



Jávea (Alicante)

15 de Junio de 2017

Firmado por: Manuel Berenguer Torres

TFM Master en Fiscalidad Internacional

Título: Posible tratamiento de la rentas de No Residentes británicos post-Brexit.

## Índice

<b>1. Resumen</b> .....	<b>2</b>
<b>2. Introducción</b> .....	<b>3</b>
<b>3. Rentas Inmobiliarias</b> .....	<b>6</b>
3.1. Imputación de rentas.....	6
3.1.1. Situación actual.....	6
3.1.2. Situación post-Brexit.....	7
3.2. Rentas derivadas de bienes inmuebles. Alquileres.....	8
3.2.1. Situación actual.....	8
3.2.2. Situación post-Brexit.....	10
<b>4. Cambio de residencia (vivienda habitual)</b> .....	<b>11</b>
4.1. Situación actual.....	11
4.2. Situación post-Brexit.....	12
<b>5. Impuesto de Sucesiones</b> .....	<b>14</b>
5.1. Situación actual.....	14
5.2. Situación post-Brexit.....	18
<b>6. Rentas procedentes del trabajo. El régimen opcional del art 46 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes</b> .....	<b>21</b>
6.1. Situación actual.....	21
6.2. Situación post-Brexit.....	26
<b>7. Rendimientos de capital mobiliario</b> .....	<b>27</b>
7.1. Exención distribución beneficios matriz-filial.....	27
7.1.1. Situación actual.....	27
7.1.2. Situación post-Brexit.....	28
7.2. Situaciones especiales en los rendimientos de capital mobiliario.....	28
7.2.1. Fondos de Pensiones.....	28
7.2.2. Instituciones de inversión colectiva.....	28
7.2.3. Intereses, Cánones y Ganancias de Capital.....	29
<b>8. El impuesto sobre patrimonio</b> .....	<b>30</b>
8.1. Situación actual.....	30
8.2. Situación post-Brexit.....	31
<b>9. CONCLUSIONES</b> .....	<b>33</b>
<b>10. Bibliografía</b> .....	<b>36</b>

## 1. Resumen

El análisis de los posibles cambios que pueden afectar en la imposición directa de los no residentes británicos como consecuencia de su salida de la Unión Europea, surge por la posición preeminente de éstos en algunos sectores de nuestro país.

La situación “privilegiada” que ha venido disfrutando hasta éste momento, por aplicación de los beneficios producto de la transposición a la legislación interna Española de las Directivas de la comunidad, emitidas para promulgar la igualdad y proteger las libertades fundamentales entre todos los ciudadanos de los Estados Miembros, pueden desaparecer totalmente, lo que puede cambiar el tipo de tributación a la que hasta este momento están sometidos, quedando supeditada de ahora en adelante a lo dispuesto en el Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados.

### Abstract

The analysis of the possible changes which could affect the direct taxation from the non residents british citizens as consequence of the exit from the European Union arises from their preeminent position on some of the sectors in our Country.

The “privileged” situation that british citizens have been enjoying till this moment, because of the application of the benefits produced by the transposition to the Spanish local legislation from the Directives from the community, which were issued to promulgate equality and to protect the fundamental liberties between all the citizens from the Member States, can disappear totally, which will make a change in the taxation type which they have been subjected to, being subject from now in future to what it is established in the Double Taxation Treaty undersigned between both Countries.

Palabras clave: Reino Unido, España, Convenio, discriminación, Unión Europea, tributación.

## 2. Introducción

La salida del Reino Unido de la Unión Europea conocido con el acrónimo “Brexit”, ha sido posiblemente uno de los temas que más portadas de prensa ha acaparado desde su anuncio inicial, en los periódicos de toda nuestra vieja Europa.

El motivo principal para dicha atención es posiblemente el clima de incertidumbre que se ha creado ante un hecho que podemos tildar de histórico, ya que hasta este momento las noticias habían girado siempre en torno a aquellos países que querían acceder a formar parte de la Unión Europea, pero no en la salida de dicho “club”. Más aun tratándose de un país miembro con un peso específico importante, el cual alcanza un 16% del volumen del PIB la UE<sup>1</sup>.

Para España la preocupación puede tomar una perspectiva diferente a otros países miembros, por un lado tenemos que el Reino Unido es el cuarto país mayor importador de bienes de nuestro país, con una balanza comercial a nuestro favor de 7,432,7MM € en el año 2016<sup>2</sup>, con lo que la salida de la Unión Europea, podría significar un encarecimiento de los productos procedentes de España al tener que aplicar aranceles a los mismos, pudiendo redundar en una disminución de las importaciones de nuestro país; por otro lado tenemos que tener en cuenta la inversión directa en España, y en especial la que se produce por la compra de viviendas vacacionales y otros por parte de residentes británicos.

El mercado británico tradicionalmente ha sido el mercado más importante en cuanto a la compra de vivienda por extranjeros, y sigue siendo así en este momento. Según el ranking publicado en el portal inmobiliario Idealista<sup>3</sup>, los británicos compran un 22,35% de todas las viviendas que se adquieren en nuestro país por parte de extranjeros, seguidos muy de lejos por los franceses con un 8,18%. Consecuentemente existe un importante número de viviendas en propiedad de británicos las cuales tributan en España por el Impuesto de la Renta de No Residentes, y que se pueden ver también afectados por los cambios que puedan surgir como consecuencia de la salida de la Unión Europea. Asimismo el Reino Unido es el país que más turistas aporta a nuestro país, el número de turistas británicos alcanza récords históricos con un nivel de casi 17 millones en el ejercicio 2016.

Se debe de realizar un análisis histórico de la situación, ya que la relación del Reino Unido con Europa ha sido desde su comienzo una relación de amor-desamor. Ya en el año 1975, es decir tan solo dos años después de su adhesión a la entonces Comunidad Económica Europea o Mercado Común, se planteó en el Reino Unido un referéndum para la salida del mismo. En aquella ocasión el pueblo británico, voto en

1

Redacción. 2016. Consecuencias de la salida de Reino Unido de la Unión Europea. *Empresae exterior.com*. (en línea). (consulta 30 de Mayo de 2017). Disponible en <http://empresae exterior.com/not/58849/consecuencias-de-la-salida-de-reino-unido-de-la-union-europea/>

<sup>2</sup>Fuente: Datosmacro.com. Disponible en <http://www.datosmacro.com/comercio/balanza/espana>

<sup>3</sup>Fuente: Idealista.com. Disponible en <http://www.idealista.com/news/inmobiliario/vivienda/2016/05/13/742107-estos-son-los-extranjeros-que-mas-viviendas-compran-en-espana-ranking>

un 67,2% por la permanencia. El Reino Unido asimismo, optó por quedarse fuera de la zona euro en su momento, y mantener su propia divisa. Pero las manifestaciones para dejar la actual Unión Europea, comenzaron de nuevo en el año 2015, estando como primer ministro David Cameron<sup>4</sup>. A principios del año 2016 el antedicho primer ministro llevó a cabo una negociación de condiciones para la permanencia del Reino Unido en la Unión Europea<sup>5</sup>, y es poco después de dicha negociación, en Junio de 2016 cuando se realiza de nuevo un referéndum para la permanencia (salida) de la Unión Europea, siendo en este caso el resultado de 51,9% por el abandono, frente al 48,1 % por la permanencia<sup>6</sup>, lo que muestra la perspectiva de un país totalmente dividido, pero que democráticamente con una participación bastante elevada del electorado (72%) decide dejar definitivamente ese “club” con el que nunca estuvo plenamente identificado.

El proceso de desconexión se puso en marcha definitivamente el 29 de marzo de 2017, con la invocación por parte de la primera ministra Theresa May del art 50 del Tratado de la Unión Europea, proceso que se espera tenga una duración estimada de unos dos años, es decir hasta marzo de 2019. Por lo que éste es el periodo de tiempo que tienen los negociadores nombrados por las partes, para llegar a un acuerdo y establecer las condiciones en que Reino Unido debe de abandonar la Unión Europea.

Diversos pueden ser los escenarios que se planteen a partir de dicha negociación, las posturas iniciales son totalmente contrapuestas, el Reino Unido posiblemente apostaría por una salida lo menos dolorosa posible, contemplando a lo mejor una posición como la de Noruega la cual no pertenece a la Unión Europea, pero si que pertenece al Espacio Económico Europeo conjuntamente con otros dos de los miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio, el cual fue formado al amparo de lo estipulado en el art 217 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) sobre acuerdos de asociación. Esta posición le permite comerciar libremente con los Estados Miembros, y como contraprestación Noruega toma parte en proyectos comunes con la Unión Europea y contribuye económicamente al soporte económico de los mismos, hasta aquí la situación descrita podría parecer que sería ideal para Reino Unido, pero dicho acuerdo también incluye la libre circulación de los ciudadanos de la Unión a través de sus fronteras, lo que supondría la pérdida de control sobre la inmigración, uno de los puntos que se cree ha sido esencial en el resultado de la votación de la ciudadanía británica en el referéndum y consecuentemente no parece que pudiese ser aceptable para Reino Unido, y por último la aceptación de toda ley que sea adoptada por Bruselas.

Como se ha dicho las posiciones son encontradas, ya que desde el seno de la Unión Europea parece se aboga por un Brexit duro<sup>7</sup>, situación totalmente contraria a la

<sup>4</sup>Redacción. 2015.El parlament britànic dona llum verda a la llei pel referendun sobre la permanencia a la UE.*Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals*.(Consulta 31 de mayo de 2017). Disponible en <http://www.ccma.cat/324/el-parlament-britanic-dona-llum-verda-a-la-llei-pel-referendun-sobre-la-permanencia-a-la-ue/noticia/2683882/#>

<sup>5</sup>Duccortieux, Cecile. 2016. Bréxit: deniere ligne droite pour una negociation a tres haute risque. *Le Monde fr*. (consulta 31 de mayo de 2017). Disponible en [http://www.lemonde.fr/europe/article/2016/01/29/union-europeenne-royaume-uni-derniere-ligne-droite-pour-une-negotiation-a-tres-haut-risque\\_4856264\\_3214.html](http://www.lemonde.fr/europe/article/2016/01/29/union-europeenne-royaume-uni-derniere-ligne-droite-pour-une-negotiation-a-tres-haut-risque_4856264_3214.html)

<sup>6</sup>Redacción BBC Mundo. 2016. El Brexit gana el referendo: Reino Unido elige salir de la Unión Europea. *BBC Mundo*. (consulta 31 de mayo de 2017). Disponible en <http://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-36614807>

<sup>7</sup>EFE.2016. Los líderes europeos abogan por un Brexit duro para evitar populismos. *Expansión*.(Consulta 2 de Junio de 2016).Disponible en <http://www.expansion.com/economia/politica/2016/11/20/58319305268e3ed4248b457d.html>

descrita anteriormente. Quedaría posiblemente por abordar otra posible situación intermedia que podría ser una situación similar a la que tiene Suiza, la cual por un lado pertenece a la Asociación Europea de Libre Comercio, y por otro lado dispone de un entramado de más de 120 tratados bilaterales sectoriales con la Unión Europea, o también de la situación de Turquía con un acuerdo aduanero con la Unión que le permite la libre circulación de algunos productos, pero no de servicios, trabajadores o capitales.

Como se observa, se podría decir que son muchas variaciones sobre un mismo tema, y como también se ha dicho anteriormente, una ardua labor la que ha quedado en manos de los negociadores.

Muchas y muy diferentes pueden ser las consecuencias de la salida de la Unión Europea, económicamente hubo dos consecuencias inmediatas posteriores a dicho referéndum, la primera de ellas el hundimiento del rendimiento de los bonos británicos a niveles de 1703<sup>8</sup>, y la segunda la caída de la cotización de la divisa británica<sup>9</sup>. Va a ser muy importante ver como van evolucionando estas variables durante el proceso de desconexión, al mismo tiempo que va a ser interesante también ver la evolución de algunas de las variables macroeconómicas como el PIB, las cuales también pueden verse directamente afectadas por esta decisión.

El presente trabajo va a centrarse en intentar analizar cuáles son los posibles cambios en la tributación directa de los No Residentes británicos en nuestro país, ya que se considera que es un sector importante para nuestra economía.

Se deberá a la hora de abordar el tema, tener en cuenta que a pesar de que la desconexión de la UE, lleve implicada la inaplicación de las diferentes Directivas Comunitarias, las relaciones entre nuestros dos países vienen sostenidas por los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos entre ambos. Inicialmente el CDI suscrito en fecha 18 de Noviembre de 1976, es decir anteriormente a la entrada de España en la Unión Europea, el cual ha sido objeto de revisión y entro en vigor en nuestro país en fecha 15 de mayo de 2014. Ésta última versión va a ser la que va a regular principalmente las relaciones a nivel impositivo, y será la que tomaremos como base para el desarrollo del tema.

---

<sup>8</sup>Fuente: Sputnik. 2016. Disponible en <https://mundo.sputniknews.com/economia/201606271061275995-bonos-de-estado-reino-unido/>

<sup>9</sup>Sala, Agustí. 2016. Standar and Poor`s quita la máxima nota a la deuda del Reino Unido. *El Periódico*.(consulta 31 de mayo de 2017). Disponible <http://www.elperiodico.com/es/noticias/economia/libra-hunde-otro-mas-5232159>

### 3. Rentas Inmobiliarias

#### 1.1. Imputación de rentas

##### 3.1.1. Situación actual

#### Caso 1

El Sr. Peter Brown es residente británico, que adquirió en el año 2004 una propiedad en Altea (Alicante) para uso vacacional de su familia, el valor catastral de dicha propiedad en el ejercicio 2016 fue de 22,357,-€. La última revisión practicada a los valores catastrales en dicha localidad es del año 1998.

Nos encontramos ante un caso muy habitual, un No Residente que posee un inmueble para uso vacacional de su familia.

En primer lugar nos remitiremos al CDI suscrito entre Reino Unido y España<sup>10</sup>, el cual en su artículo 6, regula la tributación de las rentas inmobiliarias, confiriendo potestad al Estado donde se ubican los bienes inmuebles de gravar las rentas que procedan del mismo, en dichos rendimientos se incluyen también los derivados de la utilización directa del mismo, que es lo que hace el Sr. Brown, teniendo la consideración de renta imputada.

Deberemos dirigirnos a la normativa interna para gravar dicha renta, la regulación del Impuesto de la Renta de No Residentes la encontramos en la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes<sup>11</sup>, la cual ha sufrido diferentes modificaciones para ir adaptándose principalmente a la normativa comunitaria. En su art 24.5 regula que en el caso de personas no residentes la renta imputada se gravará de acuerdo a lo estipulado en el art 85.1 de la Ley sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>12</sup>, que nos indica que *“tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo”*, lo que nos dará la base imponible del impuesto.

En cuanto al tipo impositivo, deberemos tener en cuenta lo establecido en el art. 25,1.a de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, donde nos dice que *“No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de*

<sup>10</sup>España. Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación. Disposición General por la que se publica el 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 el patrimonio. (Internet) *Boletín Oficial del Estado*, 15 de Mayo de 2014, número 118, pag. 37876-37895 (consultado 1 de Junio de 2017). Disponible en <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-5171>

<sup>11</sup>España. Ministerio de Hacienda. Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (Internet) *Boletín Oficial del Estado*, 12 de marzo de 2004, número 62 (consultado 31 de mayo de 2017). Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-4527>

<sup>12</sup>España. Jefatura del Estado. Disposición General por la que se aprueba la Ley 35/2006 sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, y de Patrimonio. (Internet) *Boletín Oficial del Estado*, 29 de Noviembre de 2006, número 285, pag. 41734-41810. Disponible <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-20764>

*información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal”.*

Así pues para el cálculo del gravamen a soportar por el Sr. Brown, se deberán realizar las siguientes operaciones:

$$\text{Base Imponible} = 2\% \text{ V.C.} = 2\%(22,357,-) = 447,14$$

$$\text{Impuesto} = 19\%(\text{Base Imponible}) = 19\%(447,14) = \underline{84,95\text{€}}$$

Así, en la situación actual como no residente perteneciente a un Estado Miembro, el Sr. Brown tendría que abonar por su Impuesto de la Renta de No Residentes correspondiente al ejercicio 2016, la cantidad de 84,95€.

### 3.1.2. Situación post-Brexit

En el presente caso, la única diferencia con la situación anterior, va a ser el tipo impositivo que pasará a ser el general, ya que no será de aplicación la discriminación positiva incluida en el art 25,1,a de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de No Residentes y por lo tanto el tipo pasaría del 19% al 24%.

El cálculo del Impuesto quedaría:

$$\text{Base Imponible} = 2\% \text{ V.C.} = 2\%(22,357,-) = 447,14$$

$$\text{Impuesto} = 24\%(\text{Base Imponible}) = 24\%(447,14) = \underline{107,31\text{€}}$$

Como se observa el cambio de la situación de un contribuyente perteneciente a un Estado Miembro, con un contribuyente de un estado no miembro ha producido un incremento en el importe del impuesto a pagar, como resultado del incremento de cinco puntos en el tipo impositivo, lo que nos da un resultado de 107,31€, y que si lo comparamos porcentualmente con el importe anterior, nos resulta un incremento efectivo del impuesto en un 26,32%. Es decir, en este caso la salida de la Unión Europea dará como resultado un incremento en el Impuesto de la Renta de No Residentes para aquellos que únicamente declaren rentas imputadas de bienes inmuebles de un 26,32%.



## 1.2. Rentas derivadas de bienes inmuebles. Alquileres.

### 3.1.3. Situación actual

#### Caso 2

El Sr. Andrew Bloss, es propietario de una casa en la Costa Blanca, la cual adquirió en el año 2003, y cuyo valor catastral es de 75,000,-€, la última revisión realizada del valor catastral es del año 2010. El Sr Bloss adquirió la propiedad por un importe de 350,000€, y para su pago realizó una hipoteca con una entidad de crédito en nuestro país. El uso que el Sr. Bloss realiza de dicha propiedad es mixto, por un lado la arrienda para alquileres turísticos durante la temporada estival, con lo que los ingresos que percibe los utiliza para ayudarle a hacer frente a los pagos de la hipoteca y el mantenimiento de la propiedad, y el resto del año la tiene para uso propio.

En el ejercicio 2016, el Sr. Bloss ha arrendado la propiedad un total de 12 semanas, por las que ha percibido unos ingresos de 18,000,-€.

Los gastos que el Sr. Bloss ha tenido que soportar en el ejercicio 2016 de la casa en España, son los siguientes:

Impuesto de Bienes Inmuebles	900,-
Seguro hogar	650,-
Mantenimiento piscina	960,-
Mantenimiento jardín	1,440,-
Intereses bancarios hipoteca	2,350,-
Consumo eléctrico	1,080,-
Consumo agua	540,-
Gastos pequeñas reparaciones	360,-
<b>Total gastos</b>	<b>8,280,-</b>

Al igual que en el caso anterior, nos encontramos ante rendimientos de inmuebles situados en España, y por lo tanto pueden estar sujetos a imposición en nuestro país de acuerdo a lo estipulado en el art 6 de CDI entre Reino Unido y España. pero en el presente caso, tenemos una situación ligeramente diferente de la derivada del uso propio, ya que en este caso además de las rentas imputadas por utilización de la vivienda, se deberá tributar por los rendimientos obtenidos en la actividad del arrendamiento vacacional.

A la hora de realizar el cálculo se deberá tener en cuenta lo estipulado en el art 24,6 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de No Residentes, donde se especifica que:

*“Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:*

*1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:*

*a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación*

*parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.”*

De nuevo nos encontramos con una situación de discriminación positiva a favor de los residentes en otros Estados Miembros de la Unión Europea, lo que demuestra la adaptación de la normativa interna para internalizar la norma supranacional comunitaria, en este caso en concreto al art 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>13</sup>, sobre la libertad de movimiento de capitales, ya que el tratamiento discriminatorio en cuanto a la no deducibilidad de los gastos relativos a la actividad de arrendamiento realizada por un residente de un Estado Miembro, frente a la deducibilidad aplicable a un residente en España, podría coaccionar las decisiones de inversión en inmuebles situados en nuestro país, por parte de los residentes de los otros Estados Miembros. Observamos pues, como la norma se ha adaptado y a igualado el tratamiento de los residentes con los no residentes pero residentes de la Unión Europea.

Los gastos deducibles vienen enumerados en el art 23 de la Ley 36/2006 sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, donde se dispone como deducibles, entre otros los intereses sobre capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, los tributos y recargos no estatales, las cantidades devengadas por terceros. Ahora bien siempre que dichos gastos hayan sido necesarios para la obtención del rendimiento.

Para el cálculo del gravamen se deberá proceder de la siguiente forma:

Días de arrendamiento en el ejercicio 2016	12 semanas (23,08%)
Días sin arrendamiento (uso personal)	40 semanas (76,92%)

A la hora de determinar el rendimiento neto de la actividad, se deducirán la parte proporcional de los gastos incurridos en el arrendamiento, es decir en este caso en una proporción del 23,08% del total de los mismos.

Gastos deducibles = 23,08% (8,280,-) = 1,911,02

Rendimiento Neto = 18,000 – 1911,02 = 16088,98

Así el rendimiento neto de la actividad estaría sujeto a tributación al tipo impositivo del 19% estipulado en el art 25,1 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes.

Impuesto = 19%(16088,98) = 3056,91€

Por otro lado se debería realizar también el cálculo de las rentas imputadas correspondientes al periodo sin arrendamiento. Al haber estado sujeto a revisión el Valor Catastral, en los últimos diez años, el tipo aplicable para el cálculo de la base imponible será del 1,1%

<sup>13</sup>Unión Europea. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Diario Oficial n° C 326 de 26/10/2012 p. 0001 - 0390

Tiempo sin arrendamiento 76,92%

Con lo que el valor que se debe utilizar para el cálculo sería

$$76,92\% \text{ V.C.} = 76,92\%(75,000) = 57690,-$$

$$\text{Base imponible} = 1,1\% (57690) = 634,59$$

$$\text{Impuesto} = 19\% (634,59) = \underline{120,57\text{€}}$$

La tributación total por Impuesto de la Renta de No Residentes para el Sr. Bloss sería de 3059,91 por la actividad, más 120,57 por imputación de rentas, es decir 3.180,48 euros.

#### 3.1.4. Situación post-Brexit

De nuevo nos encontramos que con la salida de la UE, se perdería la discriminación positiva derivada de la aplicación del art 63 del TFUE a la norma interna, y por lo tanto no sería de aplicación la deducción de los gastos proporcionales por la realización de la actividad. Asimismo, el tipo impositivo pasaría también a ser el tipo general del 24%

Rendimiento arrendamiento 18,000,-

$$\text{Impuesto } 24\% (18000) = \underline{4.320,-\text{€}}$$

La parte de imputación de rentas sería:

$$76,92\% \text{ V.C.} = 76,92\%(75,000) = 57690,-$$

$$\text{Base imponible} = 1,1\% (57690) = 634,59$$

$$\text{Impuesto} = 24\% (634,59) = \underline{152,30\text{€}}$$

El gravamen total al que debería hacer frente el Sr. Bloss sería de 4,320 por la parte del arrendamiento, más 152,30 por la renta imputada, es decir un total de 4472,30 euros, con lo que en este caso se sufriría un incremento en el Impuesto de la Renta de No Residentes para aquellos que únicamente declaren rentas imputadas de bienes inmuebles de un 40,62% ( 4472,30€ frente a los 3180,48€).

## 4. Cambio de residencia (vivienda habitual)

### 1.3. Situación actual

#### Caso 3

El Sr. Norman Green es un ciudadano británico que adquirió una propiedad en España en el año 2005, posteriormente en el año 2007 trasladó su residencia a nuestro país, pasando dicha vivienda a ser su vivienda habitual. En estos momentos y por motivos de salud de sus padres, de los que tiene que hacerse cargo, decide trasladar su residencia al Reino Unido, para lo cual en el ejercicio 2016 ha vendido la que hasta ahora ha sido su vivienda habitual, para la adquisición de una nueva vivienda la cual pasará a ser su vivienda habitual.

Cuando adquirió su vivienda en España en el año 2005, el Sr Green pago por ella 100,000€, además tuvo unos gastos en la adquisición de 7,000,-€ por el pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, 368,-€ por gastos de Notaría, 259,-€ por gastos de inscripción en el Registro de la Propiedad, y 600,-€ por honorarios del asesor legal.

La venta de la propiedad se ha realizado por un importe de 375,000,-€, y los gastos que ha incurrido en la venta han sido 22687,50€ por pago de los honorarios de la agencia inmobiliaria, y 2340,-€ por el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, más conocido como Plusvalía.

El Sr. Green ha adquirido una propiedad en Liechfield (Reino Unido), por la que ha pagado 350,000 Libras Esterlinas, las cuales al cambio de 1,15 corresponden con un contravalor de 402,500,-€.

En primer lugar nos dirigiremos al CDI Reino Unido – España, en su artículo 13 sobre ganancias de capital establece:

*“Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado”*

Ahora bien, en nuestra norma interna conocemos que en el art 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nos señala que las ganancias patrimoniales obtenidas con objeto de la vivienda habitual del contribuyente estarán excluidas de gravamen, cuando se realice la reinversión total del importe percibido en la adquisición de una nueva vivienda habitual, por lo que si nos ciñésemos a lo estipulado en el art 13 del CDI, podríamos estar contraviniendo dos de las libertades fundamentales del Tratado de la Unión Europea, como pueden ser la libertad de establecimiento, y también la libertad de circulación de capitales, artículos 50 y 63 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El legislador interno, consciente de dicha situación irregular ha realizado la adaptación de la norma para no contravenir la norma supranacional, mediante la

inclusión de la Disposición Adicional Séptima en la Ley sobre el Impuesto de la Renta de No Residentes, en la cual se establece:

*“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”.*

En el caso que nos ocupa el cálculo del gravamen deberá llevarse a cabo de la siguiente forma:

Precio de adquisición	100,000,-
ITP 7%	7,000,-
Notaría	368,-
Registro de la Propiedad	259,-
Honorarios asesor legal	600,-
<b>Total coste adquisición</b>	<b>108.227,-€</b>
Precio venta	375,000
Plusvalía	2,340
Honorarios agencia	22,687,50
Precio neto venta	349.972,50

La ganancia patrimonial puesta a florada como consecuencia de la enajenación de la vivienda habitual sería

Precio neto venta	349.972,50
Total coste adquisición	108.227,-
Ganancia patrimonial	241.745,50

Ahora bien, tenemos que el Sr.Green a reinvertido en la adquisición de la que va a ser su nueva vivienda habitual la totalidad de importe percibido de la venta, ya que el valor de la nueva compra es superior (405,000,-€), al precio de enajenación de la vivienda en España, con lo que en aplicación de la antedicha Disposición Adicional Séptima, se produce de nuevo una discriminación positiva a favor de los ciudadanos de otros Estados Miembros de la Unión Europea, y consecuentemente al Sr. Green le resultaría de aplicación la exclusión de gravamen por dicha ganancia patrimonial.

#### 1.4. Situación post-Brexit

La situación de salida de la Unión Europea de nuevo nos abocará a la inaplicabilidad de la discriminación positiva adquirida por ser miembro de un Estado Miembro, con lo que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la venta de la propiedad en

España, a pesar de que ésta constituía la vivienda habitual del contribuyente, va a tener que tributar en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, ya que el Sr. Green fue residente durante el ejercicio 2016.

Dicha ganancia patrimonial quedará integrada en la base del ahorro, de acuerdo a lo establecido en el art 49.1.b<sup>14</sup> de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con lo que la liquidación del Impuesto quedara como sigue:

Precio neto venta	349.972,50
Total coste adquisición	108.227,-
Ganancia patrimonial	241.745,50€

La ganancia tributará en la parte que exceda, en su caso, del mínimo personal y familiar de la siguiente forma

hasta 50000	10,380
resto 191.745,50 al 23%	44,101,47
Total impuesto	<u>54,481,47€</u>

La comparativa de las dos situaciones en el presente caso, es evidente, se pasa de una situación de exención de gravamen a una situación en que se debe de ingresar un impuesto por valor de 54,481,47 euros.

---

<sup>14</sup>b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

## 5. Impuesto de Sucesiones

### 1.5. Situación actual

El impuesto sobre sucesiones y donaciones es uno de los impuestos más controvertidos, debido a la gran cantidad de inversores, como se ha dicho reiteradamente los británicos son los extranjeros que más propiedades compran en España, es inevitable que en algún momento se tenga que tributar por este impuesto, cuando bien se plantea tanto la posibilidad de la transmisión “inter vivos” a los descendientes, como cuando ocurre la transmisión “mortis causa”.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene regulado en España en la Ley 29/1987<sup>15</sup>, aunque debemos de considerar la especialidad que se produce a tenor de la cesión del rendimiento del impuesto a las diferentes Comunidades Autónomas, realizado a través de la Ley 21/2001 sustituida posteriormente por la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Así pues nos encontramos con que en España, debemos de tener en cuenta la coexistencia de diecisiete Impuestos de Sucesiones diferentes, que si bien no cambian en su base, si que difieren unos de otros principalmente por las diferentes bonificaciones promulgadas por la Comunidades Autónomas, y que nos pueden dar a diferentes tipos de tributación dependiendo de donde se hallen ubicados los bienes en el caso de los No Residentes.

En cuanto al Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Reino Unido y España, como ya se ha dicho contempla solamente los impuestos de sociedades, patrimonio, y de la renta de las personas físicas, y no contempla el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el caso del Reino Unido tiene suscritos convenios específicos para cubrir este impuesto con la República de Irlanda (1978), Sudáfrica (1979), Estados Unidos (1979), Países Bajos (1980), Suecia (1981) y Suiza (1995); en el caso de España son menos Francia (1963), Grecia (1919) y Suecia (1964). Ninguno de ellos como podemos ver cubre las relaciones bilaterales entre los dos países en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que podría dar lugar a situaciones de doble imposición.

Deberemos además atenernos a las posibles normas supranacionales, evidentemente el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al que se podría estar contraviniendo al limitar algunas de las libertades fundamentales, como la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales. La Unión

---

15

España. Jefatura del Estado. Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.(Internet).*Boletín Oficial del Estado*, 19 de Diciembre de 1987, núm 303,pp. 37402 a 37408.(Consultado 04/06/2017).Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1987-28141>



Europea era consciente de esta situación y en el año 2014 así lo manifiesta a través de la Sentencia sobre el caso C-127/12<sup>16</sup>, en la que se dictamina que:

*“Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.”*

Ambos preceptos mencionados en la sentencia versan sobre la libertad de circulación de capitales, no solo entre los Estados Miembros, sino también al incluir el art 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, los miembros de dicho EEE. Serrat Romaní<sup>17</sup>, nos dice que *“España ha descuidado, una vez más, el hecho de que somos parte de una Unión de países que tiene acordadas una serie de medidas legislativas para, precisamente, evitar vulnerar las libertades básicas que son el pilar de funcionamiento de la propia Unión”*.

A raíz de esta sentencia el Estado Español, tuvo que realizar la adaptación de la legislación interna, mediante la creación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la cual en su título nos dice *“Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado”*, y en su contenido nos encontramos con que le confiere a cualquier contribuyente por este impuesto residente en un Estado Miembro o miembro del Espacio Económico Europeo igual tratamiento al que percibiría un ciudadano Español, con la aplicación de la norma de la Comunidad Autónoma correspondiente, bien sea por obligación personal o real de tributación.

#### Caso 4. Herencia.

El Sr. Joseph Winter, viudo, ciudadano británico residente en España, concretamente en la Comunidad Valenciana, falleció en Marzo de 2016, dejando como herederos de todos sus bienes situados únicamente en España, a sus tres hijos en partes iguales, todos ellos mayores de 21 años, y residentes en el Reino Unido.

Los bienes existentes a la fecha de fallecimiento del Sr. Winter son los siguientes:

a) la vivienda que constituía su vivienda habitual, con un valor de 500,000,-€

<sup>16</sup> Tribunal del Justicia de la Unión Europea. Comisión /España (C-127/12). Sentencia de 3 de Septiembre de 2014.(consultado 30 de mayo de 2017).Disponible en

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?>

[text=&docid=157285&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=208746](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157285&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=208746)

<sup>17</sup>Serrat Romaní, M. 2014. Crónica de un fallo anunciado; (las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales). Consultado 2 de Junio de 2017. Disponible en <http://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/09/04/cronica-de-un-fallo-anunciado-las-normas-del-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-son-contrarias-a-la-libre-circulacion-de-capitales/>

Posible tratamiento de las Rentas de No Residentes Británicos post-Brexit



b) una cuenta corriente en Banco de Sabadell, con un saldo de 12,368,-€

c) un vehículo marca Volkswagen, modelo Golf, del año 2010, cuyo valor fiscal es de 2,700€

Para la liquidación de la herencia del Sr Winter, se deberá proceder como sigue:

Patrimonio del causante:

Vivienda habitual	500,000,-
cuenta B. Sabadell	62,368,-
vehículo	2,700,-
<b>Caudal relicto</b>	<b>565.068,-</b>

Al caudal relicto habrá que añadir el valor del ajuar doméstico

Caudal relicto	565.068,-
Ajuar doméstico 3%	16.952,04

Caudal hereditario neto 582.020,04

Este caudal hereditario, se deberá partir en tres partes iguales, una para cada hijo de acuerdo a lo dispuesto por el Sr. Winter

Caudal hereditario neto  $582.020,04 / 3 = 194.006,68$

Valor del caudal hereditario de cada hijo 194.006,68

Vamos a suponer que el patrimonio pre-existente de los tres hijos del Sr. Winter se encuentra valorado entre 390.657,87 y 1.965.309,58, por lo que se deberá aplicar un coeficiente multiplicador de 1,0500

Valor caudal hereditario  $194.006,68 \times 1,0500 = 203,707,01$

Reducciones

En la Comunidad Valenciana, se dispone de las siguientes reducciones

- 1) *Reducción autonómica por adquisición de la vivienda habitual del causante. Casilla 179. Para hechos imponderables devengados a partir del 6 de agosto de 2013, en las adquisiciones de la vivienda habitual del causante, se aplicará, con el límite de 150.000 euros para cada sujeto pasivo, una reducción del 95 por 100 del valor de dicha vivienda, siempre que los causahabientes sean el cónyuge o pareja de hecho, ascendientes o descendientes de aquél, o bien*

*pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, y que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.*

Así pues el valor adquirido por cada uno de ellos de la vivienda habitual es de

$$500,000 / 3 = 166.666,67$$

$$166.666,67 \times 95\% = 150,000,-$$

Esta reducción sería aplicable en este caso, por la relación de parentesco, ya que los causahabientes son los hijos, aunque se debe tener en cuenta que de aplicarse esta bonificación, deberán mantener la propiedad durante cinco años.

2)- *Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges o pareja de hecho, ascendientes y adoptantes, 100.000 euros.*

Esta aplicación si que sería aplicable a cada uno de ellos.

Con lo que la base liquidable quedaría como sigue:

$$\text{Valor caudal hereditario } 194.006,68 \times 1,0500 = 203.707,01$$

$$\text{Reducción por vivienda habitual} \quad -150.000,-$$

$$\text{Reducción por parentesco} \quad -100.000,-$$

$$\text{Base liquidable} \quad 0,-$$

No existiría impuesto a pagar ya que la base liquidable es 0,-

$$\text{Cuota tributaria} \quad 0,-$$

Además en la Comunidad Valenciana existe una bonificación del impuesto en las transmisiones "mortis causa" por parientes del causante, de un 75% de la cuota tributaria, por lo que de haber resultado una cuota tributaria positiva, ésta se hubiese podido reducir, pero al encontrarnos con una cuota 0 no es necesaria su aplicación.

$$\text{Cuota tributaria} \quad 0,-$$

$$\text{Bonificación 75\%} \quad 0,-$$

$$\text{Cuota tributaria a pagar} \quad \underline{0,-}$$

En el Reino Unido, los herederos deberían también declarar por obligación personal la herencia percibida de su padre en España, y tributar por el Impuesto de Sucesiones británico ya que el mismo como se ha dicho al principio no forma parte de los impuestos incluidos en el CDI en vigor suscrito entre ambos países, con lo que en determinadas situaciones se podría dar una situación de doble imposición.

Ahora bien, según podemos encontrar en la información on-line ofrecida por HRMC, el Reino Unido tiene previsto en su legislación la posibilidad de deducir el impuesto soportado en el caso de no mediar convenio por doble imposición<sup>18</sup> en lo que ellos vienen llamando el "Unilateral relief", mediante cuyo mecanismo es posible deducir el impuesto realmente soportado por obligación real en la adjudicación de cualquier bien por herencia, del importe a pagar por dicha herencia por obligación personal, con el límite del importe a pagar por dicho concepto en el Reino Unido.

Concluyendo, los hijos del Sr. Winter deberán declarar por obligación real la adjudicación de la herencia percibida en España en el Reino Unido, y en éste caso no será necesaria la aplicación del "Unilateral relief" debido a que el impuesto satisfecho en nuestro territorio es 0,-.

### 1.6. Situación post-Brexit

En el caso de la presente situación de adjudicación de herencia, encontramos de nuevo con la situación que no será aplicable la discriminación positiva estipulada en la Disposición Adicional Segunda de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con lo que no serán de aplicación las reducciones y bonificaciones vigentes en la Comunidad Valenciana.

Así pues, la liquidación del Impuesto quedaría:

Patrimonio del causante:

Vivienda habitual	500,000,-
cuenta B.Sabadell	62,368,-
vehículo	2,700,-
<b>Caudal relicto</b>	<b>565.068,-</b>

<sup>18</sup> If there is no double taxation agreement

1.1. If a transfer is liable to Inheritance Tax and also to a similar tax imposed by another country with which the UK does not have an agreement, you may be able to get relief under Unilateral Relief provisions.

#### 1.2. Unilateral Relief

HMRC gives credit against Inheritance Tax for the tax charged by another country on assets sited in that country. For this purpose, UK law determines the location of the asset. If the tax that is charged on the asset by the other country exceeds Inheritance Tax on that asset, they limit the credit to the amount of Inheritance Tax.

They also give credit where both the UK and another country impose tax on assets that are sited:

4. in a third country
5. both in the UK under UK law and in the other country under that country's law
6. In these cases the credit is a proportion of the tax. The proportionate credit is computed by the formula:  $A / (A + B) \times C$
7. A is the Inheritance Tax, B is the overseas tax and C is whichever of A or B is smaller. If the UK and two or more other countries tax the same asset the above applies but with modifications.

Fuente: (Internet) HM Revenue & Customs. Tax agent and advisor guidance and inheritance tax. Publicado el 23 de Julio de 2013. (Consultado 3 de Junio de 2017). Disponible en <https://www.gov.uk/guidance/inheritance-tax-double-taxation-relief>

Al caudal relicto habrá que añadir el valor del ajuar doméstico

Caudal relicto	565.068,-
Ajuar doméstico 3%	16.952,04

Caudal hereditario neto 582.020,04

Este caudal hereditario, se deberá partir en tres partes iguales, una para cada hijo de acuerdo a lo dispuesto por el Sr. Winter

Caudal hereditario neto  $582.020,04 / 3 = 194.006,68$

Valor del caudal hereditario de cada hijo 194.006,68

Vamos a suponer que el patrimonio pre-existente de los tres hijos del Sr. Winter se encuentra valorado entre 390.657,87 y 1.965.309,58, por lo que se deberá aplicar un coeficiente multiplicador de 1,0500

Valor caudal hereditario  $194.006,68 \times 1,0500 = 203,707,01$

A la hora de aplicar las reducciones, debemos de utilizar las establecidas por la Ley de Sucesiones y Donaciones a nivel nacional.

En la norma a nivel nacional la reducción por adquisición de vivienda habitual del causante es también de un 95% del valor de la misma con la limitación de 122.606,47 en su importe.

Valor caudal hereditario  $194.006,68 \times 1,0500 = 203,707,01$

Reducción adquisición viv.habitual	-122,606,47
------------------------------------	-------------

Reducción por parentesco	-15.956,87
--------------------------	------------

Base liquidable	65.153,67
-----------------	-----------

Por aplicación de la escala del impuesto

Hasta 63.905,62	6.789,79
1248,05 x 14,45%	180,34

Cuota tributaria a pagar	<u>6.970,13</u>
--------------------------	-----------------

La cuota tributaria a satisfacer por cada uno de ellos asciende a 6,970,13 euros, frente a los 0,- de la situación previa al Brexit, es decir se pasa de una situación de no tributación a tener que abonar el impuesto por importe de 6,970,13.

Igualmente los hijos del Sr. Winter deberían declarar por obligación personal, la adquisición de los bienes por herencia de su padre en el Reino Unido, y aquí si que les sería de aplicación la deducción por doble imposición establecida a través del "Unilateral relief", aunque no sabemos si se podrían deducir totalmente el importe soportado en España.

Podemos concluir con respecto a este impuesto, que con la salida de la Unión Europea puede incrementarse sustancialmente el importe a pagar, debido a la no aplicación de la discriminación positiva, aunque la legislación interna del Reino Unido les va a permitir deducir por doble imposición, a pesar de la inexistencia de Convenio al respecto de éste impuesto, los importes satisfechos efectivamente en España, siempre que el importe de impuesto devengado al incluir por obligación real los bienes adjudicados en España en la liquidación realizada en el Reino Unido, ésta sea superior al impuesto anteriormente satisfecho en España.

## 6. Rentas procedentes del trabajo. El régimen opcional del art 46 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes

### 1.7. Situación actual

#### Caso 5.

El Sr. Patrick Willaby es un ciudadano británico residente en Bristol, donde reside en la casa familiar junto con su esposa y sus dos hijos de 2 y 5 años, la cual se encuentra junto a la casa a la que recientemente se han mudado sus padres. Su padre es discapacitado físico por lo que para su madre era difícil hacerse cargo del cuidado de su marido sola, y por eso su hijo decidió que la mejor opción es que se mudasen lo más cerca posible y así poder echarles una mano.

El Sr. Willaby es empleado de una empresa Española del sector energético, para realizar su trabajo se desplaza una semana cada mes a Madrid, donde radica la sede central de la empresa. El salario que percibe el Sr. Willaby anualmente por su trabajo en España asciende a 28,000,- euros, el importe de las cotizaciones a la Seguridad Social soportadas en territorio español por el Sr. Willaby ascienden a 2.365,- euros. Además del salario, el Sr. Willaby percibe en Reino Unido rendimientos de alquileres de un pequeño apartamento que se utiliza como vivienda habitual del arrendatario por importe de 700 libras mensuales, y por el que soporta unos gastos anuales de 500 libras en concepto de IBI y 340 por gastos de comunidad de propietarios. Su esposa no trabaja en este momento, solamente está al cuidado de sus hijos y de sus suegros.

El CDI entre Reino Unido y España en su artículo 14, establece que los rendimientos del trabajo (sueldos, salarios, y otros similares) de un residente en un Estado solo podrán someterse a imposición en dicho Estado, salvo que el trabajo se realice en el otro Estado, que es el caso que nos ocupa. El Sr. Willaby es un ciudadano británico, y que reside habitualmente en Reino Unido con su cónyuge sus hijos y sus padres, pero se desplaza físicamente durante doce semanas al año (menos de 183 días al año) a realizar un trabajo efectivo en el otro Estado, es decir España, por lo que los rendimientos percibidos por dicho trabajo estarán sujetos a imposición en ese otro Estado (España).

En la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, en su artículo 13.c considera que se entienden percibidos en territorio español, los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal realizada en territorio español. La renta que percibe el Sr. Willaby tendría la calificación de rendimiento del trabajo.

Si se atuvieran, después de haber calificado correctamente la renta, directamente a lo establecido en el art 25 de la LIRNR para el cálculo de la cuota tributaria, se aplicaría directamente sobre el importe de la base el tipo del 19%, al tratarse de un residente en un Estado Miembro. Ahora bien, si se actuase de dicha forma se podría

estar coartando una de las libertades fundamentales establecidas en el tratado de la Unión Europea como es la libre circulación de personas, al ofrecer un trato diferente a los no residentes de los residentes.

La Comunidad Europea era consciente de este tipo de situaciones y al efecto de mitigar ese tipo de problemas, había emitido una Recomendación en fecha 31 de diciembre de 1993<sup>19</sup> en la que recomendaba a los Estados Miembros que encaminasen las medidas oportunas para garantizar a las personas que perciben unas determinadas rentas en un Estado Miembro diferente del que es residente, un trato fiscal no discriminatorio.

Se dispone de dilatada jurisprudencia la cual puede ayudar a clarificar la situación planteada. Por orden cronológico encontramos en primer lugar la sentencia Schumacker<sup>20</sup>, en la cual se planteaba el trato discriminatorio recibido por parte de un residente Belga, el cual percibía la mayoría de sus ingresos por rendimientos de un trabajo percibidos en Alemania, por la administración tributaria alemana, la cual de acuerdo a la norma interna vigente en aquel momento sujetaba a gravamen la totalidad de la renta percibida Alemania, sin tener en cuenta la situación personal del contribuyente por el mero hecho de no ser residente en ese país, en especial le sujetaba a gravamen de acuerdo a la tarifa I de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta alemana) la cual correspondía con una situación personal de un soltero, mientras que el Sr. Schumacker solicitaba la aplicación de la tarifa III del mismo impuesto, la cual ofrecía ventajas a las personas casadas y en la que como era el caso el cónyuge percibía unos ingresos reducidos. Aunque el Tribunal reconoce en dicha sentencia que la tributación directa no está contemplada dentro de las competencias de la Comunidad, si que por parte de los Estados Miembros deben ejercer sus competencias respetando en todo caso el Derecho Comunitario.

Otra sentencia en el mismo sentido es la del caso Wallentin<sup>21</sup>, en el que un residente alemán, estudiante, se desplaza a Suecia, a realizar unas prácticas remuneradas durante un tiempo bastante limitado (menos de un mes), la administración tributaria sueca, en aquel momento en su legislación interna también disponía de una ley aplicable a los no residentes, la cual de forma muy similar a la legislación vigente española, sujetaba a imposición las rentas obtenidas por no residente a un tipo general fijo en aquellos casos que la estancia en su territorio fuese inferior a seis meses, el gravamen se aplicaba sobre los rendimientos íntegros. El resto de

<sup>19</sup>Unión Europea. Recomendación de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro diferente de aquel en que residen. Diario oficial n° L 039 de 10/02/1994 p. 0022 – 0028. (internet) Disponible <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A31994H0079>

<sup>20</sup>Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumacker. (C-279/93). Sentencia de 14 Febrero de 1995. (internet) Disponible: [http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or&oqp=&dates=&lg=&language=es&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-279%252F93&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&cid=123950](http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or&oqp=&dates=&lg=&language=es&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-279%252F93&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&cid=123950)

<sup>21</sup>Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Florian W. Wallentin contra Riksskatteverket, (C-169/03). Sentencia de 1 de julio de 2004. (internet) Disponible <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or&oqp=&dates=&lg=&language=es&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-169%252F03&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&cid=143594>



ingresos percibidos en su territorio de residencia, eran una asignación mensual percibida de sus padres, sí como una beca de manutención del Estado alemán, ambos rendimientos estaban totalmente exentos de tributación. La administración sueca no tuvo en cuenta en ningún momento la situación personal del contribuyente, y se consideró que había incurrido en una conducta discriminatoria, al no aplicar al mismo los beneficios como a los residentes de su territorio, a los que era de aplicación una reducción sobre la base imponible, y por lo tanto se encontraban ante una situación de vulneración del art. 39 (actualmente art 45) del tratado de la Unión, sobre la libre circulación de personas.

El legislador español, tomando en cuenta la recomendación anteriormente indicada, y a la vista de la diferente jurisprudencia, decidió adaptar la norma interna, concretamente a través la Ley sobre el Impuesto de la Renta de No Residentes<sup>22</sup> en su art 46, donde se establece que:

*1. El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) 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 siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*b) 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 siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.*

Mediante este precepto de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, se dá cobertura a las dos situaciones objeto de la jurisprudencia mencionada anteriormente, en el caso Schumacker éste percibía más del 75 por cien de la renta en Alemania, mientras él residía en Bélgica; en el caso Wallentin era más cercano a la situación estipulada en el punto b); y consecuentemente, éste será el precepto que se deberá aplicar al caso descrito, y el Sr. Willaby podrá tributar por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Para el cálculo y liquidación del impuesto del Sr. Willaby se deberá proceder de la siguiente forma:

a) el Sr. Wallaby inicialmente es contribuyente como no residente por el Impuesto de la Renta de No Residentes, al rendimiento obtenido en nuestro territorio, se le

<sup>22</sup>España. Ministerio de Hacienda. Real Decreto-Ley 5/2004, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes. (internet) *Boletín Oficial del Estado*, 12 de marzo de 2004, núm 62 pp 11176 – 11192. Disponible <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-4527>



aplicará un gravamen del 19% de acuerdo a lo estipulado en el art 25.1 de la LIRNR, al tratarse de un residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea.

Rendimientos trabajo	28.000
Retención 19%	5.320
Rendimiento neto	22.680

Con la aplicación del régimen opcional

Rendimientos del trabajo	28.000,-
Gastos Seguridad Soc	2.365,- art 19.2.a LIRPF
Otros gastos	2.000,- art 19.2.f LIRPF
Rendimientos neto trabajo	23.635,-

Rendimientos cap. inmobiliarios	9.660 <sup>23</sup>
Gastos deducibles	-966,-
Rendimiento neto	8.694,-
Rendimiento reducido	3.477,60 art 23.2 LIRPF

Integración rentas	
Rendimientos netos trabajo	23.635
Rendimiento cap inmobiliario	3.477,60
Base imponible general	27.112,60

Base imponible general	27.112,60
Reducción trib. Conjunta	3.400,- art 84.2 LIRPF
Base liquidable general	23.712,60

Cálculo del mínimo familiar	art 57 y 61 LIRPF
Contribuyente	5.550,-
Primer descendiente	2.400,-
Segundo descendiente	2.700,- + 2.800 <sup>24</sup> art 58 LIRPF
Mínimo familiar	13.400,- <sup>25</sup>

A continuación se procederá al cálculo de las cuotas estatal y autonómica

Gravamen estatal

Base liquidable	23.712,60
Hasta 20.200	2.112,75
Resto 3.512,60 al 15%	526,89
	2.639,64(A)

<sup>23</sup>Para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario el cual se nos indica en libras esterlinas, se ha utilizado un cambio de la Libra de 1,15. Así pues, el alquiler mensual es  $700 \times 1,15 = 805$  euros y los gastos soportados  $500 \times 1,15 = 575$  euros por IBI y  $340 \times 1,15 = 391$  euros por gastos comunidad.

<sup>24</sup>Segundo hijo menor de 3 años, por lo que se incrementa el mínimo en 2800 euros.

<sup>25</sup>En el caso de la Comunidad de Madrid, el mínimo personal por primer y segundo descendiente coinciden con el establecido en el art 58 de la LIRPF

Mínimo familiar	13.400,-		
Hasta 12.450	1.182,75		
Resto 950 al 12%	114,-	1.296,75(B)	
Cuota estatal(A)-(B) =	$2.634,64 - 1.296,75 = 1.337,89$		

#### Gravamen autonómico

Base liquidable	23.712,60		
Hasta 17.707,20	1.771,56		
Resto 6.005,40 al 13,3%	798,72	2.570,28(C)	
Mínimo familiar	13.400,-		
Hasta 12.450	1.182,75		
Resto 950 al 11,2%	106,40	1.289,15(D)	
Cuota autonómica (C)-(D) =	$2.570,28 - 1.289,15 = 1.281,13$		

$$\text{Cuota tributaria} = 1.337,89 + 1.281,13 = 2.619,02$$

En aplicación de lo estipulado en el punto 3 del artículo 46 de la LIRNR, el tipo medio de gravamen será

$$\text{Cuota tributaria} / \text{base liquidable} = 2.619,02 / 23.712,60 = 11,04\%$$

Como se puede observar el tipo medio de gravamen es menor al tipo de gravamen aplicado según el criterio de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, lo que de acuerdo a la aplicación del régimen opcional, con toda seguridad, que va a resultar un importe a reembolsar al contribuyente.

$$\text{Rendimientos trabajo} \quad 28.000 \times 11,04\% = 3.091,20$$

Como el contribuyente ingreso 5.320 que fue el tipo de retención que se le aplicaría al rendimiento del trabajo, tendría derecho a solicitar a la administración tributaria española un reembolso por importe de 2.228,80 ( $5.320 - 3.091,20$ ), el tipo impositivo real al que estaría sujeto en territorio español sería del 11,04% sobre las rentas obtenidas en el mismo. Obviamente al tributar en Reino Unido por obligación personal, podrá deducirse el impuesto pagado en España, de acuerdo a lo establecido en el CDI.

### 1.8. Situación post-Brexit

Como se ha visto el precepto analizado del art 46 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residente, se da como resultado de la incorporación a la legislación interna de la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea, en aras de evitar conflictos con respecto a algunas las libertades fundamentales que emanan del tratado de la Unión, como es la libre circulación de personas.

Con la salida de la Unión, no sería aplicable dicho precepto, con lo que el contribuyente debería tributar en nuestro territorio por el Impuesto de la Renta de No Residentes al tipo general, el 24%.

Rendimientos del trabajo	28,000
tipo impositivo	24% 6.720,-

La diferencia de nuevo es importante, de una cuota tributaria de 3.091,20 en la situación actual, se pasaría a una cuota tributaria de 6.720,- con posterioridad al Brexit, lo que supone un incremento del 117,39% en la cuota del impuesto.

Se debe recordar que de toda manera, dicha cuota tributaria sería deducible mediante la aplicación de lo establecido en el art 22 del CDI Reino Unido – España.

## 7. Rendimientos de capital mobiliario

### 1.9. Exención distribución beneficios matriz-filial

#### 7.1.1. Situación actual

Hasta este momento la distribución de beneficios por parte de una empresa residente en un Estado Miembro a otro empresa residente de otro Estado Miembro, goza de ciertos privilegios en aras como no, de proteger la libertad de movimiento de capitales.

La norma de la que desprenden dicho beneficios es la famosa Directiva 90/435/CE<sup>26</sup>, la cual fue modificada posteriormente mediante la Directiva 2003/123/CE<sup>27</sup>, en la que se cambiaba el porcentaje que inicialmente se estableció en un 15% de participación, a un 10% de participación, y cuyo objetivo principal era el eximir de la retención en origen de los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices.

La transposición de dicha Directiva a nuestra legislación interna se realiza a través del art 14 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de No Residentes, en su apartado h), en el cual se establece para optar a dicho beneficio un participación de un 5%. Esta modificación del porcentaje, vino dada a consecuencia de la Sentencia del TJUE<sup>28</sup>, de fecha 3 de Junio de 2010, en el cual se condenaba a España por incumplir con lo establecido en el TFUE en sus art 56 (actual art 63) sobre la libertad de movimiento de capitales, al otorgar un trato diferente que el que se establecía en la norma interna, concretamente en el art 30 del derogado RD 4/2004 por el que se aprobaba la Ley del Impuesto de Sociedades(actualmente art 32 de la Ley 27/2014) en la cual se establecía ya una participación de un 5% para la exención de retención.

Por lo tanto, ateniéndose a dichos preceptos, el pago de dividendos entre empresas cuando la participación mínima de la empresa perceptora de los mismos en la empresa pagadora fuese de un 5%, éstos se encuentran exentos de retención en origen. Es decir, una empresa del Reino Unido que perciba por ejemplo, dividendos de una empresa filial situada en España, no estará sujeto a gravamen en nuestro territorio.

---

<sup>26</sup>Unión Europea. Directiva 90/435/CEE de fecha 23 de Julio de 1990, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. 225 de 20 de Agosto de 1990 (internet) Disponible <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A126037>

<sup>27</sup>Unión Europea. Directiva 2003/123/CE de fecha 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CE de fecha 23 de Julio de 1990, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm L 007 de 13 de enero de 2004, pp 0041 -0044.(Internet). Disponible <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32003L0123>

<sup>28</sup>Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Unión Europea contra Reino de España (C-487/08). Sentencia de 3 de Junio de 2010. Recopilación de Jurisprudencia 2010 I-04843.

### 7.1.2. Situación post-Brexit

Obviamente la salida de la Unión Europea conllevará la pérdida de la aplicabilidad de cualquier norma Comunitaria, con lo que no será de aplicación la antedicha Directiva Matriz-filial, y el pago de dividendos u otros beneficios se podría ver sujeto a gravamen en nuestro territorio.

Ahora bien, se deberá acudir al CDI entre el Reino Unido y España, que será el que va a regular la situación, y en su art 10 establece entre otros, la exención en la imposición de los dividendos cuando la entidad perceptora controle directa o indirectamente al menos un 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos. Con lo que una empresa Británica no residente que perciba dividendos de una empresa Española no estará sujeta a imposición en nuestro territorio. El cambio en este caso debido al Brexit, puede afectar solamente a aquellas empresas que anteriormente tenían una participación de al menos un 5%, pero que no llegan a alcanzar un 10%, aunque la potestad de imposición está limitada a un 10%, o un 15% cuando las rentas por las que se distribuye el dividendo deriven directa o indirectamente de bienes inmuebles.

## 1.10. Situaciones especiales en los rendimientos de capital mobiliario

### 7.1.3. Fondos de Pensiones

Se debe analizar la situación de este tipo de sociedades a las cuales se les exonera de imposición en el mismo art 10 del CDI.

No es extraño en este momento que un Fondo de Pensiones británico pueda invertir o invierta efectivamente en sociedades Españolas, teniendo el mismo tratamiento que cualquier Fondo de Pensiones residente. Esta situación no va a cambiar en absoluto, ya que como se ha indicado el CDI ya tiene prevista dicha situación.

### 7.1.4. Instituciones de inversión colectiva

Existe un caso que no vemos tenga cobertura en el CDI Reino Unido- España, y es el caso de las Instituciones de Inversión Colectiva.

La situación de este tipo de entidades en la actualidad, viene regulado dentro del artículo 14 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residente, en su apartado I). El artículo 14 comprende todas las exenciones, y el apartado I) incluye de nuevo una discriminación positiva hacia dicho tipo de entidades cuando se encuentren reguladas en la Directiva 2009/65/CE<sup>29</sup>, dicha discriminación positiva surge a su vez de la necesidad de cumplir con la protección de las libertades fundamentales establecidas en el Tratado de la Unión, y en este caso una vez más la libertad de movimiento de capitales, por lo que las Instituciones de Inversión Colectiva

<sup>29</sup>Unión Europea. Directiva 2009/65/CE de fecha 13 de Julio de 2009, por el que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm L 302 de 17 de noviembre de 2009, pp. 32 – 96.(internet) Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32009L0065>

británicas, se encuentran exentas en cuanto cumplan los criterios de regulación contemplados en dicha Directiva.

Como ya se viene indicando a lo largo del presente trabajo, la salida de la Unión Europea implicará la inaplicación de cualquier Directiva Comunitaria, por lo que la Entidades de Inversión Colectiva británicas, pasarán a no estar incluidas en la Directiva 2009/65/CE, y consecuentemente no les será de aplicación la exención (discriminación positiva), contemplada en el art 14, l) de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, y las rentas percibidas por éstas en nuestro territorio pasarían a estar sujetas a imposición por dicho impuesto.

#### 7.1.5. Intereses, Cánones y Ganancias de Capital

Este tipo de rendimientos encuentra su regulación en la norma interna también en el art. 14 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, en su apartado c), siempre teniendo en cuenta los condicionantes establecidos en ese mismo artículo de la Ley, y de nuevo se hace referencia a la aplicabilidad del precepto cuando dichos rendimientos se obtengan por residentes en otros Estados Miembros. Los residentes británicos que sean beneficiarios en la actualidad de éste tipo de rendimientos, les es de aplicación la presente exención, y no tributan por Impuesto de la Renta de No Residente en nuestro territorio.

El abandono de la UE, y la pérdida del estatus de Estado Miembro, dará paso a la inaplicabilidad del antedicho precepto, y podríamos pensar que los rendimientos pasarían a estar considerados como obtenidos en España, y por lo tanto regulados por el art 13 de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, pero la mediación del CDI entre Reino Unido y España, en sus art 11, 12 y 13 establece que dichos rendimientos pueden someterse a imposición, solamente en el Estado contratante de residencia del perceptor directamente para los intereses y los cánones, y para las ganancias de capital, se establecen ciertas excepciones para algunas especialidades de ganancias de capital como las derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante<sup>30</sup>, las obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones, distintas de aquellas que se negocien considerable y regularmente en una Bolsa de Valores, participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante<sup>31</sup>, o las derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante<sup>32</sup>, que pueden sometidas a imposición en el estado de la fuente.

Podemos entonces concluir con respecto a este tipo de rendimientos que no se van a ver afectados por la salida de la Unión Europea, ya que el CDI regula perfectamente la potestad impositiva de este tipo de rendimientos.

<sup>30</sup>Art 13.2 del CDI entre el Reino Unido y el Reino de España

<sup>31</sup>Art 13.4 del CDI entre el Reino Unido y el Reino de España

<sup>32</sup>Art 13.5 del CDI entre el Reino Unido y el Reino de España

## 8. El impuesto sobre patrimonio

### 1.11. Situación actual

En primer lugar se debe hacer constar que el Impuesto de Patrimonio podemos considerarlo un impuesto que puede tener la consideración de provisional, ya que inicialmente fue instaurado en el año 1991, se suprimió en el año 2008 a través de la Ley 4/2008, y ha vuelto a aparecer con carácter como ya se ha dicho de “provisional” a partir del año 2011 y debido a la coyuntura de crisis económica existente en aquel momento, aunque su aplicación inicialmente estipulada para los ejercicios 2011 y 2012, se ha ido prolongando en el tiempo, y no podemos saber con certeza si realmente a venido para quedarse.

La ley de patrimonio viene regulada por la Ley 19/1991<sup>33</sup>, aunque dicha norma fue modificada por la Ley 26/2014<sup>34</sup>, para adaptar la anterior Ley a la normativa Comunitaria, y en la que en su Disposición Adicional 4ª, se establece que:

*Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.»*

Como se observa de nuevo una discriminación positiva a favor de los no residentes, residentes en otros Estados Miembros, además la especialidad que se debe de tener en cuenta en este impuesto, es la misma que ocurría con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ya que es un impuesto que se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, con lo que nos podemos encontrar con diferentes bonificaciones o exenciones dependiendo de la Comunidad Autónoma donde se hallen los bienes o derechos que den lugar a la tributación por este impuesto.

Además de lo expuesto también deberemos tener en cuenta que el Impuesto sobre Patrimonio es uno de los impuestos contenidos en el CDI entre el Reino Unido – España, a través de su art. 21.

### Caso 6

El Sr. Alfred Conolly, es un empresario británico, soltero, residente en el Reino Unido y que posee una propiedad en Madrid, la cual adquirió en el año 2005 por un precio de 2.500.000,- euros, inicialmente para la adquisición obtuvo un préstamo hipotecario por importe de 1.000.000,- a diez años, el cual venció en fecha 30 de Septiembre de 2015, estando totalmente amortizado. El valor catastral de la

<sup>33</sup>España. Jefatura del Estado. Ley 19/1991 de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, núm 136, de 7 de Junio de 1991, pp 18692 – 18696.(internet)Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-14392>

<sup>34</sup>España. Jefatura del Estado. Ley 26/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, núm 288 de 28 de noviembre de 2014, pp 96860 – 96938. (internet) Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12327>



propiedad en el ejercicio 2016 es de 728.630 euros. Dicha propiedad la utiliza para sus vacaciones, y de forma esporádica durante sus viajes de negocios a España.

El Sr. Conolly será contribuyente por obligación real en nuestro territorio del Impuesto sobre Patrimonio.

De acuerdo a lo estipulado en la mencionada Disposición Adicional 4ª de la Ley 26/2014, al ser el Sr. Conolly residente en un Estado Miembro, le será de aplicación la normativa aprobada en este caso por la Comunidad Autónoma de Madrid, que es donde se ubica el bien inmueble de su propiedad.

Debemos dirigirnos a la normativa de dicha Comunidad, la cual se encuentra regulada en el Decreto Legislativo 1/2010<sup>35</sup>. En su art. 19 nos remite a la hora de fijar el mínimo exento al art 28 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo tanto dicho mínimo vendrá establecido por los Presupuestos Generales del Estado en cada ejercicio, para el ejercicio 2016, se establece en 700,000,- euros.

Al mismo tiempo el art 20 de dicho Decreto Legislativo establece:

*Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota si esta es positiva.*

Con lo que los contribuyentes por este impuesto residentes en la Comunidad de Madrid, gozan de una bonificación del cien por cien de la cuota, y ésta normativa es también como ya se ha dicho reiteradamente a los ciudadanos residentes en otros Estados Miembros y que tributen por obligación real. Consecuentemente el Sr. Conolly, gozará también de dicha bonificación y no deberá ingresar importe alguno por este impuesto.

### 1.12. Situación post-Brexit

La aplicación del beneficio estipulado en la Disposición Adicional 4ª de la Ley 26/2014, no será de aplicación una vez abandonada la Unión Europea, el tema de la tributación por el Impuesto de Patrimonio quedará regulado directamente por lo establecido en el art 21 del CDI entre Reino Unido – España, en su punto 1 nos dice:

*El patrimonio constituido por bienes inmuebles tal como se definen artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*

Con lo que el Sr. Conolly estará sujeto a imposición por el Impuesto de Patrimonio en nuestro territorio, por obligación persona (art 5.Uno.b de la LIP) en cuanto a la propiedad que posee en Madrid, pero en este caso le será aplicable la normativa del Estado, no la autonómica, con lo que para la liquidación del impuesto se deberá proceder de la siguiente forma:

<sup>35</sup>Comunidad de Madrid. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid*, núm 255, de 25 de octubre de 2010, pp. 17 a 41.(internet) Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOCM-m-2010-90068>



Patrimonio bruto	2.500.000,-
Deudas deducibles	0,-
Patrimonio neto	2.500.000,- (base imponible art 9 LIP)
Base Imponible	2.500.000,-
Mínimo exento	-700.000,-
Base liquidable	1.800.000,-
hasta 1.336.999,51	8.523,36
resto 463.000,49 al 1,3%	6.019,-
Cuota íntegra	<u>14.542,36</u>

Como se puede observar en el presente caso la diferencia es sustancial, ya que se pasaría de una bonificación del cien por cien a tener que abonar 14.542,36 euros en concepto de Impuesto sobre Patrimonio.

## 9. CONCLUSIONES

Como se ha podido observar a lo largo del desarrollo del presente trabajo, para la elaboración del mismo se ha optado por tomar una posición post-Brexit comparable a la de cualquier otro país no miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo, realmente el análisis comparativo se realizó entre la situación de un Estado Miembro y un estado no miembro, ya que se desconoce cuál puede ser la situación a la que pueda llevar la negociación que se deberá desarrollar por los equipos negociadores.

Podemos describir con la información obtenida de los diferentes casos analizados, se desprenden tres situaciones diferentes:

- 1) situaciones tributarias que no van a sufrir ninguna alteración
- 2) situaciones donde se va a producir un incremento porcentual de los impuestos
- 3) situaciones donde se va a pasar de no tributar a tener que tributar.

Las situaciones en las que no se va a sufrir cambio alguno, vienen dadas por la regulación de las mismas a tenor de lo dispuesto en el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre los dos Estados, a priori pudiese parecer que se hubiera tenido en cuenta a la hora de la negociación el querer cubrir algunos de los efectos que se pudiesen producir en caso de “ruptura” con la Unión, pero nada más lejos de la realidad simplemente se actualizó el modelo utilizado adaptándolo de acuerdo a los cambios realizados en el modelo de convenio. Este hecho puede dar a pensar si el modelo de Convenio puede evolucionar en un futuro hacia una situación de mayor apertura, regulando las situaciones que en este momento no forman parte del mismo. Es una situación que no podemos anticipar, pero tampoco se puede descartar, si se sigue la tendencia marcada por organismos como la Organización Internacional del Comercio (WTO), por el que cada vez se va hacia una mayor apertura del comercio, frente a otras posiciones más proteccionistas, podría ser necesario que el modelo de Convenio tuviese que evolucionar cubriendo opciones que hoy parecen inasumibles.

También se han observado otro tipo de situaciones, como las que se producen en la situación de las rentas derivadas de bienes inmuebles, tanto en el caso de imputación de rentas, lo que ocurre como resultado simplemente del cambio en el tipo impositivo, como en las rentas derivadas de los arrendamientos, las cuales no solo se incrementan por el incremento de dicho tipo impositivo, sino también por la pérdida de la posibilidad de deducir los gastos empleados en la obtención de dicha renta.

Las rentas derivadas de rendimientos del trabajo, en algunos casos como se ha visto, de la misma forma se incrementan al tener que tributar directamente por el Impuesto de la Renta de No Residentes, cuyo tipo impositivo puede resultar superior al del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, aplicable en éste momento opcionalmente.

Después, también se ha visto el tratamiento de dos impuestos que circunstancialmente pueden incrementarse considerablemente, como son el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre el Patrimonio. Dichos impuestos son impuestos que están cedidos a las Comunidades Autónomas, y va a depender de la situación de las reducciones y bonificaciones establecidas en dichas Comunidades, que las diferencias puedan ser mayores o menores, en los casos planteados se han utilizado la situación existente en la Comunidad Valenciana, en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el cual podríamos decir se encuentra en un término medio en cuanto a bonificaciones, y en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se ha utilizado el de la Comunidad de Madrid, el cual es el más favorable en este momento dentro del panorama impositivo, por gozar de una bonificación del cien por cien. Así pues, la modificación de la situación actual y dependiendo de la Comunidad Autónoma, puede dar como resultado tanto un incremento de la cuota tributaria a pagar, como en algunos otros la obligación de tributar por pérdida de la bonificación.

Ahora bien se debería analizar más en profundidad, cuáles pueden ser los resultados de la negociación a tenor de la legislación de la Unión Europea existente en este momento.

El actual artículo 63 del Tratado puede dar pie a cierta ambigüedad, ya que dice:

1. *En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.*
2. *En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas*

Como se puede observar, la libertad de movimiento de capitales no solo se contempla entre Estados Miembros, sino que también se estipula para el caso de Estados Miembros con terceros países, aunque el art 64 en su punto 2 modula un poco con respecto a dicha situación, confiriendo potestad al Parlamento Europeo y al Consejo, para decidir al respecto. Por lo que la cuestión que se debería plantear es si será del interés de la Unión el mantener este derecho para con el Reino Unido. La información existente parece indicar que ése no va a ser el caso, una de a las principales pugnas aparecidas tras el anuncio del Brexit<sup>36</sup> ha sido, quien va a quedarse con el negocio de la City londinense, una de las principales plazas financieras a nivel mundial, con el consiguiente trasiego diario de capitales y el corazón económico de la Unión Europea, dicho movimiento es muy importante para Reino Unido, ya que supone un 11,8% del PIB y un 7,4%<sup>37</sup> del empleo, una gran pérdida a la que la Unión Europea no parece dispuesta a renunciar, las diferentes opciones se frotan las manos para ver quién se queda con el negocio.

El planteamiento será así pues la situación en la que van a quedar los Estados Miembros frente al Reino Unido después del Bexit, podrá limitar la Unión Europea, la

<sup>36</sup>Magdaleno, Antonia.2017.Pugna Europea por heredar la City.*Levante EMV*.2 de Abril de 2017.(internet) (consultado el 12 de Junio de 2017).Disponible en [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:yAn1j3zFK3EJ:www.amagdaleno.com/wp-content/uploads/2017/04/ArtLevante-SG\\_02-04-2017.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=es](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:yAn1j3zFK3EJ:www.amagdaleno.com/wp-content/uploads/2017/04/ArtLevante-SG_02-04-2017.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=es)

<sup>37</sup>Salobral, Nuria. 2016. La City en cifras: el 12% del PIB y 2,2 millones de empleos. *Cinco días. El País Economía*.23 de Junio de 2016 (Consultado 11 de Junio de 2017). Disponible en [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/06/22/mercados/1466597067\\_906378.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/06/22/mercados/1466597067_906378.html)

libre circulación de capitales al amparo del art 65 del TFUE. Va a ser una cuestión muy a tener en cuenta, no se cree se vaya a imponer ningún tipo de restricción, que podría influir en la inversión directa de los No Residentes en nuestro territorio, o que tampoco se les imponga ningún tipo de restricción a la hora de repatriar capitales.

En algunos casos el incremento impositivo puede influir realmente en las decisiones de inversión a tomar en el futuro, cuando hablamos de corporaciones, o de inversores como Fondos de Inversión, u otros de similares características, las opciones pueden darse fácilmente con la transferencia a otros mercados, pero cuando hablamos de inversores en bienes raíces, la opción de España para los británicos siempre ha estado entre sus preferidas, la distancia a solo dos horas de avión de las principales ciudades turísticas, las buenas comunicaciones, el clima, han sido hasta el momento factores decisivos, el posible cambio en la fiscalidad a lo mejor puede influir de alguna forma, pero el problema para el británico va a ser que las posibles alternativas van a quedar en una situación similar, Portugal, Italia o Francia, son también Estados Miembros, y seguramente la fiscalidad actual en ellos tendrá que variar por no aplicabilidad de los mismos preceptos legales provenientes de la Unión Europea.

Tal vez como consecuencia de los posibles cambios se pueda sufrir una variación en el perfil del inversor en España. El inversor particular persona física, que en los últimos tiempos se ha dado con mucha frecuencia, era aquel que adquiría una vivienda y que para dicha adquisición utilizaba la financiación que obtenía además en nuestro territorio, por medio de préstamos hipotecarios, y que dedicaba la vivienda a alquiler, por cuyos rendimientos tributaba con la deducción de los gastos, incluido el coste de los capitales utilizados, por lo que no solo era muy interesante para el mercado inmobiliario, sino que también para el mercado bancario. Dicho perfil de cliente va a ver incrementada su carga tributaria en más de un 40%, lo que puede reducir el nivel de cash flow de la inversión, y hacer menos interesante la misma, afectando directamente a los sectores anteriormente mencionados.

Como se ha dicho desde un principio, todo lo expuesto anteriormente puede cambiar como efecto de la negociación a llevar a cabo, y la negociación puede influir directamente no solo en el tipo de relación que de ahora en adelante se tenga con el Reino Unido. Dicha negociación puede ir mucho más allá, ya que si el Reino Unido sale bien parado de la misma, puede alentar a otros Estados Miembros influenciados por los crecientes populismos anti-europeos a tomar el mismo camino. La única ventaja en el caso del Reino Unido es que ha mantenido su propia divisa, y en otros casos cabría una mayor complejidad por el abandono del euro, lo cual podría además impulsar a su vez la caída de la moneda única.

Cabe entonces plantearse la cuestión de en que situación quedaría la Unión Europea si esto ocurriese, y tal vez debamos mirar atrás, y pensar en la Asociación Europea de Libre Comercio, la cual se creó en el año 1960 como una alternativa a la Comunidad Económica Europea, principalmente auspiciada precisamente por el Reino Unido. Puede haber detrás del Brexit una intención de ganar el pulso a la Unión Europea por parte del Reino Unido, y llevarnos hacia donde era su visión de Europa, simplemente como una zona de libre comercio sin más, manteniendo una total soberanía jurídica, económica y política, y basando sus relaciones bilaterales con cada uno de los estados a través de los diferentes Convenios.

## 10.-Bibliografía

-Alvarez-Palacios Arrighi, Gabriela Isabel.1986. Las libertades fundamentales reconocidas por la U.E. Especial referencia a la sentencia Gerhard. *Área de Derecho Universidad de Extremadura.pp 1 – 27*

- Duccortieux, Cecile. 2016. Bréxit: deniere ligne droite pour una negociation a tres haute risque. *Le Monde fr.*(consulta 31 de mayo de 2017). Disponible en [http://www.lemonde.fr/europe/article/2016/01/29/union-europeenne-royaume-uni-derniere-ligne-droite-pour-une-negotiation-a-tres-haut-risque\\_4856264\\_3214.html](http://www.lemonde.fr/europe/article/2016/01/29/union-europeenne-royaume-uni-derniere-ligne-droite-pour-une-negotiation-a-tres-haut-risque_4856264_3214.html)

-EFE.2016. Los líderes europeos abogan por un Brexit duro para evitar populismos. *Expansión.*(Consulta 2 de Junio de 2016).Disponible en <http://www.expansion.com/economia/politica/2016/11/20/58319305268e3ed4248b457d.html>

- Magdaleno, Antonia.2017.Pugna Europea por heredar la City.*Levante EMV.*2 de Abril de 2017.(internet) (consultado el 12 de Junio de 2017).Disponible en [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:yAn1j3zFK3EJ:www.amagdaleno.com/wp-content/uploads/2017/04/ArtLevante-SG\\_02-04-2017.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=es](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:yAn1j3zFK3EJ:www.amagdaleno.com/wp-content/uploads/2017/04/ArtLevante-SG_02-04-2017.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=es)

- Medina Cepero, Juan Ramón. 2001. LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES POR LAS RENTAS INMOBILIARIAS OBTENIDAS EN ESPAÑA SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.*Universidad Internacional de Cataluña. Crónica Tributaria nº 101 pp. 121-129.*

- Millet, Monserrat. 2014. La libertad de circulación de capitales. Universidad de Barcelona. Escuela diplomática de Barcelona.CEI International Affairs.- Colección debate internacional. Nº 2/2015 17 de julio de 2014.

- Redacción. 2016.Consecuencias de la salida de Reino Unido de la Unión Europea. *Empresaexterior.com.*(en línea).(consulta 30 de Mayo de 2017).Disponible en :<http://empresaexterior.com/not/58849/consecuencias-de-la-salida-de-reino-unido-de-la-union-europea/>

- Redacción. 2015.El parlament britànic dona llum verda a la llei pel referendun sobre la permanencia a la UE.*Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals.* (Consulta 31 de mayo de 2017). Disponible en <http://www.ccma.cat/324/el-parlament-britanic-dona-llunm-verda-a-la-llei-pel-referendun-sobre-la-permanencia-a-la-ue/noticia/2683882/#>

- Redacción BBC Mundo. 2016. El Brexit gana el referendo: Reino Unido elige salir de la Unión Europea. *BBC Mundo.* (consulta 31 de mayo de 2017). Disponible en <http://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-36614807>

-Rozas Valdés, José A., El TJUE declara contrario al Derecho Comunitario el ISD español. RC y T CEF, núm 379 (octubre 2014). pp 141 – 147

- Sala, Agusti. 2016. Standar and Poor`s quita la máxima nota a la deuda del Reino Unido. *El Periódico*. (consulta 31 de mayo de 2017). Disponible en <http://www.elperiodico.com/es/noticias/economia/libra-hunde-otro-mas-5232159>

- Serrat Romaní, M. 2014. Crónica de un fallo anunciado; (las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales). Consultado 2 de Junio de 2017. Disponible en <http://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/09/04/cronica-de-un-fallo-anunciado-las-normas-del-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-son-contrarias-a-la-libre-circulación-de-capitales/>

- Salobral, Nuria. 2016. La City en cifras: el 12% del PIB y 2,2 millones de empleos. *Cinco días. El País Economía*. 23 de Junio de 2016 (Consultado 11 de Junio de 2017). Disponible en [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/06/22/mercados/1466597067\\_906378.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/06/22/mercados/1466597067_906378.html)

## Páginas web

- Boletín Oficial del Estado

España. Jefatura del Estado. Ley 26/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, núm 288 de 28 de noviembre de 2014, pp 96860 – 96938. (internet) Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12327>

España. Jefatura del Estado. Ley 19/1991 de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, núm 136, de 7 de Junio de 1991, pp 18692 – 18696. (internet) Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-14392>

InfoCuria – Jurisprudencia del Tribunal de Justicia

España. Ministerio de Hacienda. Real Decreto-Ley 5/2004, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes. (internet) *Boletín Oficial del Estado*, 12 de marzo de 2004, núm 62 pp 11176 – 11192. Disponible <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-4527>

España. Jefatura del Estado. Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Internet). *Boletín Oficial del Estado*, 19 de Diciembre de



1987, núm 303, pp. 37402 a 37408. (Consultado 04/06/2017). Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1987-28141>

España. Jefatura del Estado. Disposición General por la que se aprueba la Ley 35/2006 sobre el Impuesto de la Renta de la Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, y de Patrimonio. (Internet) *Boletín Oficial del Estado*. 29 de Noviembre de 2006, número 285, pag. 41734-41810. Disponible <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-20764>

España. Ministerio de Hacienda. Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (Internet) *Boletín Oficial del Estado*, 12 de marzo de 2004, número 62 (consultado 31 de mayo de 2017). Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-4527>

España. Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación. Disposición General por la que se publica el 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 el patrimonio. (Internet) *Boletín Oficial del Estado*, 15 de Mayo de 2014, número 118, pag. 37876-37895 (consultado 1 de Junio de 2017). Disponible en <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-5171>

[http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d524cdb8abc770467ba04ecd6da9a5254b.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuNbN10?doclang=ES&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=122643&occ=first&dir=&cid=506932](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d524cdb8abc770467ba04ecd6da9a5254b.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuNbN10?doclang=ES&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=122643&occ=first&dir=&cid=506932)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumacker. (C-279/93). Sentencia de 14 Febrero de 1995. (internet) Disponible: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or&oqp=&dates=&lg=&language=es&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-279%252F93&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&cid=123950>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Florian W. Wallein contra Riksskatteverket, (C-169/03). Sentencia de 1 de julio de 2004. (internet) Disponible <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or&oqp=&dates=&lg=&language=es&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-169%252F03&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&cid=143594>

Tribunal del Justicia de la Unión Europea. Comisión /España (C-127/12). Sentencia de 3 de Septiembre de 2014. (consultado 30 de mayo de 2017). Disponible en <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157285&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=208746>

HRMC

<https://www.gov.uk/guidance/inheritance-tax-double-taxation-relief>

## Eur-Lex

Unión Europea. Directiva 2009/65/CE de fecha 13 de Julio de 2009, por el que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm L 302 de 17 de noviembre de 2009, pp. 32 – 96.(internet) Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32009L0065>

Unión Europea. Directiva 90/435/CEE de fecha 23 de Julio de 1990, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm. 225 de 20 de Agosto de 1990 (internet) Disponible <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A126037>

Unión Europea. Directiva 2003/123/CE de fecha 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CE de fecha 23 de Julio de 1990, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes. *Diario Oficial de la Unión Europea*, núm L 007 de 13 de enero de 2004, pp 0041 -0044.(Internet). Disponible <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32003L0123>

Unión Europea. Recomendación de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro diferente de aquel en que residen. Diario oficial nº L 039 de 10/02/1994 p. 0022 – 0028. (internet) Disponible <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A31994H0079>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32009L0065>

## Generalitat Valenciana

<http://www.hisenda.gva.es/web/tributos-y-juego/tributos-impuestos-declaraciones-sd>

## Agencia Tributaria

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/\\_Campanas/\\_comp\\_Renta/\\_INFORMACION/Normativa\\_y\\_Manuales/Normativa\\_y\\_Manuales.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_comp_Renta/_INFORMACION/Normativa_y_Manuales/Normativa_y_Manuales.shtml)

## Ministerio de Hacienda y función pública

[http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI\\_Alf.aspx](http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alf.aspx)

## Comunidad de Madrid

[http://www.madrid.org/cs/Satellite?cid=1142341752834&pagename=Contribuyente/Page/CONT\\_listado](http://www.madrid.org/cs/Satellite?cid=1142341752834&pagename=Contribuyente/Page/CONT_listado)



Comunidad de Madrid. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid*, núm 255, de 25 de octubre de 2010, pp. 17 a 41. (internet) Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOCM-m-2010-90068>