

CONSECUENCIAS DEL BREXIT EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2021

Wolters Kluwer Ciss
28 de octubre de 2020

Cambiará la forma de tributación en caso de gastos por retribuciones al personal mediante aportaciones a planes y fondos de pensiones, cambios de residencia, operaciones con paraísos fiscales, retenciones y determinadas exenciones o deducciones en cuanto dejan de realizarse por entidades residentes en la UE.

Este impuesto está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

El Impuesto grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas (artículo 1 LIS).

Son contribuyentes del Impuesto las entidades reguladas en el artículo 7 LIS.

Resaltar que existe un Convenio bilateral entre el Reino Unido y España para evitar la doble imposición, Convenio que continuará siendo aplicable. Por este motivo, determinadas rentas que dejan de estar exentas en aplicación de la normativa interna, sin embargo, serían rentas exentas invocando el derecho a la aplicación del Convenio.

Provisiones y otros gastos

El artículo 14 de la LIS, que regula las provisiones y gastos en su apartado 2 establece en qué casos serán deducibles los gastos relativos a retribuciones al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida a Planes y Fondos de Pensiones. En este sentido, se consideran deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE a fondos de pensiones de empleo autorizados o registrados en otro Estado miembro, siempre que se cumplan determinados requisitos.

A partir de 1 de enero de 2021 habrá que tener en cuenta que la realización de contribuciones a fondos de pensiones de empleo del Reino Unido, en la medida en que si se pudieran realizar aportaciones, al tratarse de una cuestión financiera, no se considerará gasto deducible.

Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales

El artículo 19 de la LIS en su apartado 1 regula las consecuencias de los cambios de residencia de entidades residentes en territorio español, tanto si el traslado se realiza a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico europeo como si se realiza a un tercer país.

A partir de 1 de enero de 2021 el cambio de residencia de una entidad con transferencia de elementos patrimoniales de España al Reino Unido generará una deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades españolas trasladadas, que no podrá ser objeto de aplazamiento en ningún caso.

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

El artículo 21 de la LIS regula la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, estableciendo que no se aplica a entidades residentes en territorios considerados como paraísos fiscales, salvo que pertenezcan a la UE y cumplan determinados requisitos.

Por lo tanto, a partir de 1 de enero de 2021 será de aplicación el convenio bilateral entre Reino Unido y España para evitar la doble imposición.

Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles

El artículo 23 de la LIS regula la reducción en la base imponible de rentas procedentes de determinados activos intangibles, y de acuerdo con la letra b) de este artículo se exige que el cesionario de dichos activos no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

Igualmente, a partir del 1 de enero de 2021 será de aplicación el Convenio bilateral entre Reino Unido y España para evitar la doble imposición.

Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

El artículo 35 de la LIS establece una deducción en la cuota íntegra por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica para cuyo cálculo debe tenerse en cuenta el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos. La letra b) del apartado 1 señala que los gastos de investigación y desarrollo que se integran en la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas o cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo. Recogiéndose igual redacción en el apartado 2.b) para los gastos de innovación tecnológica.

Por lo tanto, a partir de 1 de enero de 2021 los gastos asumidos por las diferentes entidades españolas contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Reino Unido, no computarán para el cálculo de la base de deducción por la realización de este tipo de actividades.

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

El artículo 36 de la LIS regula una deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo. En el apartado 1 se recogen unos límites a los porcentajes de deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no puede superar el 50 por ciento del coste de

producción. No obstante, se establece que dicho límite se elevará hasta el 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro, de modo que una salida del Reino Unido de la UE supondría que las coproducciones en que participasen productoras británicas no se beneficiarían del límite incrementado.

Asimismo, y en este sentido, el artículo 5 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine (BOE de 29 de diciembre), recoge los requisitos para entender que una producción es española, lo que exige que el elenco de autores, actores o personal creativo de carácter técnico de las obras cinematográficas y audiovisuales esté formado, al menos en un 75 por ciento, por personas con nacionalidad española o de cualesquiera de los otros Estados miembros de la UE, del EEE, o que posean tarjeta o autorización de residencia en vigor en España o en cualesquiera de dichos Estados.

A partir de 1 de enero de 2021 los autores, actores o personal creativo de carácter técnico con nacionalidad o residencia británica no computarán para la aplicación del porcentaje visto.

En el apartado 2 del artículo 36 de la LIS se establece que los productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera en España tienen derecho a una deducción del 30 o del 25 por ciento de los gastos realizados en territorio español con ciertos límites. Dichos gastos se corresponden, entre otros, con los de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del EEE, con un límite.

Así, a partir de 1 de enero de 2021 el personal creativo con residencia fiscal en el Reino Unido no originará derecho a la deducción examinada por los gastos incurridos en ellos por la entidad productora española.

Agrupaciones europeas de interés económico

El artículo 44 de la LIS regula el régimen fiscal especial aplicable a las Agrupaciones europeas de interés económico reguladas por el Reglamento (CEE) nº 2137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, donde se establece que sólo podrán ser miembros de una agrupación europea de interés económico las sociedades, así como otros entes de derecho público o privado constituidos de conformidad con la legislación de un Estado miembro, que tengan su sede estatutaria o legal y su administración central en la Comunidad.

Igualmente, cuando de acuerdo con la legislación de un Estado miembro, una sociedad u otro ente jurídico no tenga la obligación de tener una sede estatutaria o legal, será suficiente para que tenga la consideración de Agrupación europea de interés económico que esta sociedad u ente jurídico tenga su administración central en la Comunidad.

También podrán ser miembros de una agrupación europea de interés económico las personas físicas que ejerzan una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola, de profesión liberal o de otros servicios en la Comunidad.

Por tanto, a partir de 1 de enero de 2021 este tipo de joint venture, constituidas por entidades españolas y británicas, no podría considerarse Agrupación europea de interés económico y no le sería de aplicación el régimen fiscal especial de imputación de rentas a los socios establecido en el artículo 44 de la LIS.

Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva

El artículo 53 LIS regula la tributación de los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva, estableciéndose en el apartado 2 que la tributación de los socios o partícipes de IIC constituidas o domiciliadas en algún Estado miembro de la UE e inscritas en un registro especial de la CNMV se producirá cuando las participaciones se transmitan o se distribuyan los dividendos.

De este precepto se deduce que respecto de estas rentas no será de aplicación el régimen de atribución de rentas.

A partir de 1 de enero de 2021 la no aplicabilidad del artículo 53.2 de la LIS a las IIC constituidas en el Reino Unido e inscritas en la CNMV para su comercialización implica que debe realizarse un análisis caso a caso para determinar la tributación de estas rentas.

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

Este régimen regulado en los artículos 76 a 89 de la LIS hace referencia a las operaciones de reestructuración empresarial y supone un diferimiento de la tributación de las rentas latentes en los elementos patrimoniales transmitidos como consecuencia de la realización de dichas operaciones.

La entidad transmitente en una fusión o escisión que se acoja a este régimen, no integra la renta derivada de la diferencia entre valor de mercado y valor fiscal de los elementos transmitidos y se integran en el patrimonio de la entidad beneficiaria con el mismo valor que tenían en la entidad transmitente. Asimismo, los socios valoran las acciones o participaciones de la entidad disuelta al mismo valor fiscal que tenían los valores dados de baja.

La aplicación de este régimen en la normativa española se proyecta no solo sobre operaciones de reestructuración empresarial en las que participan entidades residentes en la UE sino también a operaciones en las que los bienes transferidos se sitúan en un tercer Estado siempre que se mantenga la posibilidad de un posterior gravamen por parte del Estado español.

La aplicación de este régimen al cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la UE será igualmente inoperante a partir de 1 de enero de 2021 en cambios de domicilio al Reino Unido.

Régimen fiscal especial de transparencia fiscal internacional

Este régimen fiscal especial regulado en el artículo 100 de la LIS establece la imputación de las rentas obtenidas por los contribuyentes socios o partícipes de sociedades no residentes bajo una serie de circunstancias, como que estas estén participadas en más de un 50 por ciento por los socios y que tengan una carga tributaria directa inferior al 75 por ciento de la que correspondería en España.

Este régimen de imputación 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 distintas de las previstas en el artículo 54 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

Esta cláusula de escape de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional cuando la entidad controlada es residente en otro Estado miembro no será de aplicación al Reino Unido a partir de 1 de enero de 2021.

Por tanto, a partir de 1 de enero de 2021 supondrá la no aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional y así las rentas que la entidad domiciliada en territorio británico obtenga estarán sujetas al régimen de imputación en sede del socio español.

Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje

El artículo 113 de la LIS regula un régimen específico para las entidades navieras en función del tonelaje para buques registrados en España o en otro estado miembro de la Unión Europea, por lo tanto, se prevé que este régimen especial se aplique a buques cuya explotación esté gestionada estratégicamente y comercialmente desde España o desde el resto de la UE o del EEE.

A partir de 1 de enero de 2021 las entidades navieras registradas en el Reino Unido no podrán aplicar este régimen especial.

Retenciones e ingresos a cuenta

El párrafo tercero del apartado 1 del artículo 128 de la LIS establece:

“Asimismo, estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.”

Por tanto, las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del EEE que operen en España en régimen de libre prestación de servicios son sujetos obligados a retener en relación con las operaciones que realicen en España.

A partir de 1 de enero de 2021 en las entidades británicas no se produce el supuesto de hecho determinante de la condición de sujeto obligado a retener por este concepto (sí podrán ser sujetos obligados a retener si operan en España mediante establecimiento permanente).