIRPF-) sobre aportaciones a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE.
 - No aplicación de la excepción a la aplicación de la transparencia fiscal internacional del artículo 91.15 (especialmente importante si, finalmente, a partir del 2020 el Reino Unido reduce su tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades al 17%, ya que dicho tipo estaría por debajo del 75% del tipo nominal español).
 - No aplicación del diferimiento por reinversión en las participaciones en instituciones de inversión colectiva (artículo 94 de la LIRPF) constituidas y domiciliadas en el Reino Unido.
 - No aplicación del régimen especial de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia (Exit tax) del artículo 95bis.6 de la LIRPF (excepción a la tributación en el ejercicio de salida) en los cambios de residencia de personas físicas a otro Estado de la Unión Europea.
 - Imposibilidad de aplicar el régimen transitorio de reducción de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones cotizadas en mercados europeos (Disposición Transitoria 9ª LIRPF).
 - No aplicación del gravamen especial –reducido- sobre premios de determinadas loterías y apuestas (Disposición Adicional 33ª), por lo que los premios organizados por entidades del Reino Unido equivalentes a las españolas que permiten acceder a este gravamen tributarán como ganancia patrimonial en el régimen general del IRPF.
- **En el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR):**
 - No exención de los intereses y rendimientos procedentes de la cesión de capitales propios, así como de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente percibidos por residentes en el Reino Unido, del artículo 14.1 c) de la Ley del IRNR (LIRNR)

- No aplicabilidad de la exención de dividendos distribuidos a sociedades matrices, Fondos de Pensiones o Instituciones de Inversión colectiva residentes en el Reino Unido (salvo que permanezca dentro del Espacio Económico Europeo) de los artículos 14.1 h), k) y l) de la LIRNR.
 - No aplicabilidad de la exención de cánones satisfechos entre empresas "asociadas" del artículo 14.1 m) de la LIRNR.
 - No aplicabilidad de la exención por reinversión de la vivienda habitual (Disposición Adicional 7ª de la LIRNR).
 - No deducibilidad de los gastos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España (artículo 24.6 de la LIRNR).
 - No aplicación del tipo de gravamen reducido del 19% y aplicación en su defecto del tipo general del 24% para las rentas no sometidas a otro tipo de gravamen inferior (artículo 25.1 de la LIRNR).
 - No aplicabilidad del régimen especial de opción de tributación como contribuyente del IRPF de ciertos contribuyentes residentes en otros Estados de la Unión Europea (artículo 46 de la LIRNR).
- **En el Impuesto sobre el Patrimonio:**
 - No aplicabilidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en virtud de la cual los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo pueden tener derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por las Comunidades Autónomas en ciertas circunstancias.
 - **En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD):**
 - No aplicabilidad de las reglas especiales sobre adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) de la Disposición Adicional Segunda de la Ley del ISD (posibilidad para no residentes –residentes en la UE- de aplicar las bonificaciones fiscales aprobadas por las Comunidades Autónomas).

Las consecuencias en tributación indirecta y, singularmente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido serán abordadas en una publicación específica, dada la especial relación de estos impuestos con la normativa de la Unión Europea.

Síguenos:



www.garrigues.com