

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: BREXIT: Consecuencias fiscales.

Autoría: Pol Farran Santiveri

Tutoría: Albert Folguera Ventura

Departamento: Fiscalidad Internacional

Curso académico: 2018 - 2019



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

We are with Europe, but not of it. We are linked but not combined. We are interested and associated but not absorbed.

WINSTON CHURCHILL

RESUMEN EJECUTIVO Y PALABRAS CLAVE

El 23 de junio de 2016, Reino Unido celebró un referéndum mediante el cual los ciudadanos británicos decidieron abandonar la Unión Europea. Theresa May presentó la solicitud para abandonar la Unión el 27 de marzo de 2017, activando el artículo 50 del Tratado de la Unión Europea, el cual establece el plazo de 2 años para que las partes lleguen a un acuerdo y la retirada se haga efectiva.

Este trabajo pretende analizar las consecuencias tributarias que se derivan de esta salida de la Unión. Debido a la inexistencia de acuerdo entre las dos partes, se analiza tanto la posibilidad de que se produzca una salida sin acuerdo, como bien una salida con acuerdo, analizando los diferentes modelos que puedan establecer las bases de unas futuras relaciones entre las dos partes.

Brexit, - Referéndum, - Theresa May, - Art. 50TUE, - Backstop, -Fiscalidad, - Hard Brexit, - Soft Brexit, - Alternativas.

ABSTRACT AND KEY WORDS.

On June 23, 2016, the United Kingdom held a referendum whereby British citizens decided to leave the European Union. Theresa May submitted the application to leave the Union on March 27, 2017, activating the article 50 of the Treaty on European Union, which establishes a period of 2 years for the parties to reach an agreement and the withdrawal becomes effective.

This paper aims to analyse the tax consequences that will result from this outflow in the Union. Due to the lack of agreement between the two parties, it has been in this paper analysed both the possibility of an exit without an agreement, as well as different models that may establish the basis for future relations between the two parties.

Brexit, - Referendum, - Theresa May, - Art. 50TUE, - Backstop, -Tax, - Hard Brexit, - Soft Brexit, - Alternatives

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN	4
2. REINO UNIDO Y SITUACIÓN ACTUAL EN LA UNIÓN EUROPEA	6
2.1 ANTECEDENTES	6
2.2 IMPUESTOS DIRECTOS.....	11
2.2.1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	11
2.2.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	14
2.2.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	17
2.2.4 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	19
2.2.5 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	22
2.3 IMPUESTOS INDIRECTOS:	22
2.3.1 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	22
3. BREXIT SIN ACUERDO (HARD BREXIT)	26
3.1 IMPUESTOS DIRECTOS.....	26
3.1.1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	26
3.1.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	28
3.1.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	29
3.1.4 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	30
3.1.5 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	31
3.2 IMPUESTOS INDIRECTOS	31
3.2.1 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	31
4. BREXIT CON ACUERDO (SOFT BREXIT)	36
4.1 MODALIDADES DE RELACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA CON PAÍSES TERCEROS.	37
4.1.1 MODELO NORUEGA (EEE).....	37
4.1.2 EL MODELO SUIZA (EFTA)	38
4.1.3 MODELO CANADA – LIBRE COMERCIO CON UE	39
4.1.4 EL MODELO TURQUIA – UNION ADUANERA CON UE	40
4.1.5 CUADRO RESUMEN MODELOS.....	42
4.2 COMENTARIOS A LOS DIFERENTES MODELOS PLANTEADOS	43
4.2.1 RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA.....	43
4.2.2 RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	44
5. CONCLUSIONES	48
6. BIBLIOGRAFÍA.....	50

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar las consecuencias fiscales que supondría la salida del Reino Unido de la Unión Europea (en adelante, definimos este proceso como “Brexit”) en relación con la normativa española, vigente en fecha 29 de marzo de 2019.

Así mismo, este trabajo, pretende servir de guía para todos los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, que mantienen algún tipo de relación con el otro país, de la cual puedan resultar consecuencias en materia tributaria.

Es conveniente indicar que, a la fecha de inicio de este trabajo, el Reino Unido y la Unión Europea no habían llegado a ningún acuerdo que permitiera la salida del Reino Unido de una forma pactada, inicialmente prevista para el 29 de marzo de 2019, y que finalmente ha sido retrasada hasta el 31 de octubre de 2019. De este modo, este trabajo se realiza en base a la situación vigente a 29 de marzo de 2019.

En relación a la estructura, este trabajo se divide en cuatro temas, siendo los tres primeros temas teóricos con casos prácticos, que nos permitan entender los diferentes escenarios que se pueden plantear durante los próximos meses, y reservando el último para establecer una comparación entre los diferentes escenarios que se barajan pudiendo así, establecer unas conclusiones en relación a los mismos.

Así, en el primer tema – *Reino Unido y su situación actual en Europa* – se analizará de forma breve la cronología del Brexit, a fin de poder comprender de dónde venimos y hacia donde nos dirigimos, así como cuáles son los motivos que han llevado al Reino Unido a decidir separarse de la Unión Europea. Esta introducción, nos permitirá contextualizar la situación en la cual se encuentra el Reino Unido, y así, poder comprender finalmente, si los posibles acuerdos que se plantean podrían resultar de aplicación.

Por otro lado, analizaremos los principales impuestos que disfrutaban de condiciones especiales por el hecho de que ambas partes se encuentren dentro del ámbito de la Unión Europea o en determinados casos, el Espacio Económico Europeo, centrándonos en aquellos ámbitos del impuesto en los que se producirá una afectación notoria.

En el segundo apartado, - *Brexit Sin Acuerdo (HARD BREXIT)* -, se analizará la opción de que una vez llegado el 31 de octubre (o cualquier otra fecha prevista para la salida de la Unión, fruto de la concesión de otra prórroga por parte de la Unión Europea), no se haya llegado a ningún acuerdo firme entre las dos partes, de manera que se produzca una retirada sin acuerdo, con todas las consecuencias que ello puede comportar.

Para el análisis de este tema, seguiremos con el esquema iniciado en el primer tema, a partir del cual analizaremos las variaciones que supondría la no aplicación de la normativa europea, en relación a los diferentes impuestos tratados.

En relación a este segundo apartado, debemos destacar que, si bien está basado en la salida del Reino Unido de la Unión Europea, lo cierto es que las modificaciones que se establecen podrían ser de aplicación a cualquier otro país de la Unión, que de la misma forma que ha sucedido con el Reino Unido, decidiera abandonar su condición de país miembro.

En el tercer tema, - *Brexit Con Acuerdo (SOFT BREXIT)* – se analizarán las diferentes opciones con las que disponen tanto el Reino Unido como la Unión Europea para tratar de llegar a un acuerdo, que pueda ser aceptado por las dos partes, antes de la fecha límite en la cual se produciría una salida sin acuerdo.

Inicialmente, cuando se planteaba la redacción de este trabajo, se esperaba que a la fecha de finalización de este las dos partes hubieran alcanzado un documento de acuerdo, en base al cual se pudiera establecer una guía en relación a la nueva normativa tributaria con la que se encontrarían los sujetos pasivos de estos impuestos. Dada la imposibilidad de realizar este análisis por la falta de acuerdo, los Impuestos a abordar en la redacción de este tercer tema, se analizarán en base al documento¹ por el cual se establece que desde el momento en que el Reino Unido salga de la Unión Europea, se producirá un periodo de transición, el cual se establecerá independientemente de que, a la fecha prevista, se haya llegado a un acuerdo para las relaciones futuras o no. A partir de dicho documento, podremos establecer unas pautas en relación a la afectación sobre los impuestos tratados, mientras este periodo se encuentre en curso.

Por otro lado, se analizarán los distintos tipos de acuerdo que se plantean para las relaciones futuras entre las dos partes, los pros y los contras que tendría cada uno, y en cierta manera, la posibilidad de aprobación de estos acuerdos.

Finalmente, en el cuarto y último apartado, - *Conclusiones* -, se indicará en base a lo analizado durante el trabajo, que tipo de acuerdo sería más favorable para el Reino Unido desde un punto de vista tributario.

¹ *Draft Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community, as agreed at negotiator's level on 14 November 2018 (ES version).*

2. REINO UNIDO Y SITUACIÓN ACTUAL EN LA UNIÓN EUROPEA

2.1 ANTECEDENTES

Para comprender como se ha llegado a la situación actual, debemos saber de dónde venimos y cuáles son las motivaciones que han llevado a los ciudadanos británicos a decidir abandonar la Unión Europea, ya que estos motivos son los que deberán indicar las bases sobre las que se debería establecer un acuerdo futuro entre la Unión Europea y el Reino Unido.

Para ello, nos remontaremos hasta el 23 de junio de 2016, fecha en la cual el Reino Unido celebró un referéndum consultivo, convocado por el entonces primer ministro y líder del Partido Conservador y Unionista, David Cameron, en que preguntaba a sus ciudadanos si querían abandonar la Unión Europea.

El referéndum, viene propiciado para contentar al ala euroescéptica de su propio partido, la cual considera contrarias a su propio interés las políticas dictadas desde la Unión Europea. Así, podríamos considerar como principales argumentaciones para la realización de este referéndum las siguientes:

1. La pérdida de soberanía política frente a la Comisión Europea, ante la imposibilidad de disponer de su propia normativa, ya que esta siempre debe estar alineada en base a las pautas establecidas por la Unión.
2. El carácter antidemocrático establecido en Bruselas, ya que consideran que muchas de las políticas que se aplican, están basadas en favorecer países como Alemania o Francia, con un gran peso dentro de la Unión.
3. La imposibilidad de controlar lo que consideran una posible crisis migratoria proveniente de otros países de la Unión Europea, y que creen que podría aumentar drásticamente en un futuro, con la entrada de Turquía a la Unión Europea.
4. Las elevadas contribuciones a la Unión Europea a las que deben hacer frente en su condición de país miembro, que consideran luego no se ven reflejadas ni en las retribuciones que reciben, ni en su posicionamiento dentro de la Comisión Europea.

Dicho referéndum, sin precedentes anteriores en la UE, obtuvo un resultado muy ajustado, en el cual un 51,9% de los ciudadanos se mostraron a favor de la salida, mientras que el 48,1% se mostró partidario de permanecer dentro de la Unión Europea.

Dentro del país, esta votación también creó cierta fractura social, ya que mientras que en Inglaterra y Gales apostaron por una salida de la Unión Europea, con unos porcentajes a favor de la salida del 53,4% y un 52,5%, respectivamente, Escocia e Irlanda del Norte optaron por la permanencia, con unos votos a favor del 55,8% y 62%, respectivamente².

EN PORCENTAJE	Inglaterra	Gales	Escocia	Irlanda del Norte	TOTAL
Leave the UE	53,4	52,5	38	44,2	51,9
Remain in the UE	46,6	47,5	62	55,8	48,1

Tabla 1: Elaboración propia. El Referéndum sobre el Brexit: una historia inacabada.

² Castellà Andreu, J. (2016). El referéndum sobre el Brexit: una historia inacabada. Pág. 322

Sea como fuere, el resultado final de este referéndum, optó por la opción de *“leave the European Union”* (salir de la Unión Europea), lo cual ha llevado al Reino Unido a lo que hoy en día conocemos como *“Brexit”*, término compuesto de dos palabras diferentes: *“British”* y *“Exit”*, que en español sería *“británico”* y *“salida”*.

A consecuencia del resultado obtenido en el referéndum, el primer ministro David Cameron, presentó su dimisión, dado que si bien, era él mismo quien había impulsado dicho referéndum, su posicionamiento era claramente en pro de mantenerse dentro de la Unión Europea.

Consecuentemente, el 24 de junio anunció la renuncia a su cargo, y se inició la búsqueda de la persona idónea, para sacar al país de la Unión Europea, cumpliendo así el deseo de sus ciudadanos tal y como habían indicado los resultados del referéndum.

“El Reino Unido ha votado a favor de abandonar la Unión Europea y su voluntad debe ser respetada.”

“Sigo creyendo que el Reino Unido estaría más seguro y sería más fuerte y próspero dentro de la Unión Europea, pero los británicos han decidido seguir otro camino y necesitamos un nuevo primer ministro.”

David Cameron

Después del anuncio de retirada por parte de David Cameron, se barajaron diferentes opciones dentro del Partido Conservador, para encontrar a la persona idónea para cumplir con la voluntad del país. Si bien todos los sondeos, apuntaban al exalcalde de Londres, Boris Johnson, como sustituto de David Cameron, por ser partidario de un *Hard Brexit*, finalmente fue la entonces ministra de interior, Theresa May, quien finalmente asumió el cargo el 13 de julio de 2016, quedando Boris Johnson relegado a la posición de ministro de asuntos exteriores.

Se iniciaba entonces, un gran reto para la nueva primera ministra, quien prometió respetar el mandato de los ciudadanos, y a la vez, obtener un acuerdo comercial con la Unión Europea, que les diera pie a mantenerse dentro del mercado único, para lo cual presentó su hoja de ruta el mes de febrero del año siguiente.

El 29 de marzo de 2017, Theresa May envía una carta a Bruselas, en la cual informa al Consejo Europeo, presidido por Donald Tusk, su deseo de abandonar la Unión Europea mediante la activación del artículo 50 del Tratado de Lisboa, el cual establece el protocolo a seguir en caso de que un Estado miembro, quiera dejar de formar parte de la Unión, como sucede con el Reino Unido.

De forma muy resumida, dicho artículo indica que:

- La activación de dicho artículo, se producirá cuando un Estado miembro, notifique al Consejo Europeo, su intención de retirarse de la Unión.
- El acuerdo de retirada, deberá negociarse de acuerdo a lo establecido en el artículo 218, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

- A partir de la notificación de retirada, se abrirá un plazo de 2 años, para que las dos partes (Reino Unido y Consejo de la Unión Europea), lleguen a un acuerdo.
- En caso de que, transcurrido el plazo de dos años, las dos partes no hayan llegado a un acuerdo, los Tratados de la UE simplemente dejarán de aplicarse.
- Si bien lo establecido en el párrafo anterior, el Consejo Europeo podrá decidir prorrogar dicho periodo por unanimidad.

Así, el proceso de retirada quedaría resumido de la siguiente manera:

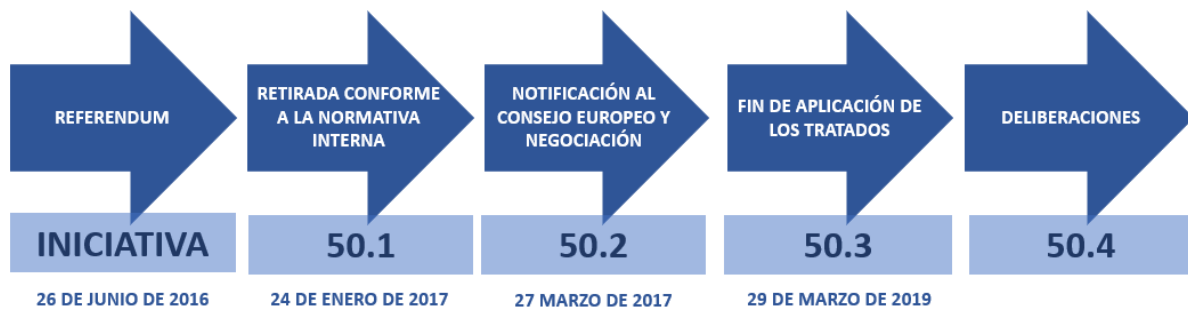


Tabla 2: elaboración propia. El Brexit, su desarrollo y sus consecuencias (hasta finales de 2017)

Una vez presentada la solicitud, empieza la cuenta atrás para que se produzca la salida de la Unión Europea, que de acuerdo con los dos años establecidos en el artículo 50, se fija para el 27 de marzo de 2019. Empieza entonces el periplo institucional, en el cual la primera ministra deberá obtener un acuerdo de retirada aprobado por el Consejo Europeo y por la Cámara de los Comunes del Reino Unido.

El 30 de marzo, el presidente del Consejo Europeo, Donald Tusk, responde a la carta de la primera ministra, estableciendo un plan de trabajo para acordar la salida del Reino Unido. Dentro de este plan de trabajo, se establecen dos fases:

- **Primera fase:** basada en establecer los acuerdos preliminares de salida, entre los cuales los más importantes serán:
 - Los derechos tanto de aquellos ciudadanos británicos residentes en la UE, como de los ciudadanos de la UE residentes en el Reino Unido.
 - Resolución a la situación de la frontera física entre Irlanda del Norte y la República de Irlanda.
 - Compromisos financieros del Reino Unido con la UE antes de que se produzca la salida.
- **Segunda fase:** en la cual se establecerán las relaciones futuras entre el Reino Unido y Europa, así como el periodo de transición que se concederá desde que se produzca la salida hasta que se empiece a aplicar el acuerdo. Las negociaciones en relación a esta segunda fase no podrán iniciarse hasta que se den por concluidas las negociaciones de la primera parte, llegando así a un acuerdo de divorcio entre las dos partes.

Después de meses de negociaciones, y ante la imposibilidad de aprobar un acuerdo en la Cámara de los Comunes, May opta por adelantar las elecciones generales del Reino Unido,

con la esperanza de que los resultados le permitan fortalecer su presencia en la Cámara, facilitando así la aprobación de un acuerdo de retirada.

Sin embargo, el resultado de las elecciones no es el esperado por May, ya que, si bien vuelve a ganar las elecciones, pierde la mayoría absoluta, lo que la obliga a unirse con el Partido Unionista Democrático de Irlanda del Norte, quienes se comprometen a mostrarle su apoyo en aquellas votaciones que resulten claves para aprobar el acuerdo de retirada.

Finalmente, el 8 de diciembre de 2017, se establece un acuerdo que pone fin a la primera fase de las negociaciones, en las cuales se establece las cifras que el Reino Unido deberá abonar a la Unión Europea por la ruptura de su compromiso, así como el compromiso por parte del gobierno británico de respetar el derecho de aquellos ciudadanos europeos, que sean residentes en el Reino Unido.

Por último, en dicho acuerdo, y en relación a la frontera entre la República de Irlanda e Irlanda del Norte, se firma el conocido como “*BACKSTOP*” o “*salvaguarda irlandesa*”, una propuesta impulsada por la Comisión Europea, la cual establece que, en caso de que no se haya llegado ningún acuerdo una vez finalice el periodo de transición, Irlanda del Norte quedara dentro de la Unión Aduanera de forma indefinida, de manera que no se establecerá frontera física entre las dos irlandias, algo que iría en contra del “*Good Friday Agreement*” celebrado en Belfast el 1998, que puso fin a tres décadas de conflicto en Irlanda, y en el cual se estableció la imposibilidad de establecer barreras entre ambos territorios.

En este momento, se inician las negociaciones en relación a la segunda fase del proceso de separación, un acuerdo al que deberán llegar entre el Gobierno Británico y el Consejo Europeo, y que finalmente, deberá ser aprobado por la Cámara de los Comunes en el Reino Unido, un hecho que como veremos a continuación, se convertirá en un gran escollo para la primera ministra.

Finalmente, el 13 de noviembre a 2018, se llega a un acuerdo entre Reino Unido y la Unión Europea, acuerdo en el cual parece resolverse la problemática en relación a la frontera irlandesa, se indica: Reino Unido permanecerá en la unión Aduanera para evitar una frontera física hasta encontrar otra solución durante el periodo de transición tras el Brexit.³

El acuerdo negociado no es bien recibido en el seno de su partido, y varios ministros, incluido el ministro del Brexit, Dominic Raab, presenta su dimisión.

A lo largo del mes de diciembre, se discute en la Cámara de los Comunes en relación a la aprobación de dicho acuerdo, principalmente por lo que refiere a que el Reino Unido siga formando parte de la unión aduanera hasta que se encuentre una solución mejor, incluso el mismo fiscal general del estado, Geoffrey Cox, admite que en caso de que no se encontrara una solución alternativa a la frontera formal en Irlanda, el Reino Unido podría seguir sujeto a la Unión Aduanera de forma indefinida.⁴

El acuerdo se lleva a votación el 15 de enero de 2019, donde la Cámara rechaza de una forma contundente, el acuerdo fijado con la Unión Europea, con 432 votos en contra y 202 a favor,

³ De Salas, P. (2019, 12 marzo). El acuerdo del 'Brexit', cronología de un fracaso. RTVE

⁴Arce, B. (2018, 3 diciembre). El fiscal general británico confirma que el Reino Unido puede seguir sujeto a la unión aduanera mucho tiempo. EL PERIODICO.

en lo que los medios de comunicación califican como “*La peor derrota que un Gobierno ha sufrido en la historia moderna del Reino Unido*”⁵.

A consecuencia de este estrepitoso resultado, el Partido Laborista, presenta una moción de censura contra el Gobierno de May por su gestión en la salida, pero, sin embargo, logra superarlo gracias al apoyo de su partido y de los unionistas irlandeses, ya que, a pesar de renegar del acuerdo, no están dispuestos a perder el poder.

Con la fecha límite del 29 de marzo cada vez más próxima, May convoca una segunda votación, para intentar aprobar el acuerdo, sin embargo, se vuelve a topar otra vez con una embarazosa derrota, con 391 votos en contra frente a 242 a favor.

Ante la imposibilidad de aprobación del acuerdo, las opciones se terminan. El 29 de marzo se muestra inminente, y salvo que la Unión Europea concediera una prórroga para la salida, la opción a aplicar sería una salida sin acuerdo (*Hard Brexit*).

Finalmente, May solicita una prórroga hasta el 30 de junio que le permita realizar una tercera votación, teniendo el tiempo suficiente para llegar a un acuerdo con los miembros del partido laborista.

La Unión Europea accede a la petición de May, sin embargo, la prórroga que exponen es mucho más corta de la solicitada: 22 de mayo en caso de que la Cámara apruebe en acuerdo firmado, o en caso de que vuelva a ser rechazado, esta prórroga será solo concedida hasta el 12 de abril.⁶

A pesar de esta prórroga, entre los principales dirigentes de los países miembros de la Unión Europea empiezan a surgir dos vertientes en relación a ofrecer una prórroga al Reino Unido. Mientras que países como Alemania, optaban por conceder una prórroga que proporcionase el tiempo suficiente para que May formase una mayoría parlamentaria suficiente para poder aprobar el acuerdo, otros como Francia, optaban por una prórroga mucho más corta, el 30 de junio tal y como había solicitado May.

Finalmente, la fecha acordada por todos los dirigentes acordados, ha sido la de conceder una prórroga al Reino Unido hasta el 30 de octubre de 2019, fecha hasta la cual disponen de llegar a un acuerdo que pueda ser aceptado por ambas partes, algo que dadas las circunstancias no parece que vaya a resultar fácil, pero si necesario, para tratar de evitar un Brexit duro.

Una vez ubicados en el contexto del Brexit y con el objetivo de poder analizar en los siguientes puntos, los supuestos de un *Hard Brexit* o *Soft Brexit*, en este capítulo vamos a analizar la situación fiscal actual, y las ventajas que comporta la pertenencia a la Unión Europea.

Para poder realizar un análisis completo, realizaremos una división entre los impuestos directos y los impuestos indirectos, y dentro de cada apartado, analizaremos los aspectos de aquellos impuestos que puedan verse más afectados por la salida del Reino Unido de la UE.

⁵ De Miguel, R. (2019, 16 enero). El Parlamento británico rechaza por rotunda mayoría el pacto de Brexit de May. EL PAÍS

⁶ B, E. (2019, 2 marzo). Las nuevas fechas para el Brexit: 12 de abril o 22 de mayo. EL BOLETIN.

2.2 IMPUESTOS DIRECTOS

2.2.1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar que tanto la aplicación de las Directivas y Reglamentos de la Unión Europea, como la propia normativa española, han propiciado un escenario, que hace que, a día de hoy, y fiscalmente hablando, se pueda disponer de ciertas ventajas fiscales respecto a aquellos países terceros.

I. DIRECTIVAS

En materia de directivas, son 3 las que principalmente deberíamos analizar:

1. DIRECTIVA MATRIZ – FILIAL:

Se trata de la **Directiva 2011/96/UE** (posteriormente modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de Julio de 2014) relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices i filiales de Estados miembros diferentes, cuyo objeto principal, tal y como se indica en su párrafo tercero es: *“eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.*

Es decir, que tanto los dividendos como los beneficios que obtenga una filial establecida en un país miembro de la UE o del EEE, puedan remitirse a su sociedad Matriz sin aplicarse ninguna retención y sin deber tributar por ellos, dado que, en consecuencia, se estaría tributando doblemente sobre el mismo beneficio / dividendo.

A efectos de aplicación de la presente Directiva, se entiende por Sociedad Matriz:

- Entidad que tenga una participación, ya sea directa o indirecta, superior al 5% en el capital social de la otra sociedad, o bien, cuyo valor de adquisición sea igual o superior a 20 millones de euros.
- Que dichas participaciones se hayan mantenido de forma ininterrumpida durante un periodo no inferior a 1 año, o en caso de ser inferior a este, se comprometa a mantenerlas en el futuro un plazo superior al año.

Siempre que se cumplan los requisitos establecidos previamente, el país de la Unión Europea en el cual radique la sociedad matriz se abstendrá de gravar los beneficios, o los gravará, permitiendo a la sociedad matriz, la deducción sobre su impuesto, de la parte correspondiente a dichos beneficios.

Del mismo modo, los beneficios que una sociedad filial distribuya a su sociedad matriz, quedaran exentos de retención en origen.

2. DIRECTIVA DE INTERESES Y CÁNONES.

La **Directiva 2003/49/CE**, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

La base de la directiva, es que las transacciones entre diferentes estados miembros, no deberían ser menos favorables que las que se producen entre sociedades pertenecientes a un mismo estado miembro, por lo que establece en el artículo primero:

Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro.

3. DIRECTIVA FUSIONES Y ESCISIONES

La **Directiva 2009/133/CE** del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social, lo encontramos regulado en el artículo 76 y siguientes de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

El objetivo de este régimen, es establecer unas normas fiscales neutras para las operaciones de reorganización empresarial entre sociedades de distintos estados miembros, con la finalidad de que estas se adapten a las exigencias del mercado común y refuercen así, su competitividad en un plano internacional.

Así, este régimen común en todos los estados miembros del Espacio Económico Europeo, evita la imposición para este tipo de operaciones, permitiendo el diferimiento de la tributación hasta que la realización de esta resulte efectiva.

II. EXIT TAX:

El EXIT TAX, es el hecho imponible que nace como consecuencia del traslado de la sede de dirección efectiva fuera del territorio español, perdiendo así, su condición de contribuyente del Impuesto de Sociedades.

Tal y como se establece en el artículo 19.1 LIS, *se debe integrar 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 y que traslada su residencia fuera de este, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectos a un establecimiento permanente, en cuyo caso, será de aplicación lo establecido en el artículo 78 LIS.*

Sin embargo, en el segundo párrafo del mismo artículo, establece que en el caso de que estas transmisiones se realicen a otro Estado miembro de la Unión Europea o a otro país perteneciente al Espacio Económico Europeo, el pago de la deuda podrá ser aplazado hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados.

III. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL:

Según establece el artículo 100 LIS, las sociedades españolas imputaran en su base imponible las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en las que participen, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- Que la sociedad española posea una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados, o los derechos de voto de la entidad no residente, ya sea por sí sola o conjuntamente con partes vinculadas.
- Que el importe satisfecho por la entidad no residente en el concepto de un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades, sea inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo a la normativa española.

Sin embargo, en el apartado 16 del mismo artículo, establece unos supuestos en los cuales no será de aplicación lo establecido en este artículo:

- Que la entidad participada sea residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea, acreditando que su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas o,
- Se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

IV. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE I+D+I

La LIS regula en su Capítulo IV, ciertas deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

En concreto, en el artículo 35 LIS, regula las deducciones por actividades de investigación y desarrollo, en el cual nos indica los requisitos que se deben cumplir para poder ser aplicables, entre los cuales destacamos:

- *Los gastos de investigación y desarrollo 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.*

El porcentaje de deducción es de un 25% sobre los gastos efectuados en el periodo, y los que superen la media de los dos años anteriores se les aplicará una reducción del 42%.

Adicionalmente, se practica una deducción del 17% sobre los gastos de personal cualificado dedicado exclusivamente a actividades de I+D y un 8% sobre las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible.

	PORCENTAJE DEDUCCIÓN	BASE DE LA DEDUCCIÓN
DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE I+D (ART. 35.1 LIS)	25%	Gastos del periodo en I+D, hasta la media de los 2 años anteriores.
	42%	Gastos del periodo en I+D, sobre el exceso de la media de los 2 años anteriores.
	17%	Gastos de personal de investigadores cualificados de I+D
	8%	Inversiones afectas a I+D (excepto edificios y terrenos)

Tabla 3. Elaboración propia.⁷

⁷ AGENCIA TRIBUTARIA. (s.f.-c). Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Estas deducciones en I+D requieren que la inversión se realice dentro del ámbito de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por lo que en caso de que se produzca una salida sin acuerdo, las inversiones realizadas en el Reino Unido, quedarían fuera del ámbito de la deducción.

2.2.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Actualmente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, está condicionado por la aplicación de Directivas y Reglamentos de la Unión Europea, que suponen ciertas ventajas fiscales en relación a aquellos países de fuera de la Unión.

A continuación, vamos a analizar como tributan en la actualidad ciertos conceptos que, con la salida del Reino unido de la Unión Europea, podrían verse afectados:

I. TRASLADO DE RESIDENCIA Y RENTAS PENDIENTES DE IMPUTACIÓN

Cuando un contribuyente español, pierde su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.3 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), *deberá integrar todas las rentas pendientes en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto (sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno).*

Sin embargo, cuando este traslado se produce a otro Estado miembro, como sería el caso de un traslado de España a Reino Unido (de momento, y así sigue siendo a fecha de hoy), el mismo artículo establece que *el contribuyente podrá optar por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación.*

II. EXIT TAX

De la misma manera que en el Impuesto de Sociedades, en el IRPF, también se ha establecido un EXIT TAX. Así, cuando un contribuyente por este impuesto pierde su condición de residente fiscal, deberá tributar sobre las plusvalías latentes.

El artículo 95.1bis LIRPF, establece que, *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 a continuación nos establece una serie de circunstancias:*

- El valor de mercado de las acciones o participaciones supere los 4 millones de euros.
- El porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25% y, el valor de mercado de dicha participación sea superior a 1 millón de euros.

No obstante, cuando este cambio de residencia se produce a otro país de la Unión Europea o EEE con el que existe efectivo intercambio de información, de acuerdo con lo que se establece

en el apartado 6 del mismo artículo, el contribuyente podrá optar por no integrar la ganancia patrimonial en la liquidación del último ejercicio, y siempre que, durante el plazo de los 10 ejercicios siguientes no se produzca ninguna de las circunstancias siguientes:

- Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.
- Que el contribuyente pierda la condición de residente de la Unión Europea o país miembro del Espacio Económico Europeo.
- Que se incumplan ciertas obligaciones de información a la Administración Tributaria.

III. VALORES COTIZADOS

Al hablar de valores cotizados en el extranjero, debemos tener en cuenta, que el hecho de que estos estén regulados por la Directiva 2004/39/CE⁸ del Parlamento Europeo y del Consejo, del 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, nos permitirá la aplicación de ciertas reducciones o exenciones, entre otros. Por lo tanto, el hecho de que los valores cotizados, estén regulados por dicha Directiva, supone una ventaja fiscal sobre aquellos que no lo están.

A continuación, vamos a ver los diferentes casos en los cuales resulta relevante que los valores estén regulados por dicha Directiva:

1. Deducción de pérdidas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones (Art. 33.5 LIRPF)

De acuerdo con lo establecido en el apartado *f*) artículo 33.5 LIRPF, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en la transmisión de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE, cuando el contribuyente reinvierta la inversión en valores homogéneos dentro del plazo de dos meses.

2. Distribución de prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones. (art. 25.1 y 33.3 LIRPF)

En este caso, cuando la distribución de prima de emisión y las reducciones de capital se produzca sobre valores admitidos a cotización en alguno de los mercados regulados por la Directiva 2004/39/CE, los importes obtenidos minorarán hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones y participaciones afectadas y los excesos que pudieran resultar tributarían como rendimientos del capital mobiliario.

Sin embargo, deberá tributar como dividendo, cuando la reducción de capital se produzca fruto de beneficios no distribuidos, es decir, que provienen de la parte del capital social que no tiene en cuenta a estos.

⁸ La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

3. Cálculo alteración patrimonial por transmisión (art. 37.1 LIRPF)

Cuando la alteración patrimonial procede de la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE, la alteración patrimonial, es decir, la pérdida o ganancia que se produzca se calculará por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición.

En este caso, el valor de transmisión se determinará por el valor de cotización en los mercados admitidos a negociación a la fecha de transmisión, o por el precio pactado entre las partes, cuando este último sea superior al anterior.

4. Coeficientes de abatimiento (Disposición transitoria novena de la LIRPF)

En el caso de transmisiones patrimoniales de elementos adquiridos (en este caso, acciones) previamente al 31 de diciembre de 1994⁹, el importe de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006 (y siempre que no supere los 400.000 euros), se les permitirá aplicar una reducción consistente en aplicar un porcentaje por cada año de permanencia entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeando siempre en exceso.

En el caso de ganancias de acciones admitidas a negociación por la Directiva 2004/39/CE el porcentaje de reducción aplicable es del 25%.

IV. APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES

En lo relativo a las aportaciones a planes de pensiones a otros países, el artículo 51.1.2º LIRPF, establece que *podrán reducirse en la base imponible general las aportaciones, siempre que los planes de pensiones estén regulados por la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, y siempre que cumplan ciertos requisitos, que para nuestro análisis resultan de relevancia.*

El hecho es que, si bien en este artículo no se menciona de forma implícita, que dichos planes de pensiones deben formar parte de países comunitarios, nos indica que deben estar regulados por la Directiva 2003/41/CE, que recordemos, solo puede ser de aplicación en aquellos países comunitarios o pertenecientes al EEE.

V. RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO FISCAL POR TRASPASO DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA CONSTITUIDAS Y DOMICILIADAS EN EL REINO UNIDO.

Este régimen de diferimiento fiscal, se contempla en el artículo 94.1 a) LIRPF y siempre en base a que las instituciones de inversión colectiva (en adelante, UCIT) a las que pertenezcan las participaciones, estén dentro del ámbito de la Directiva 2009/65/CE.

⁹ AEAT: Ganancias patrimoniales procedentes de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

Dicho artículo, lo que permite es el diferimiento fiscal de la plusvalía generada por la venta o traspaso de unas participaciones de una UCIT, siempre que la totalidad del importe de la venta se reinvierte en otra UCIT.

2.2.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Otro impuesto que se verá afectado por el “Brexit”, será el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ya que este también se encuentra relacionado con la condición de ser miembro de la Unión Europea.

Este impuesto afectaría a aquellos contribuyentes que obtienen rentas en España, pero no residen en ella. Por ser el objeto del trabajo, presumimos que estos contribuyentes son residentes en Reino Unido en su condición de miembro de la Unión Europea, pero la siguiente normativa sería de aplicación en caso de que residiera en cualquier otro país miembro.

Para ello, vamos a analizar diferentes artículos del 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):

I. RENTAS EXENTAS

1. Intereses

El artículo 14.1 c) LIRNR, establece la exención para aquellos intereses y rendimientos obtenidos por la cesión de capitales a terceros, así como las ganancias patrimoniales que se deriven de bienes inmuebles que hayan sido obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, siempre que el contribuyente sea residente en otro país de la UE.

2. Dividendos

En una trasposición de la Directiva Matriz Filial, el artículo 14.1 LIRNR, contempla en el apartado h), la exención de los beneficios que una sociedad filial residente en España transmita a su sociedad matriz residente en otro estado miembro de la UE.

En este artículo, se indican aquellos requisitos que se deben cumplir para poder aplicar la misma exención, que son los mismos que hemos indicado en el apartado del Impuesto de Sociedades, Directiva Matriz Filial, dado que esta exención solo es aplicable a personas jurídicas y no a personas físicas.

3. Fondos de pensiones

El artículo 14.1.h) LIRNR, contempla la exención para aquellos dividendos o participaciones en beneficios provenientes de fondos de pensiones, siempre que estos estén regulados de acuerdo a la normativa europea.

4. Instituciones de inversión colectiva (UCITS)

El apartado l), del mismo artículo 14.1 LIRNR, establece la exención para aquellos dividendos y participaciones en beneficios que sean obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva, siempre que estas estén reguladas por la Directiva 2009/65/CE.

5. Cánones

De la misma manera que sucedía con la trasposición de la Directiva Matriz Filial, el artículo 14.1 m) LIRNR, se trata de una trasposición de la Directiva 2003/49/CE, la cual establece la exención para los cánones o regalías satisfechos por una sociedad a otra, siempre que ambas formen parte del territorio UE.

6. Exención por reinversión en vivienda habitual.

Por último, en cuanto a exenciones se refiere, la LIRNR, establece en su Disposición Adicional 7ª:

“Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.”¹⁰

Es decir, que si en un momento dado, un contribuyente no residente, decide cambiar su vivienda habitual por otra, las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la primera quedarán exentas, dado que dicha ganancia ha sido reinvertida en una segunda vivienda cuya finalidad es la misma que la primera, es decir, ser la vivienda habitual del contribuyente.

Por otra parte, dejando de lado las exenciones mencionadas anteriormente y reguladas principalmente en el artículo 14. LIRNR, debemos tener en cuenta dos factores más relativos a esta ley, que suponen una ventaja en relación a aquellos contribuyentes que sean sujetos pasivos de este Impuesto, pero no sean residentes en cualquier otro país miembro de la UE.

II. TIPO DE GRAVAMEN.

De conformidad con lo establecido, en el artículo 25. LIRNR, el tipo de gravamen establecido para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el cual exista un efectivo intercambio de información, será del 19%.

¹⁰ Disposición adicional 7ª, 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.

III. OPCIÓN PARA CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA¹¹.

El artículo 46 LIRNR establece que, aquellos contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos, podrán tributar por el Impuesto de las Personas Físicas, sin perder por ello la condición de contribuyentes por IRNR.

- Que sean personas físicas.
- Que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.
- Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta.
- Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.
- Que las rentas obtenidas en España hayan tributado efectivamente por el IRNR.

2.2.4 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Actualmente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal, pero la capacidad normativa y de recaudación está cedida a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), las cuales han establecido diferentes tipos de reducciones o mínimos exentos, como por ejemplo el caso de la Comunidad de Madrid, que ha establecido una reducción del 99% sobre la cuota tributaria, para aquellos herederos que tengan un vínculo de primer grado (descendiente, ascendientes, cónyuges o parejas de hecho) sobre el causante o donatario.

Esta cesión del Impuesto a las CCAA, provoca que el interés por tributar en una o en otra comunidad muy interesante. Por otro lado, los contribuyentes no residentes, también se interesan en aplica la normativa de las CCAA en vez de aplicar la normativa estatal.

Es precisamente, en el tema de la permisibilidad o no de la aplicación de la normativa de las CCAA, donde se ha producido una modificación en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, gracias a una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), de 3 de setiembre de 2014¹², asunto C-127/12, en la cual indica que la actual ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del Estado Español, es contraria al derecho de la Unión Europea, ya que lo considera contrario al derecho de la libre circulación de capitales.

¹¹ AEAT: Opción para residentes de la UE de tributar por IRPF (art. 46 TR Ley IRNR)

¹² IBERLEY. (s.f.). Análisis de la sentencia del TJUE de 3/9/2014. Discriminación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones.

A raíz de esta sentencia del TJUE, se añadió la disposición adicional segunda a la Ley de Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones, que de modo resumido indica que aquellos residentes de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo:

- Podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la cual el causante hubiera residido.
- En caso de que el causante no fuera residente de ninguna Comunidad Autónoma, pero fuera residente de la UE o del EEE, podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la cual se encuentre el mayor valor de bienes y derechos del caudal relicto, sobre el total de aquellos situados en España.

Así, una vez traspuesta esta disposición adicional segunda a la normativa española, el cuadro resumen de los supuestos de aplicación de este Impuesto, a los efectos intracomunitarios que nos afectan, quedaría de la siguiente manera.

En relación al Impuesto de sucesiones:

ISD -PUNTOS DE CONEXIÓN: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES				
RESIDENCIA FISCAL CAUSANTE	RESIDENCIA FISCAL CAUSAHABIENTE	TIPOLOGÍA ACTIVOS	SITUACIÓN ACTIVOS	LEY APLICABLE
España	España	Inmuebles /otros	España/ Extranjero	Ley CCAA causante
España	Extranjero	Inmuebles	España	Ley CCAA causante, si residente EEE, sino ley Estado
			Extranjero	No sujeto
		Otros	España	Ley CCAA causante, si residente EEE, sino ley Estado
			Extranjero	No sujeto
Extranjero	España	Inmuebles /otros	España	Causante residente en EEE: Ley CCAA donde mayor nº de bienes y derechos del caudal relicto situados en España.
			Extranjero	Causante NO residente en EEE: Ley Estado
Extranjero	Extranjero	Inmuebles /otros	España	Causante Residente EEE: Ley CCAA donde mayor nº de bienes y derechos del caudal relicto situados en España Causante NO residente en EEE: Ley Estado
			Extranjero	No sujeto

Tabla 5. Seminario de Fiscalidad Internacional (Folguera, Albert)

Para facilitar la comprensión de la tabla anterior, vamos a ver algunos ejemplos, que, desde el punto de vista del autor, son los más comunes con los que podemos encontrarnos.

EJEMPLO 1

Herencia de padre a hijo, en la cual el causante (padre) residente en España, deja en herencia un piso sito en el centro de Madrid, a su hijo, que es residente en Londres.

Por tanto, como el causante es residente español y los bienes se encuentran sitos en la Comunidad de Madrid, el hijo (causahabiente), deberá tributar de acuerdo a la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, que en este caso le es mucho más favorable que si tuviera que aplicar la normativa estatal.

EJEMPLO 2

Familia inglesa, residente en Londres, que dispone de una casa en la isla de Mallorca, la deja en herencia a sus hijos.

En este caso, ni el causante ni el causahabiente, son residentes en territorio español, sin embargo, su país de residencia fiscal forma parte de la UE, por lo que se les aplicará la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de la Comunidad de las Islas Baleares.

Por lo que respecta a las donaciones, la situación sería la siguiente:

ISD -PUNTOS DE CONEXIÓN: IMPUESTO SOBRE DONACIONES				
RESIDENCIA FISCAL DONANTE	RESIDENCIA FISCAL DONATARIO	TIPOLOGÍA ACTIVOS	SITUACIÓN ACTIVOS	LEY APLICABLE
España	España	Inmuebles	España	Ley CCAA situado inmueble
			Extranjero	Ley CCAA resida donatario
		Otros	España	Ley CCAA residencia donatario (oblig. personal)
			Extranjero	
España	Extranjero	Inmuebles	España	Ley CCAA inmueble
			Extranjero	No sujeto
		Otros	España	Ley CCAA situados los b. muebles mayor tiempo 5 años anteriores
			Extranjero	No sujeto
Extranjero	España	Inmuebles	España	Ley CCAA situado inmueble
			Extranjero	Ley CCAA resida donatario
		Otros	España/Extranjero	Ley residencia donatario o favorecido
Extranjero	Extranjero	Inmuebles	España	Ley CCAA inmueble
			Extranjero	No sujeto
		Otros	España	Ley CCAA situados los b. muebles mayor tiempo 5 años anteriores
			Extranjero	No sujeto

Tabla 6. Seminario de Fiscalidad Internacional (Folguera, Albert)

EJEMPLO 1

Familia inglesa con propiedades en España que deciden realizar una donación a sus hijos que residen en España.

En este caso, al tratarse de inmuebles, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la radique el bien inmueble. En caso de que no se tratara de bienes inmuebles, sino otro tipo de bienes muebles, se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma en la cual el donatario sea residente.

2.2.5 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

De la misma manera que sucede con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, a raíz de una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, España se vio obligada a añadir una modificación en su normativa, por mostrarse esta en desacuerdo con la normativa de la Unión Europea.

A partir del 2015, se añadió la disposición adicional cuarta a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la cual indica, que aquellos contribuyentes no residentes en España, pero que sean residentes en otro país miembro de la Unión europea o del Espacio Económico Europeo, podrán aplicar la normativa del Impuesto del Patrimonio de aquella Comunidad Autónoma en la cual se hallen la mayor parte de los bienes y derechos por los que se exija este impuesto.

2.3 IMPUESTOS INDIRECTOS:

En este apartado nos centraremos únicamente a comentar aquellos aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y Aduanas, por ser estos los que tendrán una principal afectación en relación al Brexit.

2.3.1 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Actualmente, estando ambos países dentro de la Unión Europea, nos estamos refiriendo a operaciones intracomunitarias, entre las cuales debemos diferenciar entre entregas de bienes y prestaciones de servicios.

I. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Para las entregas de bienes dentro del ámbito de aplicación de la Unión Europea nos referiremos a Adquisiciones intracomunitarias de bienes (en adelante, AIB) para el sujeto que realiza la compra de dicho bien, mientras que para el sujeto que realiza la venta, nos referiremos a Entregas Intracomunitarias de Bienes (en adelante, EIB).

De acuerdo con el artículo 15 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), se entenderá por AIB *la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.*

Las reglas de localización de este tipo de operaciones, nos indican que las operaciones deben tributar en destino, es decir, en el país en el cual se encuentra el adquirente (sujeto pasivo de la AIB).

En el caso de la Entrega Intracomunitaria de Bienes (EIB), el artículo 25 LIVA indica que estas estarán exentas del impuesto cuando se remitan desde un Estado miembro a otro, con destino al adquirente, que habrá de ser sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como tal. Es decir, la entrega en origen se beneficiará de la exención cuando dé lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, de acuerdo con las condiciones del adquirente.

En síntesis, podemos resumir las entregas de bienes intracomunitarias de la siguiente manera:

	EMPRESARIO ESTABLECIDO EN REINO UNIDO	EMPRESARIO ESTABLECIDO EN ESPAÑA
OPERACIÓN	Entrega Intracomunitaria de Bienes (EIB)	Realiza una Adquisición Intracomunitaria de Bienes (AIB)
SUJECCIÓN	Operación sujeta pero exenta	Operación sujeta y no exenta
EMISIÓN FACTURA	Emite factura sin IVA	Debe realizar auto repercusión del impuesto
SUJETO PASIVO	Quién realiza la emisión del bien	El adquirente del bien

Tabla 7: Elaboración propia.

REQUISITOS FORMALES EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

- Obligaciones de facturación.

En el caso de las EIB, se establece la obligación de emitir factura, en la cual debe constar:

- El NIF del destinatario de la entrega de bienes o servicios.
- Que se trata de una entrega de bienes conforme a lo dispuesto en artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En lo referente a las AIB, no es necesario expedir la factura (en este caso, auto factura), ya que el documento justificativo para la deducción fiscal será la misma factura de quien realiza la entrega.

- NIF Intracomunitario y censo VIES.

Todos los sujetos que intervienen en operaciones intracomunitarias deben disponer de un número de operador Intracomunitario y estar dados de alta en el censo VIES¹³.

- Modelo recapitulativo de operaciones intracomunitarias (Modelo 349)

La Ley General Tributaria, nos indica en el artículo 93 que: *las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35*

¹³ Value Added Tax-Information Exchange System.

de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales, con otras personas.

Para cumplir con esta obligación en relación a las operaciones intracomunitarias, las personas físicas o jurídicas se ven obligadas a presentar de forma periódica (puede ser mensual o trimestralmente dependiendo del volumen de sus operaciones) el modelo 349 – Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias – en el cual se incluirán todas aquellas operaciones realizadas con países pertenecientes a la Unión Europea.

Por otro lado, las operaciones intracomunitarias, también se deben declarar en los modelos 303 y 390, correspondientes a las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la casilla correspondiente a operaciones Intracomunitarias.

- **INTRASTAT**

Se trata de una declaración estadística en la cual se registra todos los intercambios de bienes entre los diferentes Estados pertenecientes a la Unión Europea, cuya finalidad es medir y controlar el flujo de mercancías comunitarias y no comunitarias.

Este documento es obligatorio, para todas aquellas personas físicas o jurídicas sujetas al IVA en el estado miembro de introducción/expedición y que supere el umbral establecido.

Actualmente, el umbral de exención en España de acuerdo a la AEAT¹⁴, se sitúa en 400.000 euros.

II. PRESTACIONES DE SERVICIOS INTRACOMUNITARIAS

Las prestaciones de servicios intracomunitarias tienen un tratamiento similar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando se realizan entre empresarios, ya que la operación se localizará en destino independientemente de donde se encuentre el prestador de servicios y el lugar desde el que preste los mismos.

Así, por ejemplo, si seguimos con el ejemplo del apartado anterior, si una empresa establecida en el Reino Unido presta servicios a una empresa establecida en España, estos servicios se localizarán en destino, es decir, en España.

En consecuencia, el empresario inglés realizará una operación no sujeta al IVA británico, por la cual emitirá una factura sin IVA, siendo el empresario español el que deberá auto repercutirse el impuesto mediante la Inversión del Sujeto Pasivo. En cuanto a los requisitos formales, serán los mismos que en el caso de las operaciones intracomunitarias de bienes.

III. DEVOLUCIÓN DE IVA

Cuando un contribuyente residente en el territorio de aplicación del impuesto (en adelante, TAI) realiza operaciones en el extranjero, puede darse el caso de que este soporte cuotas de IVA en otro país, que en ningún caso serán deducibles en España en sus presentaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁴ Agencia Tributaria - ¿Debo presentar declaración INTRASTAT?

Los casos en los que el pago de este Impuesto en el extranjero sucede, pueden ser de los más variados, pero por citar algunos de los casos más comunes, y así entender el concepto del cual estamos hablando, podríamos hablar de los gastos de representación que tiene una empresa por desplazarse a otro país, tales como hoteles, alquileres de coches, etc. En los cuales la empresa recibe una factura con IVA del país extranjero. Otro de los casos más comunes, suele ser la participación por parte de una empresa en ferias internacionales.

Para la devolución de este Impuesto, una vez más, el hecho de estar dentro de la Unión Europea, supone una gran ventaja respecto a aquellos países que no forman parte, simplificando el proceso de recuperación del impuesto, y ampliando los casos en los que se procederá a dicha devolución.

Tal y como hemos indicado anteriormente, los gastos que haya soportado en el extranjero, no podrán nunca ser incluidos dentro de los modelos 303/390, ya que en estos solo se debe incluir el IVA español.

Para pedir la devolución del IVA en España, deberá presentar la solicitud de devolución mediante al **modelo 360** por vía telemática, cuyos requisitos son los siguientes:

- Que el concepto por el cual se solicita la devolución del Impuesto, este considerado como deducible de acuerdo a la normativa española.
- En relación al plazo de solicitud, se debe presentar antes del 30 de septiembre del año siguiente al cual corresponda la factura, en el caso de la devolución anual. Para poder presentar una solicitud de devolución trimestral, el importe de la devolución deberá ser superior a 400 euros.
- El importe mínimo de la devolución debe ser de 50 euros.
- Se deberá presentar tantas solicitudes como países a los cuales se solicite una devolución, ya que cada una de ellas se tramita de forma separada con la Administración de cada país.
- En relación al plazo de devolución, suele estar alrededor de los 4 meses.

Una vez establecido las condiciones bajo las cuales podemos optar a dicha devolución, debemos tener en cuenta, que para rellenar dicho modelo necesitaremos:

- Datos de los proveedores del país correspondiente.
- Datos de las facturas en los cuales se deberá detallar: fecha, importe, cuota de IVA y descripción del gasto.
- Copia de las facturas.

IV. ADUANAS

Todos los países miembros de la Unión Europea, pertenecen a la Unión Aduanera de la UE, es decir se trata de un espacio aduanero único, lo que significa que las autoridades aduaneras de los diferentes países actúan como un único ente, eliminando así los controles aduaneros y los aranceles en el transporte de mercancías entre los diferentes estados miembros de la UE.

3. BREXIT SIN ACUERDO (HARD BREXIT)

En el caso en que llegada la fecha límite, 31 de octubre de 2019, para que el Reino Unido abandone la Unión Europea, y las dos partes no hayan llegado a ningún acuerdo, UK pasaría a formar parte de los considerados como países terceros (países que no pertenecen a la Unión Europea, ni tampoco al Espacio Económico europeo). En consecuencia, no se podría aplicar ninguna de las Directivas ni ventajas fiscales que se establecen para los estados miembros.

A partir de esta fecha, solo sería de aplicación el Convenio de Doble Imposición¹⁵ (en adelante, CDI) establecido entre España y Reino Unido, cuya última actualización se produjo el 14 de mayo de 2014.

3.1 IMPUESTOS DIRECTOS

3.1.1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En relación a la situación actual, en el apartado anterior, empezábamos analizando las tres Directivas de uso más común; Matriz – Filial, Intereses y Cánones, Fusiones y Escisiones.

I. DIRECTIVAS

Al encontrarnos ahora fuera del ámbito UE, ya no será posible la aplicación de las directivas, por lo que deberemos remitirnos al CDI entre ambos países, para ver lo que nos indican en relación a cada uno de los tres ámbitos.

1. BENEFICIOS EMPRESARIALES Y DIVIDENDOS.

La Directiva 2011/96/EU, ya no será de aplicación, por lo que deberemos remitirnos al Convenio de Doble Imposición acordado entre España y el Reino Unido, que en el artículo 10, que establece que los dividendos estarán no sujetos a tributación en el país pagador siempre que:

- La empresa matriz disponga de un porcentaje de participación sobre la filial de un 10% o superior.
- Que la sociedad filial no sea un vehículo de inversión inmobiliaria.

En caso de que se incumpla alguno de estos dos requisitos, los beneficios deberán ser incluidos en la base imponible, por lo que se producirá una doble tributación.

2. INTERESES Y CÁNONES

En este supuesto, ya no sería de aplicación la exención en base a la directiva 2003/49/CE de la comunidad europea, sin embargo, no tendrá gran repercusión a efectos prácticos, ya que los artículos 11 y 12, de intereses y cánones, respectivamente, también permiten la no sujeción en el país pagador de dichas rentas.

¹⁵ AGENCIA TRIBUTARIA. (s.f). 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.

En concreto, en el apartado primero, de cada uno de los artículos indica, y cito textualmente:

Los intereses / cánones procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

3. FUSIONES Y ESCISIONES

En este caso ya no podremos aplicar la Directiva 2009/133/CE, por lo que en caso de que se produzca alguna de las operaciones reguladas en la misma, se deberá liquidar las ganancias patrimoniales que se obtengan de la misma en el periodo correspondiente en el cual se produce la operación.

Este tipo de operaciones, no se encuentran reguladas en el CDI.

II. EXIT TAX

En el caso de que el traslado de la actividad económica se realizara a un estado no perteneciente a la UE o al EEE, no sería de aplicación el aplazamiento de la deuda establecido en el párrafo segundo del artículo 19.1 LIS, por lo que en el caso de que, por ejemplo, una empresa española, decidiese trasladar su actividad al Reino Unido, debería liquidar en su base imponible del Impuesto de Sociedades las plusvalías latentes por aquellos bienes que componen el capital social de la empresa, aunque estos no se hayan transmitido, y estas se establecerían en base a la diferencia entre su valor nominal y el valor fiscal de los elementos patrimoniales.

III. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En este caso, las exenciones establecidas en el artículo 100.16 LIS, dejarían de ser de aplicación, por lo que las rentas obtenidas por entidades no residentes deberían ser incluidas en la base imponible, siempre que cumplan las condiciones siguientes:

- Que la sociedad española posea una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados, o los derechos de voto de la entidad no residente, ya sea por sí sola o conjuntamente con partes vinculadas.
- Que el importe satisfecho por la entidad no residente en el concepto de un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades, sea inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo a la normativa española.

IV. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE I+D

Anteriormente hemos comentado, que este tipo de deducciones establecidas en el artículo 35 LIS, eran muy interesantes por sus elevados porcentajes de deducción.

En caso de que la salida de Unión Europea se realizara bajo las condiciones establecidas en este apartado, las empresas no podrían gozar de ninguna de estas deducciones, ya que, por un lado, no se indica ninguna deducción de este tipo en el CDI, ni, por otro lado, la normativa española expone deducción de algún tipo para inversión de I+D en países terceros.

En consecuencia, si desaparecen todas estas deducciones, es de prever que la inversión de las empresas españolas en el Reino Unido, se reduzca drásticamente, ya que fiscalmente, será mucho más viable en materia de I+D invertir en cualquier otro país perteneciente a la UE.

3.1.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

I. TRASLADO DE RESIDENCIA Y RENTAS PENDIENTES DE IMPUTACIÓN.

En este caso, no será de aplicación el aplazamiento que se permite cuando el cambio de residencia se produce a otro Estado miembro de la UE.

En consecuencia, los contribuyentes que pierdan su condición, deberán imputar todas las rentas pendientes en la base imponible correspondiente al último ejercicio que deba declararse.

II. EXIT TAX

Dejaran de aplicarse las exenciones previstas en el apartado 6 del artículo 95.Bis LIRPF, y, en consecuencia, el contribuyente deberá integrar en la base imponible correspondiente al último ejercicio por el que presente autoliquidación, las ganancias patrimoniales que se deriven de las diferencias entre el valor de mercados de sus acciones y/o participaciones y su valor de adquisición.

III. VALORES COTIZADOS

En relación a los valores cotizados, se establecen diferentes métodos de cálculo para las alteraciones patrimoniales, son los siguientes:

1. Deducción de pérdidas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones.

Dado que los valores ya no estarán admitidos a negociación en alguno de los mercados definidos en la Directiva 2004/39/CE, el apartado f), del artículo 35.5 LIRPF, ya no será de aplicación, sino que deberemos aplicar el apartado g), de manera que el plazo de reinversión sobre el cual se considera que no hay ganancia ni pérdida patrimonial, pasará de 2 meses a 1 año.

2. Prima de emisión y reducción de capital (Art. 25.1 y 33.3 LIRPF)

En caso en que los valores no están regulados en ninguno de los mercados regulados por la Directiva, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones que corresponda al último ejercicio previo antes de la distribución de la prima o de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, esta se considerará rendimiento del capital mobiliario.

3. Calculo alteración patrimonial por transmisión (Art. 37.1 LIRPF)

En este caso, donde los valores no están admitidos a negociación en ninguno de los mercados regulados de valores de la Unión Europea, la diferencia en relación sobre los

que sí lo están radica en valor de transmisión a efectos de calcular la alteración patrimonial producida, ya que en este caso se calculará a partir del importe satisfecho entre las partes, no pudiendo este ser inferior al mayor de los siguientes:

- El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio.
- El resultante de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los 3 ejercicios previos a la transmisión.

4. Coeficientes de abatimiento. (Disposición transitoria novena LIRPF)

En caso de que las acciones no estén admitidas a negociación por la Directiva 2004/39/CE, si bien la manera de calcular la ganancia patrimonial es la misma, lo que varía es el porcentaje de reducción, que en este caso sería del 14,28% por cada año de permanencia.

IV. APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES

Las reducciones citadas en el artículo 51.1.2º LIRPF, solo son aplicables a aquellos planes de pensiones regulados por la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo.

En el caso de que el Brexit se produjera sin ningún tipo de acuerdo, sería imposible que los planes de pensiones estuvieran regulados por una directiva europea, y, en consecuencia, no tendrían derecho a aplicar dicha reducción a la Base Imponible.

V. RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO FISCAL POR TRASPASO DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA CONSTITUIDAS Y DOMICILIADAS EN REINO UNIDO.

Al quedar el Reino Unido fuera del territorio de aplicación de la Directiva 2009/65/CE, el diferimiento establecido en el artículo 94.1.a) de la LIRPF no será de aplicación, de manera que no habrá diferimiento posible, debiendo tributar por la plusvalía generada cada vez que se transmitan unas participaciones, independientemente de que la ganancia obtenida por la venta se reinvierta o no.

3.1.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

En relación a las rentas exentas establecidas a lo largo del artículo 14 LIRNR, debemos recordar que todas las exenciones estaban sujetas a que las dos partes fueran miembros de la Unión Europea, o por ejemplo en el caso de los fondos de pensiones, a que estos estuvieran regulados de acuerdo a la normativa europea, por lo que en caso de que la salida del Reino Unido se produjera sin acuerdo, las exenciones anteriormente citadas no serían de aplicación, de manera que deberían ser incluidas en la base imponible de los sujetos pasivos de este impuesto.

En relación a la reinversión por vivienda habitual, establecida en la Disposición adicional 7ª, tampoco sería de aplicación, de manera que todos aquellos ciudadanos no residentes fiscales en España, que decidieran cambiar de vivienda, deberían tributar por la ganancia patrimonial

que hayan obtenido con la transmisión de su vivienda, independientemente de que lo que hagan con el dinero recibido fruto de dicha transmisión.

Este último tema, puede resultar de gran relevancia, ya que de acuerdo con los datos proporcionados por el Colegio de Registradores de la Propiedad¹⁶, los ciudadanos británicos representan la primera nacionalidad extranjera en lo que refiere a adquisiciones de viviendas en España, representando más del doble que franceses y alemanes conjuntamente, que se encuentran en segunda y tercera posición respectivamente.

I. TIPO DE GRAVAMEN.

De acuerdo a lo establecido, en el artículo 25 LIRNR, el tipo de gravamen con carácter general será del 24%, lo cual supone un incremento del 5%, en relación al 19% establecido para los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el cual exista un efectivo intercambio de información.

II. OPCIÓN PARA CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA.

Con la salida del Reino Unido de la Unión Europea, dejaría de ser de aplicación la opción establecida en el artículo 46 LIRNR, según la cual los contribuyentes que residan en otro estado de la Unión Europea o del EEE, podrán tributar por IRPF siempre que cumplan unos determinados requisitos.

Así, aunque cumplieran con los requisitos establecidos en dicho artículo, no dispondrían de esta opción, por lo que deberían tributar por IRNR.

3.1.4 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Recordemos que tal y como indicábamos en el apartado anterior – Reino Unido y situación actual- aquellos ciudadanos que no sean residentes del Espacio Económico Europea, se verán obligados a aplicar la normativa estatal, sin opción a aplicar ninguna de las probablemente más favorables normativas correspondientes a las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, a lo largo del año pasado, el Tribunal supremo dictó varias sentencias, como la 242/2018, de 19 de febrero de 2018, o la 488/2018, de 21 de marzo de 2018 en las cuales determina, que conforme a la jurisprudencia del TJUE, los efectos de la sentencia 3 de setiembre de 2014, resultan también aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

Es decir, que independientemente de que el Reino Unido sea miembro del EEE o sea un país extracomunitario, tal y como sucedería en caso de que se produjese un Brexit sin acuerdo, a los residentes de estos países sujetos pasivos de este impuesto, les resultará de aplicación la normativa de la comunidad autónoma correspondiente.

¹⁶ Colegio de Registradores de la Propiedad, Bienes Muebles y Mercantiles de España, Estadística registral España - Anuario 2018

3.1.5 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

De la misma manera que ha sucedido con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, dadas las últimas sentencias del TJUE, la afectación en este impuesto será nula, ya que los ciudadanos residentes en países terceros, también dispondrán de la posibilidad de aplicar la normativa de aquella Comunidad Autónoma donde se radique el mayor valor del total de los bienes sujetos por este impuesto.

3.2 IMPUESTOS INDIRECTOS

3.2.1 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En el caso de que el Reino Unido deje de formar parte de la Unión Europea, las operaciones que se realicen entre España y el Reino Unido, dejarían de tener la consideración de operaciones intracomunitarias, para pasar a referirnos a operaciones con países terceros, es decir, exportaciones e importaciones, tanto en lo que a entrega de bienes refiere como a prestaciones de servicios, algo que como veremos a continuación, supone un proceso bastante más complejo y que sin duda, supone un elevado coste en gastos administrativos y de gestión que deberán soportar las empresas que realicen operaciones entre ambos países.

I. OPERACIONES EXTRACOMUNITARIAS DE BIENES (Exportaciones – Importaciones)

De conformidad con el artículo 21 LIVA, las exportaciones tendrán la condición de operaciones exentas, mientras que, para las importaciones, el artículo 17 LIS, establece que *estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.*

Es decir, que, en el caso de las exportaciones, el coste fiscal será el mismo que si vendiéramos mercancía a cualquier otro país comunitario, pero con unos trámites aduaneros que harán aumentar los gastos de administración y gestión.

En el caso de las importaciones deberemos hacer frente a los siguientes costes:

- Aranceles e Impuestos especiales de la U.E
- IVA a la Importación (sobre el precio del producto)
- Honorarios del agente de aduanas y otros gastos posibles, sobre los cuales también habrá que aplicar el correspondiente IVA del 21%.

Para la comprensión de casos de operaciones con países terceros, vamos a realizar el siguiente caso práctico.

EJEMPLO

Supongamos que importamos mercancía del Reino Unido, que recordemos en este supuesto, no forma parte de la UE, por valor de 10.000 euros

Esta mercancía soportará unos derechos arancelarios del 10% sobre los 10.000 euros, ya que este precio ya incluye los costes del seguro y el flete de las mercancías, en caso de que no

estuvieran incluidos, deberíamos añadirlos a efectos de aplicar el correspondiente porcentaje del arancel. Así pues, en una primera factura del agente de aduanas, deberemos liquidar inicialmente 1.000 euros.

Entonces, deberemos aplicar el IVA de la importación, cuya base imponible estará compuesta por el valor de la mercancía. En este caso, aplicaremos un 21% (asumiendo que la mercancía está sujeta al tipo general) sobre los 10.000 euros, de manera que deberemos liquidar otros 2.100 euros en concepto de IVA.

Por último, supongamos que los honorarios y gastos aduaneros tienen un coste de 500 euros, sobre los cuales deberemos aplicar otra vez el 21%, de manera que la factura sumará un total de 605 euros.

Tal y como podemos apreciar en la siguiente tabla, el coste de importar mercancía de países no pertenecientes a la UE, tiene un coste en aranceles y trámites aduaneros que no existen en las operaciones intracomunitarias.

IMPORTACIÓN	
Valor de la transacción (incluye flete y seguro)	10.000 euros
Derechos arancelarios	$10.000 \times 10\% = 1.000$ euros
BASE IVA IMPORTACIÓN	10.000 EUROS
Tipo impositivo (21%)	$11.000 \times 0.21 = 2.100$ euros
Honorarios y gastos aduaneros	500 euros
Tipo impositivo (21%)	$500 \times 21\% = 105$ euros
COSTE TOTAL DE LA OPERACIÓN	$10.000 + 1.000 + 2.100 + 500 + 105 =$ 13.705 euros

Tabla 8. Elaboración propia.

En relación a este sobrecoste, debemos tener en cuenta, que de igual manera que en las operaciones intracomunitarias, el importe pagado por IVA puede ser deducible por el sujeto pasivo.

REQUISITOS FORMALES DE LAS IMPORTACIONES

- Documento Único Aduanero (DUA)

Se trata de un modelo declarativo obligatorio que se debe cumplimentar para realizar tanto importaciones como exportaciones de mercancía, en el cual se deben especificar todos los datos que conciernen a la transacción comercial que se va a llevar a cabo.

A parte de los costes que pueda suponer la liquidación de impuestos en las aduanas, que analizaremos más abajo, la cumplimentación de este documento, representa una traba burocrática que también representará unos mayores costes de administración para las operaciones realizadas entre España y el Reino Unido.

- EORI

Se trata de un número de identificación fiscal para toda la Unión Europea, necesario para todos aquellos operadores que realicen exportaciones o importaciones. Sería el equivalente al censo VIES de las operaciones intracomunitarias.

- **Operador Económico Autorizado (OEA)**

Si bien no es obligatorio, en caso de que, en consecuencia, de la salida del Reino Unido de la Unión Europea, vaya a realizar muchas importaciones y/o exportaciones, sería altamente recomendable.

El OEA se trata de un estatuto que supone para las operaciones comunitarias, en materia aduanera, ser considerado como un operador “de confianza” en cuanto a su actividad profesional.

II. TAX FREE-SHOPPING

Con la salida del Reino Unido fuera de la Unión, se introducirá el concepto de *Tax-free Shopping*, es decir, entregas de bienes que se encontrarán exentas de IVA, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.
- Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad
- Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad
- Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial, es decir, cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

III. PRESTACIONES DE SERVICIOS EXTRACOMUNITARIAS

En cuanto a prestaciones de servicios se refiere, en términos generales tendrá poca implicación más allá de la necesidad de nombrar un representante legal a efectos de cumplimiento de las obligaciones, ya que al tratarse de operaciones que se localizan en destino, seguirán siendo operaciones no sujetas para el empresario que presta los servicios, siendo el receptor de los mismos el encargado de auto repercutirse en el país destinatario de dichos servicios.

No obstante, al estar fuera del ámbito de la UE, sí que hay un apartado que debemos tener en especial consideración en cuanto a IVA en prestaciones de servicios se refiere, dado que sólo resulta de aplicación en aplicación en países terceros.

Se trata de la regla de utilización efectiva en el IVA (Clausula de cierre), que se encuentra recogida en el artículo 70.2 LIVA, y que representa una transposición de lo que la Directiva 2006/112/CE establece en su artículo 58 bis, indica lo siguiente:

“Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a

estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio”¹⁷

Los servicios a los que se refiere el citado artículo son los siguientes:

- Las presentaciones de servicios enumeradas en el artículo 69. Dos LIVA, cuando el destinatario sea empresario o profesional. Entre los servicios que se encuentran en este artículo, se encuentran los servicios de asesoramiento y similares, los de publicidad y marketing, los de cesión de derechos o los arrendamientos de bienes muebles.
- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los de arrendamiento de medios de transporte.
- Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

Es decir, que cuando el servicio que se presta a un empresario perteneciente a un país tercero vaya a ser explotado dentro del TAI, este debería estar sujeto al IVA español, no aplicándose entonces, la regla de localización en destino general a las prestaciones de servicios.

Un claro ejemplo de este supuesto de cláusula de cierre, podría ser el caso de una empresa española que presta servicios de asesoría a una empresa americana en relación a la compra de una empresa española.

En este caso, si bien el servicio se ha prestado a una empresa de los Estados Unidos, por lo que debería localizarse en destino, la explotación del mismo va a realizarse en España, ya que es donde se va a realizar la explotación efectiva del servicio, por lo tanto, la operación se considera localizada en España.

En consecuencia, el empresario español, debería emitir una factura incluyendo el IVA español, lo que salvo ciertos casos que veremos en el siguiente apartado, significaría un mayor coste para el empresario americano al no ser el importe del IVA deducible en su país.

Siguiendo el ejemplo del caso anterior, podría darse la casuística de que, en vez de absorber una única sociedad, la absorción se produjera en relación a un conjunto de sociedades y que no todas ellas se encuentran dentro del territorio de aplicación del impuesto, de manera resultaría muy difícil saber cuál es la parte del servicio que ha sido explotada en España.

Es por ello, que la misma Dirección General de Tributos ha indicado en numerosas consultas que *“la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio”*.¹⁸

¹⁷ Art. 70.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁸ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1999-14 de 25 de Julio de 2014

IV. DEVOLUCIÓN DE IVA

En cuanto a la devolución de IVA, ya no se podría realizar mediante la cumplimentación del modelo 360, ya que este solo puede presentarse en caso de que el IVA soportado sea en correspondiente a algún país de la Unión Europea.

En este caso, los empresarios establecidos en países fuera de la Comunidad, podrán solicitar la devolución de este impuesto que hayan soportado en España siempre que reúnan determinados requisitos y únicamente, en caso de que en el país en el cual estén establecidos, exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios establecidos en España.

Este reconocimiento de la reciprocidad de trato, se efectuará por resolución del Director General de Tributos (DGT). Actualmente, según datos de la Administración Tributaria Española, España tiene reconocimiento de reciprocidad con los siguientes países:

- Canadá: resolución de 16 de mayo de 1994.
- Mónaco: resolución de 24 de marzo de 1994.
- Japón: resolución de 10 de septiembre de 1996.
- Suiza: resolución de 23 de septiembre de 1996.
- Israel: resolución de 23 de enero de 2006.
- Noruega: resolución de 28 de enero de 2010.

Cabe destacar la importancia de que en caso de que se produzca un Brexit sin acuerdo, se llegue a un acuerdo que permita la reciprocidad de trato, ya que, de lo contrario, el importe soportado por este impuesto, pasaría a formar parte del precio de adquisición.

En caso de que finalmente se obtuviera dicha reciprocidad de trato, la solicitud de devolución de se realizaría mediante el modelo 361, cuya cumplimentación es similar a la del modelo 360.

V. ADUANAS

Ante un escenario de Brexit sin acuerdo, el Reino Unido pasaría a tener la consideración de país tercero, lo cual implicaría el establecimiento de controles aduaneros, inspecciones en las fronteras y establecimiento de aranceles para la introducción de mercancías en la Unión Europea.

Dado que, a día de hoy, no hay establecido ningún acuerdo de libre comercio con el Reino Unido, los aranceles a la importación serían totalmente exigibles, sin posibilidad de obtener ninguna reducción ni exención.

El importe de estos aranceles, sumado a la imposibilidad de deducirse el IVA soportado, podría tener un gran impacto financiero en las empresas, que no tendrían otra alternativa que repercutir estos costes en el precio del producto importado, de manera que quien acabaría soportando estos costes, sería el consumidor final.

4. BREXIT CON ACUERDO (SOFT BREXIT)

Dado que, a la fecha de finalización de este trabajo, todavía no se ha llegado a un acuerdo para establecer las relaciones futuras entre el Reino Unido y la Unión Europea, para la realización de este apartado, nos basaremos en la última propuesta de acuerdo¹⁹ presentada por Theresa May, aprobada por el Consejo Europeo el 18 de noviembre de 2018, y que posteriormente fue rechazada por el Parlamento Británico.

Si bien es cierto que se trata de un documento muy extenso en el cual se pretende no dejar ningún tema al azar, lo cierto es que, en materia tributaria, indica más bien poco, siendo necesario tal y como se indica en el documento, la realización de otro acuerdo en el cual se establezcan las relaciones futuras en materia tributaria.

De modo resumido, y a los efectos destacables para la realización de este trabajo, el documento indica:

- Se establece un periodo transitorio o de ejecución, que comenzará en la fecha de entrada en vigor del presente acuerdo y finalizará el 31 de diciembre de 2020.

La entrada en vigor del acuerdo, estaba prevista para el 29 de marzo de 2018, pero dada la prórroga concedida por el Consejo Europeo, entendemos que el periodo transitorio que se iniciará en el momento en que se produzca la salida (en caso de que haya un acuerdo previo a la salida), se extenderá en el tiempo por un plazo similar al establecido en este documento.

En cualquier caso, antes del 1 de julio de 2020, el Reino Unido podrá solicitar la ampliación del periodo transitorio mencionado en el artículo 126.

- Durante el periodo transitorio, el Derecho de la Unión será de aplicación en el Reino Unido, salvo que en el acuerdo se indique lo contrario.
- Durante este periodo, se establecerá un territorio aduanero único entre la Unión Europea y el Reino Unido, el cual incluirá Irlanda del Norte, hasta que las futuras negociaciones pasen a ser aplicables.

Dado que gran parte de las disposiciones establecidas en el documento de acuerdo, se basan en establecer la normativa a aplicar durante el periodo de transición, requiriendo de un documento posterior en el cual se establezcan las condiciones futuras, vamos a plantear las posibles alternativas de las que dispone el Reino Unido.

Para ello, primero debemos saber que la Unión Europea, es un área con un alto grado de integración económica, basada en las denominadas “*cuatro libertades*”:

- Libre circulación de mercancías (Unión aduanera)
- Libre circulación de personas.
- Libre circulación de servicios.
- Libre circulación de capitales.

¹⁹ *Draft Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community, as agreed at negotiator's level on 14 November 2018 (ES version).*

Para cumplir con estas 4 libertades, y en este caso, principalmente, poder permitir la libre circulación de mercancías y personas, es necesario que no existan fronteras físicas entre los diferentes países, es decir, que todos los países formen parte de la misma Unión Aduanera.

Esta Unión Aduanera, implica que todas las mercancías que circulen entre los países pertenecientes a la Unión, no estarán sometidas a controles aduaneros ni al pago de aranceles por el hecho de transportar la mercancía de un país a otro.

Para todos aquellos países terceros que quieran introducir mercancías dentro de la citada Unión Aduanera, se establecen unos aranceles comunes que serán de aplicación en todos los estados miembros de la Unión. Además, dichos productos deben ser sometidos también, a controles tales como sanitarios, de calidad, de seguridad, etc.

4.1 MODALIDADES DE RELACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA CON PAÍSES TERCEROS.

A lo largo de las negociaciones que se han producido desde que el Reino Unido manifestara su deseo de abandonar la Unión Europea, son muchos los modelos que se han planteado de cara a una relación futura entre ambas partes, sin embargo, son los siguientes los que parece que han sonado con mayor fuerza, y, por ende, podrían sentar las bases de este futuro acuerdo.

4.1.1 MODELO NORUEGA (EEE)

La opción de adoptar un sistema similar al de Noruega podría ser a priori una de las que mejor encajaría en la situación actual del Reino Unido.

El país nórdico, si bien no es miembro de la Unión Europea, pertenece al Espacio Económico Europeo, por lo que tiene acceso al mercado común único. En este sentido, podríamos decir que Noruega pertenece a la Unión en lo referente a la economía, si bien permanece fuera en lo relacionado a la política, de esta manera, el Reino Unido ya no se vería obligado a cumplir con las políticas dictadas desde Bruselas por el Consejo Europeo, al estar fuera de la jurisdicción del TJUE.

El acceso al mercado común único, permite entonces, la comercialización con el resto de países miembros sin tener que soportar controles aduaneros ni tener que soportar el pago de aranceles para la introducción de mercaderías dentro de la Unión, a excepción de aquellos relacionados con actividades agrícolas o pesqueras, donde sí que se aplican ciertos tipos de aranceles. Esta excepción, se produce dada la importancia de estos dos sectores en Noruega, ya que, al dejarlos fuera este mercado único, no están obligados a aplicar la normativa comunitaria en relación al pago de cuotas.

Sin embargo, la aplicación de este modelo, se presupone bastante poco probable, ya que la pertenencia al espacio Schengen²⁰, al cual el Reino Unido no pertenece, les obligaría a permitir

²⁰ El Acuerdo de Schengen es un acuerdo por el que varios países de Europa suprimieron los controles en las fronteras interiores (entre esos países) y trasladaron esos controles a las fronteras exteriores (con terceros países).

la libre circulación de personas. De hecho, la primera ministra, Theresa May, ya declaró a finales del 2018 que:

“El modelo Noruega” no respeta una de las principales demandas de los británicos cuando votaron a favor del Brexit: recuperar el control de las fronteras.²¹

Además, perderían toda capacidad de influir en las normativas europeas, a las que seguirían sujetas en aquellos sectores en los que dispongan de acceso al mercado común.

		UK MEMBERSHIP OF THE EU	NORWAY (NON-EU EEA)
ACCES TO THE SINGLE MARKET IN GOODS AND SERVICES	Votes on EU Law	X	X
	Tariff-free trade	X	X
	Customs Union and external trade	X	X
	Level playing field for business	X	X
	Ever closer Union	X	X
	Justice and Home affairs	X	X
	Free Movement of People	X	X
	Schengen border free area	X	X
	Contribution to EU financing	X	X
	Eurozone membership	X	X

Tabla 9: Elaboración propia. Alternatives to membership. HM GOVERNMENT.

LEGEND	
Full	X
Partial / voluntary / special arrangement	X
None	X

Tabla 10: Elaboración propia. Alternatives to membership. HM GOVERNMENT.

4.1.2 EL MODELO SUIZA (EFTA)

El modelo suizo, a diferencia del noruego, se basa en la celebración de múltiples acuerdos con la Unión Europea, de manera que obtiene un acceso parcial al mercado único y principalmente en relación al comercio de bienes.

El mercado de los servicios, un mercado muy importante para la economía del Reino Unido, se ve reducido a algunos pocos sectores de poca importancia, dejando los mercados financieros y el sector bancario fuera de estos acuerdos.

A cambio, mientras que Noruega debe transponer la normativa comunitaria por el hecho de pertenecer al Espacio Económico Europeo, Suiza no debe cumplir con esta obligación, aunque a la práctica suele ir alineada con la de la Unión.

²¹ Fresneda. C. El modelo Noruega Plus, el plan B del Brexit que respalda Westminster. EL MUNDO

Por otro lado, Suiza también forma parte del espacio Schengen, por lo que tampoco pueden establecer fronteras para todos aquellos ciudadanos pertenecientes a este espacio, algo que también ha causado polémica durante los últimos años, dado que de la misma manera que sucede con el Reino Unido, han recibido mucha inmigración procedente de otros países miembros.

Una vez analizado, podemos concluir que este modelo no podría resultar de aplicación por los siguientes motivos:

- La multitud de acuerdos obtenidos por Suiza han supuesto negociaciones extendidas a lo largo de los años, un tiempo demasiado elevado del que el Reino Unido no dispone.
- Dado el papel que juega Suiza en la economía europea, parece poco probable que los principales dirigentes de los países miembros, aceptaran unos acuerdos que supusieran “una segunda Suiza en Europa”.
- Con estos acuerdos, el sector de los servicios, no dispone en su mayoría de acceso al mercado único, algo que choca con la economía del Reino Unido.

		UK MEMBERSHIP OF THE EU	SWITZERLAND
ACCES TO THE SINGLE MARKET IN GOODS AND SERVICES	Votes on EU Law	X	X
	Tariff-free trade	X	X
	Customs Union and external trade	X	X
	Level playing field for business	X	X
	Ever closer Union	X	X
	Justice and Home affairs	X	X
	Free Movement of People	X	X
	Schengen border free area	X	X
	Contribution to EU financing	X	X
	Eurozone membership	X	X

Tabla 11. Elaboración propia. Alternatives to membership. HM GOVERNMENT.

4.1.3 MODELO CANADA – LIBRE COMERCIO CON UE

Para analizar este tipo de modelo, nos fijaremos en el acuerdo firmado entre Canadá y la Unión Europea en 2014, después de años de negociaciones. Un acuerdo, que, si bien permite a Canadá disponer de una relación con menos obligaciones en relación a la normativa europea, ofrece un acceso menor al mercado único que el que actualmente tiene el Reino Unido como miembro de la Unión Europea.

Con este tipo de acuerdo, lo que se busca es poder acceder al mercado del otro país, o en este caso, conjunto de países, sin que dichas operaciones estén sujetas a aranceles, o que los aranceles que sí que lo estén, estos estén negociados entre las dos partes.

En este caso, para que los productos canadienses puedan acceder al territorio europeo, estos deben cumplir con los estándares establecidos por la Unión Europea.

En relación a la prestación de servicios, esta estaría limitada a casos específicos, de manera que, por ejemplo, las entidades financieras no dispondrían de derecho a prestar sus servicios a otros países de la UE, sino que deberían hacerlo a través de otras entidades.

En lo que a movilidad de personas se refiere, al no formar parte del espacio Schengen, no se verían obligados a permitir la libre circulación de personas, algo que como ya hemos comentado previamente, supone un gran problema para la aceptación de este acuerdo.

Por último, con este tipo de acuerdo, la influencia del Reino Unido en la normativa europea sería muy reducida, si bien tampoco se vería obligado a realizar ninguna aportación al presupuesto de la Unión Europea.

		UK MEMBERSHIP OF THE EU	CANADA
ACCES TO THE SINGLE MARKET IN GOODS AND SERVICES	Votes on EU Law	X	X
	Tariff-free trade	X	X
	Customs Union and external trade	X	X
	Level playing field for business	X	X
	Ever closer Union	X	X
	Justice and Home affairs	X	X
	Free Movement of People	X	X
	Schengen border free area	X	X
	Contribution to EU financing	X	X
	Eurozone membership	X	X

Tabla 12. Elaboración propia. Alternatives to membership. HM GOVERNMENT.

4.1.4 EL MODELO TURQUÍA – UNION ADUANERA CON UE

En el caso del modelo turco, la relación está basada en un acuerdo en el cual, si bien forma parte de la unión aduanera, tiene un acceso limitado al mercado único que cubre principalmente el comercio de bienes industriales y productos agrícolas procesados, mientras que los servicios quedan fuera del alcance del acuerdo.

En los sectores en los que Turquía está dentro del mercado único, debe transponer la normativa comunitaria para adaptarse a su legislación.

En relación a los acuerdos que Turquía puede establecer con terceros países, pueden establecer su propia política arancelaria, si bien esta, siempre debe estar alineada con la de la UE. Además, Turquía debe adaptarse a los acuerdos que la Unión Europea establezca con países terceros, pero este trato no es recíproco para ellos, es decir, que Turquía debe dejar acceder a su mercado a aquellos países que hayan llegado a un acuerdo con la Unión Europea pero cuando ellos quieran acceder al mercado de este otro país, no dispondrán de las mismas condiciones de las que dispondría otro país perteneciente a la UE.

Lo cierto, es que este modelo, resulta muy poco probable que se aplique, ya que principalmente está basado en la condición de Turquía como país emergente y enfocado a que, en un futuro, pase a formar parte la Unión Europea.

Además, debemos tener en cuenta, que, por las condiciones económicas de Turquía, este tipo de acuerdo les puede resultar favorable, pero en el caso del Reino Unido, cuya economía esta principalmente basada en los servicios, esta no resultaría de aplicación.

		UK MEMBERSHIP OF THE EU	TURKEY
ACCES TO THE SINGLE MARKET IN GOODS AND SERVICES	Votes on EU Law	X	X
	Tariff-free trade	X	X
	Customs Union and external trade	X	X
	Level playing field for business	X	X
	Ever closer Union	X	X
	Justice and Home affairs	X	X
	Free Movement of People	X	X
	Schengen border free area	X	X
	Contribution to EU financing	X	X
	Eurozone membership	X	X

Tabla 13 Elaboración propia: Alternatives to membership. HM GOVERNMENT.

4.1.5 CUADRO RESUMEN MODELOS

TIPO DE ACUERDO	EJEMPLO	CARACTERÍSTICAS
ESPACIO ECONÓMICO EUROPEO (EEE)	Noruega Islandia Liechtenstein	<ul style="list-style-type: none"> · Contribuciones al presupuesto de la UE. · Libertad de movimiento de bienes, servicios, capitales y personas. · Fuera de la Unión Aduanera con la UE. · Influencia muy limitada sobre la regulación.
ASOCIACIÓN EUROPEA DE LIBRE COMERCIO (EFTA)	Suiza	<ul style="list-style-type: none"> · Contribuciones al presupuesto de la UE. · Acuerdos comerciales con países individuales de la UE y por sectores. · Fuera de la Unión Aduanera con la UE. · Influencia muy limitada sobre la regulación. · Sin derechos de establecimiento para los bancos.
UNIÓN ADUANERA CON LA UE	Turquía	<ul style="list-style-type: none"> · Acceso libre de aranceles al Mercado Único Europeo para la mayoría de los productos. · Adopción de los aranceles externos de la UE para el comercio fuera de esta. · Sin influencia sobre la regulación ni sobre los acuerdos comerciales firmados con terceros países.
ACUERDO DE LIBRE COMERCIO	Canadá	<ul style="list-style-type: none"> · Acceso al Mercado Único sin aranceles (o reducidos) con carácter general. · Controles aduaneros para verificar el cumplimiento de los estándares y las regulaciones de la UE. · Sin acceso pleno al mercado de servicios ni derecho de establecimiento automático para bancos.
ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO (OMC)		<ul style="list-style-type: none"> · El comercio con la UE está sujeto al arancel común de esta. · Aranceles conforme al principio de la nación más favorecida.

Tabla 14. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

4.2 COMENTARIOS A LOS DIFERENTES MODELOS PLANTEADOS

4.2.1 RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA

Si bien en los dos anteriores apartados, hemos tratado las tres Directivas²² de forma separada en este apartado vamos a tratarlas de forma conjunta. El motivo principal se encuentra en que en el primer apartado- Reino Unido y situación actual en Europa-, ya hemos analizado los requisitos y las ventajas de la aplicación de las Directivas, y en el segundo- Brexit Sin Acuerdo (HARD BREXIT)-, hemos visto lo que supondría la aplicación de los correspondientes artículos del Convenio de Doble Imposición, por lo que, para no reiterar lo ya mencionado anteriormente, analizaremos en cada caso, si corresponde o no la aplicación de la Directiva.

Primeramente, en relación al periodo de transición que está previsto establecer en el momento en que el Reino Unido abandone la unión europea, debemos recordar que, durante este periodo de tiempo, las empresas del Reino Unido estarán todavía sujetas a la normativa de la Unión Europea, por lo que las Directivas serán de aplicación.

En el caso del modelo noruego, debemos tener en cuenta que la aplicación de las Directivas está sujeta a que las dos sociedades que participan que realizan la transacción, estén establecidas en algún país miembro de la Unión Europea o que sea perteneciente al Espacio Económico Europeo, viéndose este último requisito cumplido por Noruega, de manera que permitiría la aplicación de las directivas.

En cualquiera de los otros modelos planteados, las Directivas no serían de aplicación al encontrarse el Reino Unido fuera del Espacio Económico Europeo.

En relación al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, desde el punto de vista del autor, el apartado que podría tener más afectación en base al futuro acuerdo al que se llegue, sería la tributación de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

Recordemos que, en relación a este apartado, el artículo 95.1bis LIRPF, establecía que cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, deberá incluir en su base imponible aquellas diferencias positivas que resulten de la diferencia entre el valor actual de mercado y el valor de adquisición, para los cuales unos requisitos citados en el apartado correspondiente.

En el caso de que el cambio de residencia se realizara a otro país miembro de la Unión europea o del Espacio Económico Europeo, la ley permite no integrar las ganancias patrimoniales siempre que el contribuyente mantenga su condición de residente en la UE o el EEE, y es aquí donde radica el principal problema.

En relación a este aspecto, durante el periodo de transición no tendrá afectación ninguna, y en el caso de que de que se aplicará un modelo similar al de Noruega tampoco, ya que al pertenecer esta al Espacio Económico Europeo, los ciudadanos que trasladen su residencia al Reino Unido, podrán cumplir con el periodo de 10 años que se establece, pero en cualesquiera

²² Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes.

Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas a diferentes estados miembros.

La Directiva 2009/133/CE relativa al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social

de los otros planteamientos, el Reino Unido se mantendría fuera del Espacio Económico Europeo, por lo que aquellos contribuyentes que decidieran trasladar su residencia al Reino Unido y cumplieran con los requisitos establecidos en el artículo 95.1bis LIRPF, deberían incluir en sus bases imponibles estas “supuestas” ganancias patrimoniales.

Esto podría suponer una barrera para aquellos ciudadanos que decidan trasladar su residencia al Reino Unido, ya que se encontraría en situación de desventaja respecto de aquellos países que sí que formen parte del Espacio Económico Europeo.

En relación a los valores cotizados, el único supuesto con el que estos valores seguirían estando admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados definidos en la Directiva 2004/39/CE sería aplicar un modelo similar al de Noruega. En cualquiera de los otros escenarios, deberíamos tributar por ellos de acuerdo a lo establecido en el tema 2 – Brexit Sin Acuerdo – del presente trabajo.

En lo que refiere al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en caso de que el Reino Unido permaneciera dentro del Espacio Económico Europeo (modelo Noruega), las rentas exentas dispuestas en el artículo 14 LIRN serían de aplicación, de la misma manera que por la pertenencia al EEE, el tipo de gravamen por este impuesto sería del 19%.

En cualquiera de los otros casos, la normativa a aplicar sería igual a la del apartado 2 – Brexit Sin Acuerdo -, dado que no formaría parte ni de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo.

Por último en cuanto a imposición directa refiere, haremos mención tanto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y al Impuesto de Patrimonio, que a efectos de repercusión por la salida del Reino Unido de la Unión Europea, podemos analizar de forma conjunta, ya que de acuerdo con las sentencias que hemos mencionado en el tema anterior, actualmente resulta indiferente que el país en el cual el causante es residente sea o no perteneciente al Espacio Económico Europeo, ya que aquellos casos en que el causante sea perteneciente a un país tercero, este también tendrá la posibilidad de aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente.

En consecuencia, en cualquiera de los supuestos que analizados en este tercer apartado tendrían efectos tributarios idénticos en relación a este impuesto.

4.2.2 RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

En materia de IVA, para analizar su aplicación durante el periodo de transición, primeramente, debemos tener en cuenta, que tal y como hemos comentado previamente, las Directivas se seguirán aplicando durante este periodo.

En este caso, la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido se seguirá aplicando durante el periodo

de transición y una vez este finalice, el artículo 51²³ del acuerdo de salida expone ciertos casos que creo que deberíamos mencionar.

En su apartado primero, indica que la Directiva, también será de aplicación en aquellos casos en el que el inicio del transporte de bienes del Reino Unido hacia un país miembro de la UE, o viceversa, se haya producido antes de la finalización del periodo transitorio, independientemente de que el transporte finalice después.

El segundo apartado, se refiere a las derechos y obligaciones de los sujetos pasivos del impuesto por operaciones realizadas antes del fin del periodo transitorio, o las citadas en el párrafo anterior, en el cual que la Directiva seguirá siendo de aplicación durante los 5 años próximos a la finalización de dicho periodo.

Una vez finalice el periodo de transición, en cualquiera de los escenarios que hemos planteado, y a no ser que se revocara el artículo 51 del Tratado de Lisboa y finalmente no hubiera Brexit, dejaríamos de hablar de operaciones intracomunitarias, que funcionan tal y como hemos analizado en el primer apartado -Situación actual- para pasar a ser operaciones internacionales, es decir importaciones y exportaciones, lo que en materia de IVA implicaría aplicar lo previamente explicado en el apartado 2 – Brexit Sin Acuerdo (HARD BREXIT).

Las opciones de este acuerdo por tanto a efecto de IVA, resultan poco relevantes ya que, a efectos prácticos, todas deberían tener un resultado similar, sin embargo, donde si veremos y muchas diferencias, es en el apartado de aduanas.

I. DEVOLUCIÓN DE IVA

En cualquiera de los modelos planteados, el Reino Unido quedará fuera de la Unión Europea, por lo que, tal y como ya hemos comentado en el apartado 2 – Brexit sin acuerdo-, será necesario que el Reino Unido obtenga un reconocimiento de reciprocidad de trato, lo cual le permitirá poder tramitar la solicitud de este impuesto mediante el modelo 361.

En caso de que no se produzca este reconocimiento, no habrá opción de recuperar el IVA, recalando este a un mayor coste del producto.

II. ADUANAS Y ARANCELES

Este es uno de los temas que mayores quebraderos de cabeza está creando de cara a llegar a un posible acuerdo entre las dos partes, ya que debemos partir de la base de que el gobierno británico debe respetar el acuerdo del *Good Friday Agreement*, es decir, que deben evitar el establecimiento de una frontera física entre Irlanda del Norte y la República de Irlanda, algo que como comentamos anteriormente, en caso de que llegada la fecha límite para que el Reino Unido abandone la Unión Europea, y en caso de que no se hubiera producido ningún

²³ *Draft Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community, as agreed at negotiator's level on 14 November 2018 (ES version). Pag. 84*

acuerdo, solucionarían aplicando el *Backstop*, establecido en el primer acuerdo al que llegaron ambas partes, relativo a las normas de retirada del Reino Unido.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que el establecimiento de aranceles, supondrá un sobrecoste para todas aquellas operaciones que se realicen entre las dos partes, por lo que se debe tratar de buscar un modelo en el cual el impacto de éstos, sea el menor posible.

Por lo que refiere a los diferentes modelos que hemos planteado a lo largo de este tema, la situación por la que a las aduanas respecta, quedaría resumida de la siguiente manera.

	NO BREXIT / PRÓRROGA ART. 50	UNIÓN ADUANERA (UE)	UNIÓN ADUANERA SIMPLE (MODELO TURQUÍA)	ACUERDO DE LIBRE COMERCIO (TIPO CETA)	SIN ACUERDO (OMC)
ALCANCE Y CONDICIONES DE ACCESO AL MERCADO DE BIENES Y SERVICIOS (NO FINANCIEROS)	Libertad de movimiento: bienes, servicios, personas y capitales.	Libre circulación de bienes. GATS ²⁴ sobre servicios	Casi libre movimiento de bienes. GATS sobre servicios.	Los bienes son los menos afectados, pero los servicios tienen un acceso limitado	Aranceles de nación más favorecida y cuotas del GATS para los servicios.
ADUANAS Y REGLAS DE ORIGEN	Mercado Único y Unión Aduanera	Sin reglas de origen ni costes aduaneros	Sin reglas de origen ni costes aduaneros reducidos	Reglas de origen y costes aduaneros	Reglas de origen y costes aduaneros
OTRAS BARRAS NO ARANCELARIAS	Mercado Único y Unión Aduanera	Sin otras barreras no arancelarias	Regulaciones y estándares de la UE comprobados en la frontera	Algo de alineamiento regulatorio y reconocimiento de estándares	Pleno conjunto de regulaciones y estándares de la UE comprobados en la frontera
PROVISIONES PARA EL COMER EN SERVICIOS FINANCIEROS.	Pasaporte para servicios financieros (libre movimiento de capital)	Régimen de tercer país, legislación nacional	Régimen de tercer país, legislación nacional	Con carácter prudencial: régimen de tercer país, legislación nacional	Régimen de tercer país, legislación nacional
PROVISIONES PARA EL MOVIMIENTO DE PERSONAS / TRABAJADORES	Libertad de movimiento de personas	Quizás menos restringido	Restringido	Quizás menos restringido	Sin provisiones

Tabla 15: Alternatives to membership. HM GOVERNMENT.

²⁴ GATS – General Agreement of Trade Services

5. CONCLUSIONES

Llegar a un acuerdo para las relaciones futuras entre el Reino Unido y la Unión Europea no va a ser un trabajo fácil para ninguna de las dos partes, debemos tener en cuenta que se trata de un acuerdo sin precedentes, basado en desunir aquello que se ha estado uniendo durante más de 40 años.

Desde que se creara la Unión Europea, se ha trabajado en establecer una infraestructura tanto a nivel político como comercial que han permitido general un clima de estabilidad y confianza, tanto dentro de sus fronteras como fuera de ellas, a cambio de los cuales, los países miembros han tenido que ceder cierta autonomía.

Y ha sido esta pérdida de soberanía, junto a otros aspectos que se han argumentado en el primer apartado del presente trabajo, como el aumento de inmigración de la Unión Europea lo que ha llevado a los ciudadanos británicos a tomar la decisión de abandonar la Unión. Con esta separación, el pueblo británico quiere volver a tomar las riendas para poder volver a establecer sus propias políticas sociales, laborales o migratorias, siendo conocedores también, de la clara desventaja que conlleva esta separación en materia comercial.

A lo largo de este trabajo, se ha tratado de analizar las diferentes opciones con las que se encuentra el Reino Unido de cara a este futuro acuerdo, sin embargo, se han planteado desde un punto de vista tributario, un punto de vista, que no debería ser considerado como principal de cara a la redacción de este futuro acuerdo.

Es decir, la fiscalidad siempre irá por detrás de la voluntad contractual de las dos partes y las consecuencias fiscales que se produzcan, vendrán limitadas única y exclusivamente de si finalmente las dos partes son capaces de llegar a un acuerdo o no.

A nivel tributario, lo que sí que podemos afirmar, es que en cualesquiera de las situaciones que se plantean; ya sea en un escenario sin acuerdo, o en cualquiera de los posibles escenarios de acuerdo, difícilmente vamos a encontrar alguna ventaja respecto a la situación actual en la que se encuentra el Reino Unido, y es que el grado de armonización a nivel tributario al que ha llegado la Unión Europea es tan elevado, que el hecho de dejar de pertenecer a ella solo puede suponer una clara situación de desventaja.

Analizadas las distintas opciones que se plantean, primeramente, podemos indicar que un Brexit duro, sería el peor de los escenarios tributariamente hablando, ya que, si bien disponemos del Convenio de Doble Imposición, las ventajas quedan limitadas a este y únicamente y únicamente en materia de imposición directa.

En relación a los posibles escenarios con acuerdo que se plantean, resulta muy difícil indicar cuál sería el escenario más favorable para el Reino Unido y su política comercial, pero desde el punto de vista tributario, probablemente el sistema noruego sea el que más podría favorecerles, ya que, si bien no forman parte de la Unión Europea, se les permite aplicar ciertas ventajas fiscales asimilándoles a los miembros de la Unión.

Sin embargo, a la práctica, ya hemos comentado en este trabajo que este modelo noruego difícilmente podrá ser de aplicación, ya que incumple los principios básicos que han llevado al Reino Unido a decidir abandonar la Unión Europea, de manera que, entre los posibles escenarios que restan, lo preferible sería un tratado de libre comercio con la Unión Europea

que fuera capaz de proporcionar un elevado grado de integración económica, y para el cual el modelo de Canadá, podría ser una referencia.

Entre estas opciones, también debemos valorar la opción de que finalmente no se produzca el Brexit y finalmente el Reino Unido permanezca dentro de la Unión. Ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo, los últimos meses se ha barajado la opción de que se produzca un segundo referéndum, y dados los ajustados resultados que se obtuvieron en realizado en 2016, y la incertidumbre en la que se ha visto el Reino Unido desde entonces, no debería descartarse la opción de que se obtuviera un resultado a favor de la permanencia.

Por último, debe quedar claro que, en base a lo analizado a lo largo de este trabajo, en caso de que, llegado el 31 de octubre de 2019, y siempre y cuando no se conceda ninguna prórroga por parte de la Unión Europea, lo establecido en el segundo apartado de este trabajo – Brexit sin acuerdo-, será perfectamente aplicable a cualquier persona física o jurídica que mantenga algún tipo de vinculación tributaria con ambos países. Por otro lado, en caso de que las dos partes lleguen a un acuerdo, ya sea basado en cualquiera de los modelos presentados a lo largo de este trabajo o cualquier otro modelo que pueda representar unas condiciones económicas y/o tributarias distintas para el Reino Unido, este deberá ser objeto de un posterior análisis, para poder determinar cuáles serán finalmente, las consecuencias fiscales del mismo.

6. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA. (s.f.-a). Opción para residentes de la UE de tributar por IRPF (art. 46 TR Ley IRNR). Recuperado de:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Fiscalidad_de_no_residentes/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/_Sin_establecimiento_permanente/_INFORMACION/Informacion_General/Gestion_del_impuesto__modelos__representacion_y_retenedor/Opcion_para_residentes_de_la_UE_de_tributar_por_IRPF__art__46_TR_Ley_IRNR_.shtml

AGENCIA TRIBUTARIA. (s.f.-b) ¿Debo presentar declaración INTRASTAT? Recuperado de:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/_Presentacion/Gestiones_INTRASTAT/_iNFORMACION/_Debo_presentar_declaracion_INTRASTAT/_Debo_presentar_declaracion_INTRASTAT_.shtml

AGENCIA TRIBUTARIA. (s.f.-c). Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Recuperado de:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_a_partir_de_1_1_2016/Bonificaciones_y_deducciones/Deducciones/Deducciones_para_incentivar_la_realizacion_de_determinadas_actividades__Ley_27_2014_del_Impuesto_sobre_Sociedades_.shtml

AGENCIA TRIBUTARIA. (s.f.-d). *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.* Recuperado de:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-5171>

AGENCIA TRIBUTARIA. (2018a). *MANUAL PRÁCTICO RENTA.* Madrid: AEAT.

AGENCIA TRIBUTARIA. (2018b). *MANUAL PRÁCTICO SOCIEDADES.* Madrid: AEAT.

AGENCIA TRIBUTARIA. (2018c). *MANUAL PRÁCTICO IVA.* Madrid: AEAT.

ARCE, B. (2018, 3 diciembre). El fiscal general británico confirma que el Reino Unido puede seguir sujeto a la unión aduanera mucho tiempo. *EL PERIÓDICO.* Recuperado de:

<https://www.elperiodico.com/es/internacional/20181203/reino-unido-puede-seguir-sujeto-union-aduanera-mucho-tiempo-7182678>

ARÍS PERELLÓ, A. (s.f.). Fiscalidad de las fusiones y adquisiciones de empresas. Recuperado de:

<http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/79066/1/Fiscalidad%20de%20las%20fusiones%20y%20adquisiciones%20de%20empresas.pdf>

ASEPYME. (2015). Cómo recuperar IVA soportado en el extranjero. Recuperado de:

<https://asepyme.com/recuperar-iva-soportado-extranjero/>

ATIENZA, C. (2017). El EXIT TAX de las personas jurídicas. Recuperado de:

<https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/33166/ClaraAtienza.pdf?sequence=1&isAllowed>

B, E. (2019, 2 marzo). Las nuevas fechas para el Brexit: 12 de abril o 22 de mayo. *EL BOLETIN*. Recuperado de:
<https://www.elboletin.com/noticia/172305/internacional/las-nuevas-fechas-para-el-brexit:-12-de-abril-o-22-de-mayo.html>

BANCO DE ESPAÑA. (2019). BREXIT: BALANCE DE SITUACIÓN Y PERSPECTIVAS. Recuperado de:
<https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSerias/DocumentosOcasionales/19/Fich/do1905.pdf>

BBC NEWS. (2018, 11 diciembre). Brexit: 5 preguntas para entender por qué la frontera de Irlanda es crucial en el acuerdo entre la UE y el Reino Unido. Recuperado de:
<https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-46513736>

BLN PALAO ABOGADOS. (2017, 25 febrero). Guía práctica del Brexit. Recuperado de:
<http://www.blnpalao.com/especial-brexit/guia-practica-del-brexit>

BUSINESS DEVELOPMENT BASQUE AGENCY. (2018, febrero). Informe Brexit. Recuperado de:
http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/inf_impacto_sectoria_brexit/es_def/1802_Informe%20BREXIT_Febrero.pdf

CASTELLÀ ANDREU, J. M. (2016). *El referéndum sobre el Brexit: una historia inacabada*. Recuperado de:
<http://revistas.uned.es/index.php/derechopolitico/article/view/17626/14989>

CENICEROS, A. M. (2019, 2 abril). Análisis de las reglas de localización en las Prestaciones de Servicios y Efectos del Brexit [Col·legi d'Economistes de Catalunya]. Recuperado de:
<http://www.coleconomistes.cat>

COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD, BIENES MUEBLES Y MERCANTILES DE ESPAÑA. (s.f.). Estadística registral España - Anuario 2018. Recuperado de:
http://www.registradores.org/wp-content/estadisticas/propiedad/eri/ERI_Anuario_2018.pdf

COLEGIO OFICIAL DE AGENTES DE ADUANAS Y REPRESENTANTES ADUANEROS DE BARCELONA. (s.f.). Brexit, escenarios para el comercio entre la UE y UK. Recuperado 3 febrero, 2019, de:
http://www.coacab.com/prensas/detalle/brexit_escenarios_para_el_comercio_entre_la_ue_y_uk

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA. (2016, 10 julio). Aproximación a las principales consecuencias tributarias del “Brexit” en la normativa fiscal española. Recuperado de:
https://www.cuatrecasas.com//es/publicaciones/legal_flash_aproximacion_a_las_principales_consecuencias_tributarias_del_brexit_en_la_normativa_fiscal_espanola.html

DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, A. (2016, 30 junio). Posible impacto del Brexit en la fiscalidad española. Recuperado de:
<https://elderecho.com/posible-impacto-del-brexit-en-la-fiscalidad-espanola>

DE LA OSA FONDÓN, A. (2017). Posibles efectos tributarios del Brexit. Recuperado de:
<http://www.calatayud.uned.es/web/actividades/revista-anales/23/2-4-OsaFondon.pdf>

DE MIGUEL, B. (2019, 11 abril). La UE y Londres pactan el retraso del Brexit hasta el 31 de octubre. *EL PAÍS*. Recuperado de:
https://elpais.com/internacional/2019/04/10/actualidad/1554915128_477921.html

DE MIGUEL, R. (2019, 26 marzo). El Brexit entra en una nueva fase: estas son las opciones del Parlamento británico. *EL PAÍS*. Recuperado de:
<https://www.elmundo.es/internacional/2018/12/06/5c07ed36fdddff3f5d8b46e7.html>

DE MIGUEL, R. (2019, 16 enero). El Parlamento británico rechaza por rotunda mayoría el pacto de Brexit de May. *EL PAÍS*. Recuperado de:
https://elpais.com/internacional/2019/01/15/actualidad/1547567166_939433.html

DE SALAS, P. (2019, 12 marzo). El acuerdo del 'Brexit', cronología de un fracaso. *RTVE*. Recuperado de:
<http://www.rtve.es/noticias/20190312/acuerdo-del-brexit-cronologia-fracaso/1900600.shtml>

ESTRATEGIA FINANCIERA. (2016, abril). El IVA en los servicios internacionales de asesoramiento, auditoría, abogacía y consultoría empresarial. Recuperado de:
<http://pdfs.wke.es/6/8/9/4/pd0000026894.pdf>

EUR LEX - ACCES TO EUROPEAN UNION LAW. (s.f.). Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de distintos países de la Unión Europea. Recuperado de:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3Aami0091>

EUROPEAN COMISION. (s.f.). Draft Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community, as agreed at negotiators' level on 14 November 2018. . Recuperado de:
https://ec.europa.eu/commission/publications/draft-agreement-withdrawal-united-kingdom-great-britain-and-northern-ireland-european-union-and-european-atomic-energy-community-agreed-negotiators-level-14-november-2018_en

FOLGUERA, A. (2018, julio). Integración europea en materia fiscal [Asociación Española de Asesores Fiscales]. Recuperado de:
<https://www.aedaf.es/es>

FOLGUERA, A. (2018, julio). IVA en la Unión Europea [Asociación Española de Asesores Fiscales]. Recuperado de:
<https://www.aedaf.es/es>

FOLGUERA, A. (2018, febrero). Impuesto sobre el Valor Añadido [Asociación Española de Asesores Fiscales]. Recuperado de:
<https://www.aedaf.es/es>

FRANCE 24. (2019, 14 enero). Cronología: desde 2016, un largo camino hacia el Brexit. Recuperado de:
<https://www.france24.com/es/20190114-cronologia-brexit-reino-unido-may>

FRESNEDA, C. (2018, 6 diciembre). El modelo Noruega Plus, el plan B del Brexit que respalda Westminster. *EL MUNDO*. Recuperado de:
<https://www.elmundo.es/internacional/2018/12/06/5c07ed36fdddf3f5d8b46e7.html>

GARRIGUES. (2017, 19 marzo). La monetización de las deducciones por I+D+i. Recuperado de:
https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/la-monetizacion-de-las-deducciones-por-idi

GOBIERNO DE ESPAÑA - MINISTERIO DE INTERIOR. (s.f.). Acuerdo de Schengen. Recuperado de:
<http://www.interior.gob.es/web/servicios-al-ciudadano/extranjeria/acuerdo-de-schengen>

GOBIERNO DE ESPAÑA. (s.f.). ADUANAS. Recuperado de:
https://www.lamoncloa.gob.es/brexit/preparacion2/Paginas/271218_aduanas.aspx

GÓMEZ-ACEBO & POMBO. (2019, febrero). Principales efectos fiscales de un Brexit sin acuerdo. Recuperado de:
<https://www.ga-p.com/en/publicaciones/principales-efectos-fiscales-de-un-brexit-sin-acuerdo/>

HM GOVERNMENT. (2016). Alternatives to membership: possible models for the United Kingdom outside the European Union. Recuperado de:
https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/draft_withdrawal_agreement_0.pdf

IBERLEY. (s.f.-a). Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social en el Impuesto sobre Sociedades. Recuperado de:
<https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-fusiones-escisiones-aportaciones-activos-canje-valores-cambio-domicilio-social-i-sociedades-30401>

IBERLEY. (s.f.-b). Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1999-14 de 25 de Julio de 2014. Recuperado de:
<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1999-14-25-07-2014-698431>

IBERLEY. (s.f.-c). Análisis de la sentencia del TJUE de 3/9/2014. Discriminación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. Recuperado de:
<https://www.iberley.es/practicos/analisis-sentencia-tjue-3-9-2014-discriminacion-no-residentes-impuesto-sucesiones-donaciones-11031>

INEAF. (2019, 11 febrero). Implicaciones fiscales del Brexit. Recuperado de:
<https://www.ineaf.es/tribuna/implicaciones-fiscales-del-brexit-salida-del-reino-unido-de-la-ue/>

KPMG. (2016, junio). Claves legales y tributarias sobre el Brexit. Recuperado de:
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/Implicaciones-fiscales-BREXIT.pdf>

LEGAL TODAY. (2015, 24 marzo). La regla de utilización efectiva en el IVA. Recuperado de:
<http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-sobre-tributacion-indirecta/la-regla-de-utilizacion-efectiva-en-el-iva>

PERELLÓ, J. (2019, 26 febrero). Brexit: potenciales implicaciones fiscales para empresas y personas físicas [Asociación Española de Asesores Fiscales]. Recuperado de: <https://www.aedaf.es/es>

SERRALLER, M. (2019, 4 enero). Brexit: guía fiscal urgente para las empresas. *EXPANSIÓN*. Recuperado de: <http://www.expansion.com/economia/2019/01/04/5c2e6b9de2704ee22c8b462f.html>

SERRANO, L. (2016). *El Brexit, su desarrollo y sus consecuencias (hasta finales de 2017)*. Recuperado de: https://www.unav.edu/documents/10174/16849987/DT-02-2018_Brexit_Lucia-Serrano.pdf

UNIÓN EUROPEA. (s.f.). La unión aduanera de la UE en acción. Recuperado de: https://europa.eu/european-union/topics/customs_es

VENTURA, V. (2019, 1 abril). El "Plan Noruega" y la unión aduanera: qué son las dos alternativas al plan del Brexit con más visos de ganar. *El Economista*. Recuperado de: <https://www.economista.es/internacional/noticias/9796651/04/19/El-Plan-Noruega-y-la-union-aduanera-que-son-las-dos-alternativas-al-acuerdo-del-Brexit-de-May.html>