



*ÁREA DERECHO TRIBUTARIO.*

## **Efectos del BREXIT en la fiscalidad española**

Como ya sabrán, la salida del Reino Unido de la Unión Europea estaba fijada para el próximo 31 de octubre de 2019, no obstante, el pasado 28 de octubre fue aprobada una prórroga por parte de los estados miembros que fija un nuevo plazo máximo de desvinculación para enero de 2020.

Si bien es cierto que el Acuerdo de retirada contempla un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020, durante el que se seguirá aplicando la legislación comunitaria en el Reino Unido en relación al mercado interior, unión aduanera y las políticas comunitarias, lo cierto es que, si en la fecha de salida no estuviese en vigor el acuerdo, Reino Unido pasará a tener la condición de “país tercero” a todos los efectos.

En cualquier caso, exista o no acuerdo, los operadores españoles que intercambien bienes o servicios con Reino Unido, deben estar preparados para el nuevo régimen aplicable tras el Brexit.

En este escenario, hemos creído conveniente detallar en la presente nota las principales consecuencias fiscales que derivarían de la salida del Reino Unido si esta se produce en los próximos meses **sin acuerdo** y, por tanto, sin que sean de aplicación a las relaciones entre España y el Reino Unido, las normas comunitarias.

## IMPUESTOS INDIRECTOS

### 1.- COMPRAS Y VENTAS DE BIENES.

Dado que, con la salida de Reino Unido de la Unión Europea, este pasará a tener la consideración de tercer país a efectos del IVA, los flujos de mercancías entre España y Reino Unido dejarán de tener la consideración de operaciones intracomunitarias.

Esto implicará que las entregas de bienes iniciadas en España con destino al Reino Unido pasarán a tener la consideración de exportaciones y las adquisiciones de bienes provenientes de Reino Unido tendrán la consideración de importaciones.

El cambio de calificación en las adquisiciones de bienes es muy relevante, pues supondrá la obligación de liquidar el IVA a la importación en el momento de la entrada del bien en la Aduana. El efecto de este cambio llevará aparejado un coste financiero para los empresarios españoles que adquieran mercancías en Reino Unido debido al desfase temporal producido entre el momento del pago de las cuotas del IVA a la importación y su recuperación vía deducción, en la autoliquidación del impuesto.

Ahora bien, este coste financiero puede evitarse si el sujeto pasivo opta por la aplicación del Régimen Especial de IVA Diferido. Este régimen consiste, en líneas generales, en diferir el pago del IVA a la importación al momento de presentar las declaraciones tributarias. El único requisito para poder aplicarlo es que el sujeto pasivo del IVA (el importador) tenga un periodo de declaración mensual.

Aquellas entidades cuyo periodo de declaración sea trimestral, también podrían optar por aplicar el régimen de IVA diferido siempre y cuando tramiten el alta en el Registro de Devolución Mensual (REDEME). El alta en este régimen obliga la presentación mensual de declaraciones, dando acceso al régimen de IVA diferido, pero conllevará la obligación de suministrar los libros registros de IVA a la AEAT de forma electrónica, por aplicación del Suministro Inmediato de Información (SII).

Pero ¿cómo deberíamos tratar la adquisición de determinada mercancía en Reino Unido si el día de la salida efectiva de la UE, el bien no ha sido recepcionado en España? Pues la solución lógica pasaría por considerar la operación, no como una adquisición intracomunitaria, sino ya

como una importación quedando sujeta a los formalismos aduaneros y obligándonos ya a la liquidación del IVA a su entrada por la aduana.

Por otro lado, dado que las operaciones realizadas entre España y Reino Unido dejarán de calificarse como intracomunitarias, las mismas dejarán de tener que informarse tanto en la declaración recapitulativa modelo 349 como en el intrastat (tanto en los flujos de introducción como de expedición), y por tanto, tampoco será necesario identificarse mediante NIF-IVA.

## **2.- PRESTACIONES DE SERVICIOS**

En cuanto a las prestaciones de servicios, señalar que, como hasta ahora, resultarán de aplicación las reglas de localización previstas en los artículos 69 y 70 de la Ley de IVA.

Sin embargo, la salida de Reino Unido de la UE, provocará que sea de aplicación la regla de "uso efectivo" regulada en el artículo 70.Dos de la Ley de IVA, de tal forma que estarán sujetos al IVA español, determinados servicios que, si bien se localizan en Reino Unido aplicando las reglas de localización, su utilización o explotación efectiva se realice en el territorio de aplicación del IVA español.

Esta regla de cierre afecta a:

- Servicios enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de la Ley de IVA, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. A modo enunciativo, cesión de derechos de autor, patentes, licencias o marcas, asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, servicios financieros y de seguro, cesión de personal, arrendamiento de bienes muebles corporales, entre otros.
- Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Arrendamientos de medios de transporte.
- Servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

Asimismo, y como en el caso de movimiento de mercancías, los servicios prestados o recibidos con operadores ingleses dejarán de tener que informarse en el modelo 349.

Ahora bien, la obligación de solicitar el certificado de residencia fiscal a efectos del Convenio para Evitar la Doble Imposición, así como la obligación de declarar los servicios recibidos en el modelo 216 y su resumen anual, el 296, se mantiene sin alteración.

### **3.- REPRESENTANTE FISCAL**

Los empresarios establecidos en Reino Unido que realicen operaciones sujetas al IVA en península y Baleares, deberán nombrar un representante en España a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en la Ley de IVA, salvo que se acuerden con Reino Unido instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad

### **4.- AFECTACIÓN DE DETERMINADOS SISTEMAS DE SIMPLIFICACIÓN EN MATERIA DE IVA**

La normativa del IVA prevé una serie de mecanismos (tales como el régimen de ventas a distancia, operaciones triangulares y el régimen de ventanilla única) que tienen por objeto simplificar la aplicación del IVA en el marco del tráfico intracomunitario, y que, como consecuencia de la salida de Reino Unido, se verán afectados.

Por su relevancia, creemos conveniente explicar con un poco más de detalle, el relativo a las operaciones triangulares.

Se consideran operaciones triangulares aquellas en las que intervienen tres sujetos distintos (el proveedor, el adquirente y un intermediario), que se encuentran establecidos en tres Estados miembros distintos, produciéndose una serie de entregas sucesivas entre los distintos operadores pero existiendo un único transporte de los bienes: el que realiza el proveedor al adquirente final.

La simplificación introducida por la normativa consiste en considerar la exención de la adquisición intracomunitaria del intermediario en el Estado miembro de destino de los bienes, evitando que éste deba registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro de destino, disminuyendo así las obligaciones formales y los costes indirectos asociados a la realización de este tipo de operaciones.

Pues bien, en la medida en que Reino Unido salga de la Unión, este régimen dejará de poder aplicarse en las operaciones triangulares en las que uno de los operadores sea un empresario

británico, obligando al operador intermediario a establecerse en el estado de destino de la mercadería y sometiéndolo a las formalidades y costes que esto acarreará.

En relación al Régimen de Ventas a Distancia, señalar que la retirada de Reino Unido de la UE provocará que no sea de aplicación este régimen a las entregas que efectúe un empresario español a particulares ingleses.

En cuanto al Régimen especial relacionado con la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos denominado "Mini Ventanilla Única" o "One-Stop Shop" (MOSS), destacar que los empresarios establecidos en Reino Unido que apliquen este sistema en las prestaciones de servicios de radiodifusión, telecomunicaciones y electrónicos a particulares residentes en la Unión Europea, deberán cambiar su identificación MOSS y registrarse en un Estado Miembro de la EU en el régimen de no establecidos.

Por otro lado, los empresarios identificados en alguno de los estados miembros de la UE incluirán en las declaraciones de IVA MOSS los servicios prestados en el Reino Unido hasta la fecha de salida, aunque deban presentar esas declaraciones después de la citada fecha.

#### **5.- DEVOLUCIÓN DEL IVA SOPORTADO POR NO RESIDENTES.**

Actualmente existen dos vías para recuperar el IVA soportado en España por parte de empresas o profesionales no establecidos.

La primera vía, es la contemplada en la Directiva 2008/9/CE del Consejo, según la cual, cuando un residente de un estado miembro opere en otro estado miembro como no establecido y soporte IVA de dicho país, pueda obtener la devolución del mismo, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Consecuentemente, hasta ahora, los empresarios españoles que operaban en Reino Unido como no establecidos podían recuperar el IVA soportado en dicho país y viceversa.

Pues bien, a partir de la salida efectiva de Reino Unido de la Unión, esta vía dejará de ser operativa de forma que los empresarios ingleses que operen en el territorio de aplicación del IVA español no podrán solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas, y de igual

manera, los empresarios españoles que operen en Reino Unido como no establecidos tampoco podrán recuperar el IVA soportado.

Existe una segunda vía regulada en la Directiva 86/560/CEE del Consejo, aplicable a aquellos empresarios no establecidos en la Unión, pero aplicable solamente a aquellos empresarios o profesionales establecidos en alguno de los países con los que España haya firmado un acuerdo de reciprocidad de trato. Actualmente, los países con acuerdo de reciprocidad son Canadá, Israel, Japón, Mónaco, Noruega y Suiza. Para sujetos pasivos establecidos fuera de esos territorios, no caben devoluciones de cuotas soportadas.

Por tanto, para que los empresarios establecidos en el Reino Unido pudieran recuperar las cuotas de IVA soportadas en nuestro país, y que empresarios españoles puedan obtener las devoluciones de IVA soportado en el país británico, tendría que reconocerse el trato de reciprocidad en materia de IVA entre ambas jurisdicciones. Por el momento, ninguno de los dos países se ha pronunciado sobre esta cuestión.

Es importante recordar que existen determinadas situaciones en las que sí se permite la obtención de la devolución del IVA soportado en España, aun cuando no exista reciprocidad de trato. El ejemplo más significativo, aunque no el único, es el relativo a servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto (península y Baleares)

## **TRÁMITES ADUANEROS**

### **1.- NÚMERO EORI**

A nivel aduanero, todo el comercio de mercancías con Reino Unido quedará sometido al cumplimiento de las distintas formalidades aduaneras por lo que, entre otras cosas, todos aquellos que realicen operaciones con Reino Unido deberán disponer del número EORI, así como autorizaciones y certificaciones de las autoridades competentes, dependiendo del tipo de producto comercializado.

A priori, la Agencia Tributaria ha registrado de oficio (sin necesidad de solicitud expresa), a todos los operadores que venían realizando operaciones comerciales con Reino Unido.

Sobre este particular señalar que, en el caso de España, todas las personas o entidades que dispongan de un número de identificación fiscal (NIF) pueden verificar si disponen de número EORI asignado de oficio por la Administración Tributaria o, en su defecto, solicitarlo a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

Pueden realizar la consulta a través del siguiente link:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/\\_Presentacion/Procedimientos\\_y\\_gestiones\\_en\\_la\\_Aduana/\\_EMPRESAS\\_Y\\_PROFESIONALES/Operadores\\_economicos\\_en\\_la\\_Aduana/\\_OPERADORES/Solicitud\\_numero\\_EORI/Solicitud\\_numero\\_EORI.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/_Presentacion/Procedimientos_y_gestiones_en_la_Aduana/_EMPRESAS_Y_PROFESIONALES/Operadores_economicos_en_la_Aduana/_OPERADORES/Solicitud_numero_EORI/Solicitud_numero_EORI.shtml)

## **2.- OTRAS FORMALIDADES ADUANERAS**

Destacar que, con el nuevo tratamiento de país tercero, las mercancías enviadas de Reino Unido a España o viceversa, quedarán sujetas al pago aranceles y controles aduaneros.

Así, las mercancías provenientes o con destino a Reino Unido, pueden estar sujetas a controles que requieran la autorización previa por parte del órgano competente (controles de calidad, sanitarios, fitosanitarios...) lo cual requiere un trámite adicional previo a la importación o exportación de bienes.

Los productos que precisan de certificaciones adicionales son, entre otros, los productos alimentarios, medicamentos y productos sanitarios, animales, plantas, embalajes de madera...

Asimismo, recordemos que cualquier mercancía tendrá que pasar los controles de calidad comercial y seguridad, aplicables a cualquier producto que se pretenda introducir en la UE procedente de un país tercero.

En relación a los productos calificados como de "DOBLE USO", que incluye equipo informático y tecnología que pueda destinarse tanto a usos civiles como militares, también tendrán que cumplir los controles establecidos. Los productos afectados son múltiples y afectan a casi todos los capítulos de productos industriales.

Otra de las cuestiones a tener en cuenta es que la salida de la UE también tendrá efecto en la aplicación de los límites de franquicias para viajeros que transporten en sus equipajes labores

de tabaco o bebidas alcohólicas. Señalar que los límites son inferiores en caso de viajeros procedentes de fuera de la Unión Europea, con respecto a lo que se permite a los viajeros procedentes de otros Estados miembros.

## **IMPUESTOS DIRECTOS: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES**

### **1.- RETENCIONES APLICABLES A TRABAJADORES BRITÁNICOS NO RESIDENTES**

Los rendimientos del trabajo obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la UE, o en Islandia y Noruega, tributan en España aplicado el tipo de gravamen del 19%. Para la determinación de la base imponible, pueden deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF, siempre que acrediten que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

Los demás, es decir, aquellos que no sean residentes en otro Estado miembro de la UE, o en Islandia o en Noruega, están sometidos a un tipo de gravamen del 24%, sin que a efectos de calcular su rendimiento puedan deducirse ningún gasto.

Pues bien, a partir de la salida de Reino Unido de la UE, cualquier trabajador en España con residencia fiscal británica, estará sometido a una retención del 24% y no a la del 19% que venía soportando.

### **2.- TRIBUTACIÓN DE RENTAS RELATIVAS A BIENES INMUEBLES**

Otra de las consecuencias fiscales que traerá la salida de Reino Unido afecta a aquellos ciudadanos británicos que posean segundas residencias o cualquier otro tipo de bienes inmuebles en nuestro país. Así:

En el caso de que los inmuebles no se alquilen, tendrían que, como hasta ahora, integrar como renta en España la denominada "imputación inmobiliaria" que consiste en integrar como renta el 1,1% o el 2% del valor catastral del bien inmueble, dependiendo del municipio donde estos se ubiquen. A esta renta, hasta ahora, tenían



que aplicar el tipo del 19%, pero, con motivo del Brexit, pasarán a tributar al tipo del 24%.

En caso de que los inmuebles se alquilen a terceros, hasta ahora, tributaban al tipo del 19% sobre el rendimiento neto de dichos alquileres, determinado el rendimiento por la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos soportados. Tras la salida de la Unión Europea, el tipo a aplicar pasará a ser del 24% sobre los ingresos obtenidos sin posibilidad de deducirse gasto alguno.

### **IMPUESTOS DIRECTOS: IRPF e IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

A continuación sintetizamos algunas de las consecuencias adicionales que el Brexit supondrá en relación al IRPF y el IS. No obstante lo anterior, existen numerosas situaciones no recogidas en la presente nota.

Si usted mantiene algún tipo de vínculo con Reino Unido, ruego se ponga en contacto con nosotros para analizar su caso particular.

Algunas de las principales consecuencias serían:

#### **1.- "EXIT TAX" o "Impuesto de salida"**

A nivel de IRPF, el "EXIT TAX" consiste la obligación, por parte de aquellos contribuyentes que pierdan tal condición por llevar a cabo un cambio de residencia fiscal, de integrar en su última declaración de IRPF, la diferencia entre el valor de mercado de las participaciones que poseen y su precio de adquisición, a pesar de que no se produzca la transmisión de dichos valores, y siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones. Esta obligación prevé ciertas reglas especiales que permiten evitar dicha tributación en el año de salida, para aquellos ciudadanos que trasladen su residencia a otro estado miembro de la UE. En el momento en que Reino Unido deje de formar parte de la UE, aquellos contribuyentes con inversiones relevantes en acciones y participaciones que trasladen su residencia al Reino Unido, no tendrán la posibilidad de aplicar dicha regla especial.

A nivel del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 19.1 también prevé que se integren 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 traslade su residencia fuera de éste. Si el traslado se efectúa a otro estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información entonces esta ganancia patrimonial será aplazada a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados. La salida de Reino Unido no solo de la UE sino también del EEE, impedirá dicho diferimiento.

## **2.- DEDUCCIÓN I+D:**

La normativa en materia del IS regula una deducción por la realización de actividades de I+D, estableciendo que los gastos de I+D que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Consecuentemente, la realización de actividades de esta naturaleza en el Reino Unido no permitirá a las Compañías españolas el beneficiarse de la deducción.

## **3.- TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL**

El artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula la denominada “transparencia fiscal internacional” estableciendo la obligación de integrar en la base imponible del impuesto la renta obtenida por una entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, siempre que se den determinadas circunstancias. Este artículo no aplica 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. Pues bien, la salida del país británico del marco de la UE supondrá la no aplicación de la excepción a esta regla.

En la misma línea, pero a nivel de IRPF, tampoco resultará de aplicación la excepción a la aplicación de la transparencia fiscal internacional regulada en el artículo 91.15.

#### **4.- INAPLICACION DE DETERMINADAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS**

La salida del Reino Unido implicará de forma automática la inaplicación de las Directivas vigentes en materia de imposición directa, entre otras, la Directiva Matriz Filial, la Directiva de intereses y cánones, así como la Directiva de fusiones.

Así, la salida de Reino Unido de la UE impedirá que las sociedades con participación en el capital social de entidades residentes en el otro estado, puedan beneficiarse de la exención del impuesto en el reparto de dividendos de dichas filiales, así como de la exclusión de retención en origen en los términos previstos por la Directiva matriz filial. La inaplicabilidad de dicha Directiva determinará que sea necesario acudir al Convenio de doble Imposición firmado entre España y Reino Unido para determinar qué rendimientos obtenidos en España o en Reino Unido pueden quedar sujetos a tributación en el otro estado.

En el caso de dividendos, hasta ahora, si una sociedad británica participaba en el capital social de una entidad española en más de un 5%, resultaba de aplicación la Directiva matriz Filial por lo que dicho rendimiento era considerado exento en España. A partir de la salida efectiva de este país de la UE, los dividendos quedarán exentos siempre y cuando se ostente una participación igual o superior al 10% y siempre que estos no se paguen con cargo a rentas derivadas directa o indirectamente de bienes inmuebles mediante un instrumento de inversión (en cuyo caso estarán sometidas a una retención del 15%). Para el resto de dividendos no comprendidos en los dos casos anteriores, se establece una retención en la fuente del 10%.

De la misma manera, por aplicación del Convenio, los intereses y cánones no se someten a tributación en origen, por lo que solo tributarán en el Estado de residencia del perceptor.

En cuanto a operaciones de reestructuración transfronterizas, señalar que con el BREXIT, no será posible aplicar el régimen de neutralidad previsto en la Ley del Impuesto a aquellas operaciones de reestructuración (fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores) en las que la norma supedite este régimen a la residencia de la entidad transmitente o adquirente o la localización de los elementos transmitidos dentro de la Unión Europea.

**5.- OTRAS CONSECUENCIAS ADICIONALES EN MATERIA DE IRPF**

a) No resultarían de aplicación las reglas especiales relativas a la 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 británicos.

b) No podrá ser de aplicación la regla especial de diferimiento por reinversión en las participaciones en instituciones de inversión colectiva, constituidas y domiciliadas en el Reino Unido (artículo 94 de la LIRPF)

c) La salida de Reino Unido impedirá aplicar el “gravamen especial sobre premios de lotería” que actualmente tributa de forma independiente en el IRPF, al tipo fijo del 20%, a aquellos premios de lotería, apuestas y sorteos organizados por entidades británicas, de manera que, si algún residente español gana un premio de lotería inglés, tendrá que incluir esta ganancial en la base general del impuesto.

d) El artículo 14.3 de la Ley de IRPF establece que cuando un contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, debe proceder a integrar en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, todas las rentas pendientes de imputación, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. El artículo recoge que si el traslado de residencia se produce 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. Pues bien, en traslados de residencia al Reino Unido, se pierde la posibilidad de aplicar el criterio de imputación temporal a medida que se vayan realizando las rentas, sin sanción ni intereses de demora o recargos.

**Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.**