

CONSECUENCIAS DEL BREXIT EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2021

Wolters Kluwer Ciss
28 de octubre de 2020

Dejarán de aplicarse determinados preceptos sobre rentas y ganancias pendientes de imputación en el supuesto de cambio de residencia, valores no admitidos a negociación, régimen especial de diferimiento, transparencia fiscal internacional, premios de loterías, o unidades familiares residentes en la UE.

Este impuesto está regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

Sin perjuicio de la aplicación que resulte procedente a cada situación del 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, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014), en adelante CDI.

Rentas y ganancias pendientes de imputación en el supuesto de cambio de residencia

El artículo 14.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: si el contribuyente cambia de residencia a otro estado todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por IRPF. En el supuesto de desplazamiento a un país de la Unión Europea el contribuyente puede optar por presentar, a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria del ejercicio en que cambio su residencia sin sanción, intereses de demora ni recargo alguno.

Si el Reino Unido deja de formar parte de la UE el traslado a dicho país no permitirá efectuar dicha opción.

El artículo 95 bis de la LIRPF por el que tributan determinadas ganancias patrimoniales por cambio de residencia, aunque no se haya producido la enajenación o reembolso de los valores o participaciones si se cumplen los requisitos establecidos.

Se establecen especialidades -básicamente consistentes en diferir la tributación- para cuando el contribuyente se desplaza a un Estado miembro de la UE o de EEE con efectivo intercambio de información. Dichas especialidades no resultarían de aplicación en los desplazamientos al Reino Unido si éste deja de formar parte de la UE y del EEE.

Tratamiento en IRPF de valores no admitidos a negociación

En el IRPF por valores negociados debe entenderse los admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE.

La no aplicación de la Directiva 2004/39/CE a los valores de sociedades cotizadas residentes en el Reino Unido, con motivo de su salida de la UE, tiene consecuencias en el IRPF que resumimos a continuación:

El artículo 25.1 e) y 33.3 de la LIRPF se establece el tratamiento del reparto de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones, entre valores admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea definidos en la Directiva 2004/39/CE y valores no admitidos a negociación.

A los valores de sociedades cotizadas residentes en el Reino Unido, al salir este de la UE, en los casos de reparto de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones se aplicaría el tratamiento que se prevé para las no cotizadas.

El apartado 5 del citado artículo 33 de la LIRPF establece que en el supuesto de transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea definidos en la reiterada Directiva 2004/39/CE, cuando el contribuyente haya adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, la pérdida patrimonial se integra a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

En el caso de transmisión de valores no cotizados, el plazo que se tiene en cuenta no es el de dos meses sino el de un año anterior o posterior al de transmisión.

Cuando se trate de los valores de sociedades cotizadas residentes en el Reino Unido, al salir de la UE, el plazo exigido para poder integrar una pérdida patrimonial derivada de una transmisión de dichos valores seguida de una reinversión pasaría de dos meses a un año.

El artículo 37 de la LIRPF establece normas específicas de valoración en relación con distintos supuestos en los que se produce una alteración patrimonial, y en su apartado 1, letras a) y b), establece el tratamiento aplicable a las transmisiones onerosas de valores cotizados y no cotizados.

Cuando se trate de valores de sociedades cotizadas residentes en el Reino Unido, al salir de la UE, el tratamiento de la transmisión a título oneroso de dichos valores será el previsto para la transmisión de valores no cotizados.

Aplicación del Régimen Especial de diferimiento previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS

El apartado 3 del artículo 37 de la LIRPF reconoce la aplicación del régimen especial de diferimiento fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades a los socios personas físicas, esto es, el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

La salida del Reino Unido de la UE, podría motivar la no aplicación de este régimen dado que su aplicación depende de que las entidades intervinientes, sus socios o los elementos involucrados sean residentes o estén situados en un Estado miembro de la UE, o en algunos supuestos en el EEE (artículo 76 y siguientes de la LIS), y salvo que, en determinados casos, el Reino Unido permanezca dentro del EEE

Transparencia fiscal internacional

El artículo 91 de la LIRPF relativo a la transparencia fiscal internacional establece que lo previsto en dicho artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas, o se trate de una institución de inversión colectiva, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

En la medida en que el Reino Unido deje de formar parte de la UE, dicha excepción no le resultaría de aplicación.

Gravamen especial premios de loterías, apuestas y sorteos

El gravamen especial del 20% a los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades establecidas en otros Estados miembros de la UE o del EEE, y que persigan objetivos idénticos a los a la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, ONCE y Cruz Roja, no se aplicaría a los organizados por entidades equivalentes residentes en el Reino Unido, pasando a tributar dichos premios en el IRPF como ganancias de patrimonio según las reglas generales del Impuesto (es decir, sin exención y aplicando la escala general de gravamen), salvo que el Reino Unido permanezca dentro del EEE.

Unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros

La Disposición adicional cuadragésima octava de la LIRPF regula ciertas deducciones aplicables a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Dicho precepto no se aplica respecto del Reino Unido si deja de tener la consideración de Estado miembro de la UE o del EEE.