

# Afi Guías | 16

## Fiscalidad de comercio **exterior**

**Los empresarios españoles que realicen operaciones en otros Estados miembros de la CE**, pero no estén establecidos en ellos pueden obtener la devolución del IVA soportado, por los servicios que les hayan prestado, o por los bienes muebles que les hayan sido entregados en el interior del referido Estado, en la medida que esos bienes o servicios se utilicen en la realización de operaciones que originan derecho a deducir.



c/ Marqués de Villamejor, 5  
28006 Madrid  
Tlf.: 34-91-520 01 00  
Fax: 34-91-520 01 43  
e-mail: [afi@afi.es](mailto:afi@afi.es)  
[www.afi.es](http://www.afi.es)

## Índice

<b>1. IVA</b> .....	<b>5</b>
1.1. Intercambio de bienes en la Unión Europea .....	5
1.1.1 Esquema genérico de la operación .....	5
1.1.2 Tratamiento fiscal para el vendedor .....	5
1.1.3 Tratamiento fiscal para el comprador .....	7
1.2. Importaciones.....	9
1.2.1 ¿Qué es una importación? .....	9
1.2.2 Operaciones asimiladas a la importación .....	10
1.2.3 Sujeto pasivo .....	12
1.2.4 Devengo del impuesto .....	12
1.2.5 Base imponible .....	12
1.2.6 Exenciones .....	13
1.3. Exportaciones .....	17
1.3.1 Concepto .....	17
1.3.2 Exenciones .....	17
1.3.3 Aspectos formales: ¿Cómo pueden los exportadores solicitar la devolución del IVA soportado?.....	20
1.4. Servicios transfronterizos .....	21
1.4.1 Esquema genérico de la operación .....	21
1.4.2 Regla general.....	23
1.4.3 Servicios en operaciones inmobiliarias.....	23
1.4.4 Servicios en operaciones relacionadas con el ocio .....	24
1.4.5 Servicios conexos con propiedad industrial e intelectual .....	24
1.4.6 Servicios de asesoramiento profesional .....	25
1.4.7 Servicios en operaciones financieras y de seguros .....	25
1.4.8 Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica (aplicable a partir de 1 de Enero de 2015) .....	26
1.5. Operaciones especiales.....	26
1.5.1 Operaciones triangulares .....	26
1.5.2 Régimen de ventas a distancia .....	27
<b>2. Convenios para evitar la doble imposición</b> .....	<b>29</b>
2.1. Convenios y tratados internacionales .....	29
2.2. Definiciones genéricas y estructura de los convenios de doble imposición .....	31
2.3. Categorías de renta .....	34
2.3.1 Beneficios empresariales .....	34

2.3.2	Intereses .....	34
2.3.3	Dividendos .....	34
2.3.4	Cánones .....	35
2.3.5	Ganancias de capital.....	35
2.4.	Cuadro comparativo de tributación de no residentes .....	35
3.	<b>Incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa: Evitar la doble imposición .....</b>	<b>36</b>
3.1.	Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español (art. 21) .....	36
3.2.	Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22) .....	38
3.3.	Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo (art. 31) .....	39
3.4.	Deducción para evitar la doble imposición internacional: Dividendos y participaciones en beneficios (art. 32) .....	40
4.	<b>Aduanas.....</b>	<b>42</b>
4.1.	Inclusión en procedimientos aduaneros .....	43
4.1.1	Proceso de introducción de las mercancías .....	43
4.1.2	Mercancías introducidas en el territorio aduanero de la comunidad ....	44
4.1.2.1	Presentación en la aduana de las mercancías (art. 40) .....	44
4.1.2.2	Mientras se decide un destino aduanero, las mercancías se destinarán a un depósito temporal (art. 50), (art. 185-187) .....	44
4.1.2.3	Documentación de las mercancías .....	45
4.1.2.4	La admisión de la declaración .....	46
4.1.2.5	El declarante, agente de aduanas .....	46
4.2.	Régimen aduanero de suspensión.....	46
4.2.1	Libre práctica .....	46
4.2.2	Tránsito.....	47
4.2.3	Exportación (art. 1619).....	48
4.3.	Régimen aduanero económico .....	49
4.3.1	Depósito aduanero (art. 98 a 113 del CAC) .....	49
4.3.1.1	Depósito fiscal (Directiva 92/12/CEE de 25/02/1992, Ley 38/1992 de Impuestos Especiales y el Reglamento de los II.EE. (R.D. 1165/1995) .....	50
4.3.1.2	Almacenes fiscales (Misma normativa que a los Depósitos Fiscales).....	51
4.3.2	Perfeccionamiento activo (art. 114 a 129 del CAC y 549 a 649 del RA) .....	51
4.3.2.1	Operaciones de perfeccionamiento .....	51

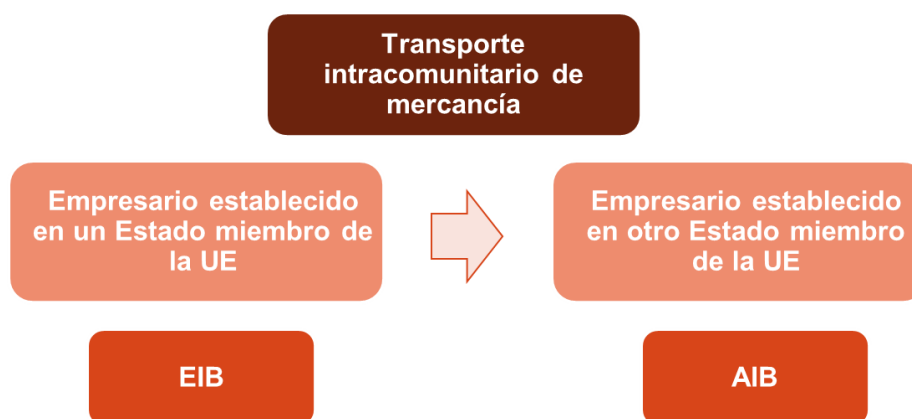
4.3.2.2	Sistemas de perfeccionamiento activo.....	52
4.3.3	Transformación bajo control aduanero (art. 130 a 136 del CAC y 650 a 669 del RA) .....	53
4.3.4	Importación temporal (art. 137 al 144 del CAC y 670 al 746 del RA)....	53
4.3.5	Perfeccionamiento pasivo (art. 145 a 160 del CAC y 748 a 787 del RA) .....	55
4.3.5.1	Operaciones de perfeccionamiento .....	55
4.3.5.2	Mercancías que no pueden acogerse a este régimen .....	55
4.3.5.3	Funcionamiento .....	55
4.3.5.4	Ultimación del régimen .....	56
4.4.	Otros destinos aduaneros .....	56
4.4.1	Zonas francas y depósitos francos (art. 166-181 de CAC y 799 a 840 del RA).....	56
4.4.2	Reexportación (art. 182) .....	57
4.4.3	Mercancías que salen del territorio aduanero de la comunidad.....	58
4.5.	Intrastat .....	58
4.5.1	Definición .....	58
4.5.2	Ámbitos de aplicación .....	59
4.5.3	Tipos de declaración intrastat .....	60
4.5.4	Tiempo y lugar de presentación .....	63
4.6.	Determinación de derechos de importación .....	63
4.6.1	Origen de las mercancías .....	63
4.6.1.1	Cómo se justifica el origen no preferencial .....	65
4.6.1.2	Justificación del origen preferencial.....	66
4.6.2	Valor en aduana de las mercancías (art. 28 al 36 cac y 141 a 181 del RA) .....	67
4.7.	La declaración aduanera de importación: “el DUA” .....	71
4.7.1	Composición del documento .....	71
4.7.2	Uso de cada uno de los ejemplares .....	71

## 1. IVA

### 1.1. Intercambio de bienes en la Unión Europea

#### 1.1.1 Esquema genérico de la operación

Un intercambio de bienes dentro de la U.E. presenta generalmente este esquema:



Por tanto, los requisitos generales para que exista una operación intracomunitaria de bienes son los siguientes:

- Transmitedente y adquirente tengan la condición de empresarios a efectos del IVA.
- Existencia de un transporte intracomunitario.
- La operación sea una entrega de bienes (no una prestación de servicios).

#### 1.1.2 Tratamiento fiscal para el vendedor

En una operación intracomunitaria de bienes el vendedor, tal y como se muestra en el esquema genérico, realiza una "Entrega Intracomunitaria de Bienes (E.I.B.)" en el estado de origen de la mercancía.

##### Tratamiento fiscal

- Venta exenta de IVA en el estado de origen.
- Son operaciones que dan derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios utilizados en dicha operación.

- Normalmente le corresponde una Adquisición Intracomunitaria de Bienes (A.I.B.) en el país de destino.
- Obligaciones formales para el vendedor que permiten a los Estados miembros recibir información de las Administraciones Comunitarias sobre el movimiento de mercancías y así facilitar su control:
  - No repercusión del IVA en factura y mención al artículo de la Ley del IVA (en adelante “LIVA”) o de la Directiva que declara la exención.
  - Identificación específica de los empresarios que realicen operaciones intracomunitarias (NIF/ IVA). Los empresarios o profesionales pueden registrarse en todos los Estados miembros y deberán hacerlo en aquellos en los que realicen operaciones intracomunitarias.
  - Declaraciones periódicas conforme a los modelos oficiales (modelo 303) en las que se reflejen los datos relativos a las operaciones en el período al que se refieran.
  - Presentación de una declaración recapitulativa en la que se consignent las entregas de bienes realizadas para otras personas registradas en los demás Estados miembros (modelo 349).

### Particularidades

Existen particularidades en el régimen descrito para las siguientes operaciones:

- Trabajos realizados por un empresario de un estado sobre bienes muebles o inmuebles por encargo de un cliente de otro Estado, con ciertas condiciones, para obtener un resultado (ejecuciones Intracomunitarias de obras).
  - Dependiendo de que el cliente aporte o no aporte los materiales, la operación se tratará como:
    - i. Entrega intracomunitaria de bienes y se le aplicará el régimen general expuesto.
    - ii. En otro caso, se tratará como una prestación de servicios y tributará según el régimen específico de las prestaciones de servicios
- Envíos de bienes realizado por un empresario para sí mismo desde otro estado de la U.E. (transferencias de bienes)
  - Se asimilan a entregas intracomunitarias de bienes y por tanto, tienen el mismo tratamiento fiscal.

- Existen determinadas transferencias excluidas del régimen. Entre otras, bienes objeto de instalación y montaje, determinadas ventas a distancia de bienes, etc.
- Con efectos desde el 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, se modifican las reglas del devengo de las siguiente operaciones intracomunitarias:
  - En los suministros que supongan entregas intracomunitarias de bienes, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del IVA se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.
  - En el caso de entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubiera expedido factura, en cuyo caso el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

### 1.1.3 Tratamiento fiscal para el comprador

Dentro de un intercambio intracomunitario de bienes la recepción a título oneroso por parte del comprador, empresario o profesional, o personas jurídicas que no actúen como tales de un Estado miembro de la UE, de los bienes que han sido transportados desde otro Estado miembro, origina una Adquisición Intracomunitaria de Bienes (AIB) cuando el transmitente sea también un empresario o profesional.

Las adquisiciones de bienes realizadas por personas físicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales, están gravadas por el IVA del país de origen y no constituyen hecho imponible en el país destino.

#### **Tratamiento fiscal**

- Es una operación sujeta a IVA en el país de destino.
- El sujeto pasivo es el empresario adquirente, que deberá autorrepercutirse las cuotas de IVA.

- La base imponible está constituida, en general, por el importe total de la contraprestación satisfecha o por satisfacer por el adquirente o un tercero.
- En general, el devengo de la operación se produce en el momento en que se considera efectuada la entrega de bienes. No es de aplicación la regla de los pagos anticipados, con lo cual un pago anticipado no produce un anticipo del devengo.
- En relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes, desde el 1-01-2004 ya no existe la obligación de documentar la autorrecusión del IVA mediante una “autofactura” para poder deducir las cuotas autorrepercutidas, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación periódica que corresponda y en el resumen anual. La factura expedida por quien realice la entrega se considerará como factura válida a todos los efectos, incluido el de ejercer el derecho a la deducción sin que tenga que unirse a la misma una factura que contenga la liquidación del impuesto conforme a las normas exigibles a los sujetos pasivos establecidos en territorio español, al haberse homogeneizado las menciones exigibles en las facturas dentro de la Unión Europea por aplicación de la Directiva 2001/115/CE.

Los empresarios o profesionales que realicen AIB deberán cumplir, para que los Estados miembros reciban información de las demás Administraciones Comunitarias sobre el movimiento de mercancías y así facilitar su control, entre otras las siguientes obligaciones formales:

- La identificación específica de los empresarios o profesionales que realicen operaciones intracomunitarias (NIF/ IVA). Los empresarios o profesionales pueden registrarse en todos los Estados miembros y deberán hacerlo en aquellos en los que realicen operaciones intracomunitarias.
- Declaraciones periódicas conforme a los modelos oficiales (modelo 303) en las que se reflejen los datos relativos a las operaciones en el período al que se refieran.
- Desde el 1 de enero de 2004, se ha eliminado el requisito de la llamada “autofactura”. Solamente será necesario emitir la “autofactura” en los supuestos de inversión del sujeto pasivo (y cuando sea aplicable el régimen especial del oro de inversión y exista renuncia a la exención).



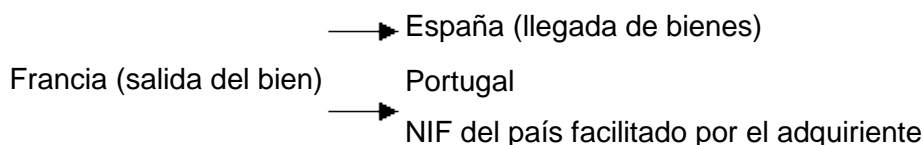
- Presentación de una declaración recapitulativa en la que se consignen facultativamente para los Estados miembros las adquisiciones de bienes procedentes de los países comunitarios (modelo 349).

### Particularidades

Existen particularidades en el régimen descrito para las siguientes operaciones:

- AIB en la que el adquirente proporciona un número de identificación IVA de un estado miembro distinto al de destino de los bienes.

Si el adquirente facilita un NIF de un Estado miembro distinto al de llegada real de los bienes se establece la AIB podría quedar sujeta en el Estado que ha facilitado el adquirente con su NIF.



Conforme al esquema, generalmente, el adquirente suministrará el NIF de España y la adquisición quedará gravada aquí. Pero si suministra el NIF de Portugal, la adquisición estará sujeta en Portugal, salvo que acredite que ha pagado el impuesto en España.

- Existen casos específicos en que las AIB están exentas de IVA. Entre otras, las AIB que, de haberse tratado de una entrega interior, hubieran estado no sujetas o exentas (i.e. AIB de sellos oficiales españoles).

## 1.2. Importaciones

### 1.2.1 ¿Qué es una importación?

Tendrá la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien procedente de un país tercero, Canarias o Ceuta y Melilla.

A diferencia de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, al importador no se le exige la condición de empresario o profesional, pudiendo un particular realizar este hecho imponible.

La entrada en la Península o Baleares de un bien originario de Ceuta y Melilla constituye también una importación, pues ambos territorios no forman parte de la unión aduanera. Por tanto tienen el mismo tratamiento que los procedentes de países terceros, devengándose con la entrada no sólo el IVA, sino también los derechos arancelarios de importación.

Por lo que se refiere a los bienes originarios de Canarias, si bien el territorio canario forma parte de la unión aduanera, está excluido del territorio de aplicación del IVA, produciéndose el hecho imponible importación cuando se introducen en territorio peninsular o en las islas Baleares bienes procedentes de las islas Canarias, devengándose exclusivamente el IVA.

Sin embargo, la entrada de bienes en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) no produce hecho imponible importación en los siguientes casos:

- Cuando los bienes se coloquen en áreas exentas, es decir, zonas y depósitos francos.
- Cuando se vinculen a los regímenes aduaneros de régimen de perfeccionamiento activo o el de importación temporal, produciéndose la importación cuando los bienes salen de las áreas o abandonan el régimen aduanero especial.

Con efectos 1 de Enero de 2015, se establece que no constituye importación a efectos de IVA, las salidas de bienes de las áreas exentas o de los regímenes aduaneros cuando aquella salida determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas para las exportaciones de bienes u operaciones asimiladas a exportaciones de bienes y para las entregas intracomunitarias de bienes.

### 1.2.2 Operaciones asimiladas a la importación

Las operaciones relativas a los bienes que se destinan a las actividades que se desarrollan fuera del ámbito territorial del impuesto, o a las necesidades de las embajadas, consulados u organismos internacionales o de las personas que presten servicios en estas instituciones o se introducen en áreas exentas o se vincula a regímenes suspensivos están exentas del impuesto, siempre que se cumplan los requisitos de la LIVA.

El incumplimiento de dichos requisitos origina las operaciones asimiladas a las importaciones que es el instrumento técnico que permite exigir el impuesto no recaudado a causa de la aplicación de las exenciones indicadas.

Se consideran operaciones asimiladas a las importaciones:

- El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación:
  - A la navegación marítima internacional de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto según la Ley de IVA.
  - A la navegación aérea internacional de las compañías que realicen actividades comerciales en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto según la Ley de IVA.
- La no afectación exclusiva al salvamento, asistencia marítima o pesca costera de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.
- Las adquisiciones de bienes cuyas previas entregas, AIB o importaciones se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto prevista para los regímenes diplomático, consular y de los Organismos Internacionales en la Ley de IVA por personas a quienes no le son aplicables los beneficios mencionados para utilizarlos en el interior del país.
- Las salidas de las áreas exentas o el abandono de los regímenes suspensivos de bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en aquellas áreas, o vinculadas a dichos regímenes, se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto según la Ley de IVA, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas.

Con efectos 1 de Enero de 2015, se establece que no constituyen operaciones asimiladas a la importación a efectos de IVA, las salidas de bienes de las áreas exentas o de los regímenes aduaneros cuando aquella salida determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas para las exportaciones de bienes u operaciones asimiladas a exportaciones de bienes y para las entregas intracomunitarias de bienes.

### 1.2.3 Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del Impuesto en las importaciones de bienes son quienes las realicen. Se consideran **importadores**, siempre que cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

### 1.2.4 Devengo del impuesto

Con carácter general el devengo del IVA a la importación se produce en el momento en que tenga lugar la admisión de la declaración por la que se solicita el despacho a libre práctica de los bienes o en el momento que hubiese debido tener lugar la misma, si se trata de bienes cuya importación no esté sujeta a tales derechos.

Además como reglas particulares el devengo del IVA se produce:

- Si los bienes proceden de territorios que pertenecen a la Unión aduanera pero no al territorio del IVA (por ejemplo Canarias) cuando hubiera tenido lugar el de los derechos de importación en el caso de que hubiesen sido exigibles.
- En el caso de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros en el momento de abandono de dicho régimen.

A partir de 1 de enero de 2015, se posibilita que determinados operadores, según se establezca reglamentariamente, puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de presentar la correspondiente autoliquidación de IVA (modelo 303), sin tener que realizar el ingreso en el momento de la importación.

### 1.2.5 Base imponible

Concepto	Importe a integrar
<b>Importaciones</b> de bienes	Resultado de adicionar al <b>Valor en Aduana</b> otros conceptos de la Ley de IVA (por ejemplo, impuestos, gastos, etc.)
<b>Reimportación</b> de bienes exportados temporalmente fuera de la CE para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo	La <b>contraprestación de los trabajos</b> incluyendo los impuestos y gastos accesorios cuando no estén incluidos en la contraprestación
Importaciones por <b>abandono del régimen de depósito distinto al aduanero</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De terceros países: se estará al <b>sistema general</b>, pero referida al momento en que los bienes entraron en la CE y se vincularon a dicho régimen.</li> <li>• De otros Estados miembros o del interior del país: se aplican las <b>reglas relativas a las operaciones interiores o a las intracomunitarias</b>.</li> </ul>
Salidas de <b>áreas exentas</b> o abandono de los <b>régimenes suspensivos distintos del régimen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De terceros países: se aplican las mismas <b>reglas que en la importación</b></li> </ul>

**de depósito aduanero**

- De otros Estados miembros o del interior del país: la suma de las **contraprestaciones de la última entrega** o adquisición intracomunitaria y las de los servicios prestados después de las mismas, exentos todos ellos de IVA.

**Operaciones asimiladas a las importaciones**

Además del **valor de los bienes** que se considera han sido importados, la contraprestación de las operaciones relacionadas con ellos que se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto

Operaciones en **divisas** (operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas a la española)

Se aplica el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de España que esté vigente en el momento del devengo

### 1.2.6 Exenciones

<b>Exenciones análogas a las de entregas</b>	Por razones de neutralidad se reconoce la exención de las importaciones de bienes cuya entrega en el interior esté exenta, condicionándola a los mismos requisitos que éstas.
<b>Exenciones análogas a las exenciones arancelarias</b>	Las importaciones definitivas de bienes que se beneficien de una franquicia aduanera distinta de la que prevé el Arancel aduanero común están exentas de IVA por Directiva comunitaria
<b>Exenciones técnicas</b>	Su objetivo es evitar situaciones de doble imposición
<b>Otras exenciones residuales</b>	Exenciones con diversa justificación: Regímenes diplomático, consular y de organismos internacionales, exenciones de la OTAN, etc.

- Análogas a las de las entregas
  - Sangre, plasma, fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos.
  - Buques afectos a la navegación internacional y objetos para ser incorporados a ellos.
  - Aeronaves explotadas por compañías afectas a navegación internacional y objetos para ser incorporados a ellos.
  - Avituallamientos para ser consumidos en los buques y aeronaves anteriores.
  - Avituallamientos importados por empresas titulares de la explotación de los buques y aeronaves anteriores.
  - Billetes de banco de curso legal.
  - Títulos valores.
  - Oro importado directamente por el Banco de España.
  - Bienes destinados a plataformas de explotación petrolífera.
  - Bienes cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado CE, si la entrega posterior efectuada por el propio importador estuviese exenta.

- **Análogas a las exenciones arancelarias.** La Sexta Directiva Comunitaria establece exención en IVA para las importaciones definitivas de bienes que se beneficien de una franquicia aduanera distinta de las que se prevén en el Arancel aduanero común. Se trata de importación de bienes sin carácter comercial: como bienes personales, pequeños envíos, régimen de viajeros, objetos de carácter educativo, científico, cultural, muestras sin valor **comercial**, bienes para el cumplimiento de fines sociales.
  - **Importación de bienes personales:** Los destinados normalmente al uso personal del interesado y de las personas que convivan con él o a las necesidades de su hogar, siempre que por su naturaleza no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial. Están exentas las importaciones de bienes personales efectuadas como consecuencia de:
    - i. El traslado de residencia habitual desde un territorio tercero a España.
    - ii. Amueblar una vivienda secundaria del importador.
    - iii. Herencia.
    - iv. Matrimonio.
    - v. Estudiantes
  - **Régimen de viajeros:** Los bienes conducidos por los viajeros en sus equipajes personales al entrar y salir de la CE que no constituyen expedición comercial. Es decir:
    - i. Se hayan adquirido ocasionalmente y se destinen al uso personal del viajero o de su familia
    - ii. Por su naturaleza o cantidad no se pueda presumir que sean objeto de una actividad comercial. Su valor global no exceda por persona del equivalente a 175 €, o de 90 € si el viajero es menor de 15 años (cuando el viajero proceda de Ceuta o Melilla o Canarias, la cuantías son de 600 € y 150 € respectivamente). Si el valor global es superior la franquicia sólo se aplica hasta tales cantidades, teniendo en cuenta que el valor de cada bien no se puede fraccionar.

- **Pequeños envíos:** La importación de bienes no acompañados y de escaso valor efectuado al amparo del régimen aduanero de paquetes postales. Los bienes llegan a la Aduana al amparo de la documentación postal internacional, despachándose mediante un régimen simplificado, justificado por el reducido valor global de estas importaciones. Se distingue:
  - i. **Envíos empresariales:** Las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 €. Se exceptúa de la exención, los productos alcohólicos, los perfumes y aguas de colonia, el tabaco en rama o manufacturado.
  - ii. **Envíos entre particulares:** Las importaciones de pequeños envíos remitidas de forma gratuita de un particular a otro, que no constituyan expedición comercial.
- Exenciones técnicas
  - Los **servicios relacionados con las importaciones**, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieren. Están exentos los siguientes servicios cuando estén incluidos en la base imponible de la importación:
    - i. Agentes de Aduanas
    - ii. Accesorios a las importaciones de bienes al amparo de regímenes suspensivos
    - iii. Los portuarios
    - iv. Los de descarga
    - v. Los transportes de mercancías
    - vi. Los de transporte de mudanzas internacionales
  - La **reimportación de bienes** en el territorio de la CE que previamente salieron del mismo con carácter temporal y se benefician, así mismo, de la exención de los derechos de importación. Deben cumplirse una serie de requisitos:
    - i. Los bienes no hayan sido objeto de entrega en España
    - ii. Que la reimportación se efectúe por la misma persona que los exportó

- iii. Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega fuera de la CE, pues la exportación se convierte de temporal en definitiva.
    - iv. Que los bienes se reimporten en el mismo estado.
  - Importaciones de bienes que supongan entrega con instalación o montaje localizada en España
  - **Importaciones temporales** de bienes **con exención parcial de los derechos de importación** cuando han sido cedidos por su propietario mediante operaciones de arrendamiento sujetas y no exentas.
  - Importaciones de determinados bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mismas.
- Otras exenciones
  - Importaciones de bienes destinados a las Embajadas y Consulados extranjeros, a los organismos internacionales con sede en España y a las personas que los representa o están empleados en ellos. Están exentas las importaciones de bienes:
    - i. De uso oficial de las Misiones diplomáticas acreditadas en España y de las Oficinas consulares de carrera y de los Organismos internacionales con los límites fijados en los Convenios, etc.
    - ii. De uso y consumo personal
    - iii. De mobiliario y efectos de uso particular
    - iv. De vehículos automóviles
  - Las importaciones de:
    - i. Combustibles, aceites y lubricantes para los vehículos aeronaves navíos oficiales de una Fuerza o elemento civil de los Estados parte de la OTAN distintos de España.
    - ii. Bienes para los Cuarteles generales aliados en interés de la defensa común y para uso oficial exclusivo.
    - iii. Bienes para uso oficial de la OTAN



### 1.3. Exportaciones

#### 1.3.1 Concepto

La entrega de bienes comunitarios enviados o transportados fuera del territorio aduanero de la UE. Incluidas aguas jurisdiccionales y aguas adyacentes.

#### 1.3.2 Exenciones

- Exportación por transmitente establecido (exportaciones directas)

Las entregas de bienes transportados fuera del territorio IVA por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste están exentas.

La condición requerida para aplicar la exención es que se produzca la salida efectiva de los bienes fuera del territorio IVA conforme a la legislación aduanera.

- Exportación por adquirente no establecido (exportaciones indirectas)

En esta operación los bienes se ponen a disposición del adquirente en el interior del país corriendo por su cuenta y el riesgo el transporte de la mercancía a su destino definitivo.

- Entregas en régimen de viajeros

Las entregas de bienes a viajeros están exentas de IVA siempre que:

- los viajeros tengan su residencia habitual fuera de la CE, acreditándose mediante pasaporte. Documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.
  - los bienes salgan efectivamente de la CE en el plazo de tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.
  - el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial, es decir se trate de bienes adquiridos ocasionalmente y se destinen al uso personal o familiar, o para regalo de los viajeros, y que por su naturaleza y cantidad pueda presumirse que no se destinan a una actividad comercial.
- ¿Cómo se reembolsa el impuesto soportado por adquisiciones en territorio peninsular o Baleares?

El reembolso sólo se aplica respecto del conjunto de bienes documentados en una factura, cuyo valor global impuestos incluidos, sea superior a 90 €. Se tiene en cuenta el valor global de todos los bienes adquiridos en cada compra, no el valor de cada bien. Para su devolución se siguen los siguientes pasos:

1. Presentación de los bienes y de la factura en la aduana de salida para que ésta acredite su salida a través de la oportuna diligencia en la factura.
  2. Remisión de la factura diligenciada por el viajero al proveedor.
  3. Devolución del impuesto repercutido en el plazo de 15 días siguientes mediante cheque o transferencia bancaria por parte del proveedor. Desde el 1 de enero de 2015, esta devolución podrá realizarse también mediante abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.
  4. Está prevista la posibilidad de que el reembolso del impuesto pueda realizarse a través de entidades colaboradoras autorizadas por la Agencia Tributaria y situadas en las aduanas españolas de salida.
  5. El viajero habrá de presentar las facturas diligenciadas por la aduana, percibiendo en el acto el impuesto repercutido en la factura menos la comisión autorizada
  6. Posteriormente, dichas entidades solicitarán del vendedor la devolución del impuesto.
- Trabajos sobre bienes exportados  
Están exentos de IVA los trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en España y a continuación transportarlos fuera de la CE.

Los trabajos sobre los bienes pueden consistir en perfeccionamiento, transformación, mantenimiento, reparación o incorporación de otros bienes a los adquiridos o importados.

- Servicios relacionados con las exportaciones  
Están exentas del impuesto las prestaciones de servicios relacionadas directamente con la exportación cuando reúnan estas condiciones:
  - Sean prestados a los exportadores, a los adquirentes de los bienes o a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que

actúen por cuenta de unos u otros. Se realicen con ocasión de las exportaciones.

- Se presten a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a la exportación o a una zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en donde se efectúan las operaciones de agregación o consolidación de la carga para su destino inmediato a la exportación.

- Servicios de mediación

Las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones exentas relacionadas con las exportaciones.

- Operaciones asimiladas a las exportaciones

- Operaciones relativas a buques y objetos incorporados a buques  
Están exentos del IVA las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total, y arrendamiento de los buques en las condiciones legales establecidas.

Están exentos las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se encuentren a bordo de los buques.

- Operaciones relativas a aeronaves y objetos incorporados a aeronaves  
Su tratamiento es paralelo al indicado para los buques. La especialidad viene dada en el sentido de que si para los buques, la exención se valora para cada buque individualmente, para las aeronaves lo que contempla es el conjunto de la compañía propietaria.

Están exentos las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se encuentren a bordo de las aeronaves.

- Avituallamiento de buques y aeronaves.

Están exentas las entregas de productos de avituallamiento de buques y aeronaves que a su vez disfruten de las exenciones mencionadas arriba, así como los buques de guerra que realicen navegación marítima

internacional. Para los buques afectos a la navegación costera la exención no alcanza a entregas de provisiones a bordo.

- Exenciones relativas a las áreas exentas y regímenes suspensivos

Estas exenciones hacen referencia a las siguientes áreas exentas y regímenes suspensivos:

Los regímenes fiscales suspensivos	Los regímenes aduaneros suspensivos	Las áreas exentas
Perfeccionamiento activo	Tránsito externo	Las zonas francas
Importación temporal	Depósito Aduanero	Los depósitos francos
Depósito distinto de los aduaneros	Perfeccionamiento Activo, sistema de suspensión	Los depósitos temporales
	Transformación bajo control aduanero	
	Importación Temporal	

- Otros servicios exentos
  - Prestaciones de servicios destinadas a atender las necesidades directas o de cargamento de los buques y aeronaves que gozan de la exención.
  - Entregas de bienes y prestaciones de servicios y AIB destinadas a las Embajadas y Consulados extranjeros, a los Organismos internacionales con sede en España o al personal que los representa o están empleadas en ellos.
  - Exenciones de la OTAN.

### 1.3.3 Aspectos formales: ¿Cómo pueden los exportadores solicitar la devolución del IVA soportado?

#### ¿Por qué se deduce?

Los exportadores de bienes y demás sujetos pasivos que presten servicios relacionados con la exportación y operaciones asimiladas a éstas, realizan operaciones que están exentas, son éstas últimas las que dan derecho a deducir.

#### ¿Qué necesitan hacer?

Desde 1 de enero de 2009, los exportadores y otros operadores económicos pueden aplicar el régimen de devolución mensual previsto en el art. 116 de la Ley del IVA, sujetos al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Estar inscrito en el registro de devolución mensual de la AEAT, cuya solicitud se formula mediante el modelo 036 de declaración censal.
- Estar al corriente de sus obligaciones tributarias.
- Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal.
- Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.
- Presentar mensualmente declaraciones-liquidaciones de IVA por vía telemática, independientemente del volumen de operaciones.
- Conjuntamente con estas declaraciones, presentar por vía telemática los libros-registro de IVA por medio del Modelo 340.

### **¿Cómo se deduce el IVA soportado en otros Estados Miembros y determinados países terceros?**

Los empresarios españoles que realicen operaciones en otros Estados miembros de la CE, pero no estén establecidos en ellos pueden obtener la devolución del IVA soportado, por los servicios que les hayan prestado, o por los bienes muebles que les hayan sido entregados en el interior del referido Estado, en la medida que esos bienes o servicios se utilicen en la realización de operaciones que originan derecho a deducir.

Desde 2010, dicha solicitud se puede también presentar ante las Autoridades Fiscales de país de origen (en el caso de España, a través del portal de la AEAT).

#### **1.4. Servicios transfronterizos**

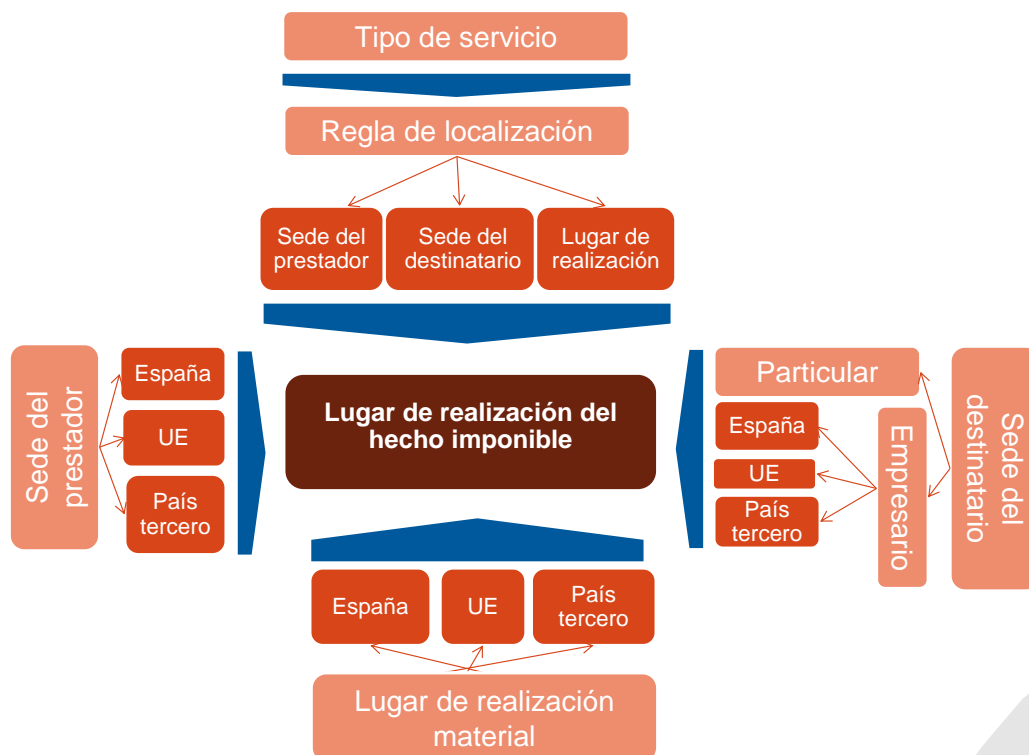
##### **1.4.1 Esquema genérico de la operación**

Al contrario que las entregas de bienes, las prestaciones de servicios no pueden ser gravadas en función de su localización física y transporte, dado su carácter intangible.

Por ello, la normativa de los impuestos indirectos determina su sujeción a tributación en función del lugar o territorio en el cual se entiende realizado el servicio conforme a una serie de reglas convencionales establecidas en la Directiva de IVA, y trasladadas a la normativa nacional.

Por tanto, estarán sujetas a tributación por IVA español aquellas prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI: Península e Islas Baleares) conforme a las reglas contenidas en la Ley del IVA (art. 69 y 70).

Un intercambio de servicios presenta generalmente este esquema:



Por tanto, los parámetros que hay que tener en cuenta para determinar la tributación de las prestaciones de servicios:

- El territorio donde está localizada la sede del prestador del servicio
- La sede del destinatario del servicio
- Si el destinatario es otro empresario o un particular
- Lugar de prestación efectiva del servicio
- Tipo de servicio

### 1.4.2 Regla general



### 1.4.3 Servicios en operaciones inmobiliarias

Tipo de servicios	Lugar de realización	¿Quién es el sujeto pasivo?			Requisitos formales
		Prestador	Destinatario	Sujeto pasivo	
Arrendamiento de bienes inmuebles Preparación coordinación y ejecución Tasación inmobiliaria Servicios profesionales relacionados con Bienes inmuebles, etc.	Donde radique el inmueble	Establecido	Establecido	Prestador	Cuando el sujeto pasivo sea el destinatario, no será necesario emitir autofactura
			No establecido	Particular	
		No establecido	Establecido	Destinatario	
			Particular	Prestador	

**EJEMPLO:**

Servicio de valoración prestada por una Compañía alemana (no establecida) respecto de un edificio situado en Barcelona para una S.A. española

La operación se entiende realizada en España porque el inmueble sobre el que se presta el servicio está localizado en el TAI. El sujeto pasivo es el destinatario del servicio, la S.A. española, que deberá autorrepercutirse el IVA emitiendo la correspondiente autofactura de servicios.

#### 1.4.4 Servicios en operaciones relacionadas con el ocio

Tipo de servicios	Lugar de realización	¿Quién es el sujeto pasivo?			Requisitos formales
		Prestador	Destinatario	Sujeto pasivo	
Servicios culturales, artísticos, deportivos, juegos de azar	Donde se preste materialmente el servicio	Establecido	Establecido	Prestador	Cuando el sujeto pasivo sea el destinatario, no será necesario emitir autofactura
			No establecido	Destinatario	
			Particular	Prestador	
		No establecido	No establecido	Prestador	
			Particular	Prestador	

#### EJEMPLO:

Un grupo musical español ofrece diferentes conciertos por varios países sudamericanos.

Operación no realizada en España —> No Aplicación de IVA español  
 —> Servicio prestado materialmente fuera de España

#### 1.4.5 Servicios conexos con propiedad industrial e intelectual

Tipo de servicios	Lugar de realización	¿Quién es el sujeto pasivo?			Requisitos formales
		Prestador	Destinatario	Sujeto pasivo	
Cesión de derechos de autor Concesión de patentes o licencias Cesión de derechos de imagen	Donde tenga la sede (o establecimiento permanente) el destinatario de la operación	Establecido	Establecido	Prestador	Cuando el sujeto pasivo sea el destinatario, no será necesario emitir autofactura
			No establecido	Operación no sujeta	
			Particular	Prestador	
		No establecido	Establecido	Destinatario	
			No establecido	Operación no sujeta	
			Particular		

#### EJEMPLO:

Una empresa española cede una licencia de marca a una compañía italiana.

El servicio se entiende realizado en la sede del destinatario (Italia) y por tanto no está sujeta a IVA español.



### 1.4.6 Servicios de asesoramiento profesional

Tipo de servicios	Lugar de realización	¿Quién es el sujeto pasivo?			Requisitos formales
		Prestador	Destinatario	Sujeto pasivo	
Servicios de auditoría Servicios de consultoría Expertos contables, fiscales, etc.	Donde tenga la sede (o establecimiento permanente) el destinatario de la operación (sólo destinatarios empresarios)	Establecido	Establecido	Prestador	Cuando el sujeto pasivo sea el destinatario, no será necesario emitir autofactura
		Establecido	No establecido	Operación no sujeta	
		Establecido	Particular	Prestador	
		No establecido	No establecido	Destinatario	
		No establecido	Particular	Operación no sujeta	

#### EJEMPLO:

Una empresa española presta servicios de asesoría fiscal y contable a una empresa francesa.

El servicio se entiende realizado en la sede del destinatario (Francia) y por tanto no está sujeta a IVA español.

### 1.4.7 Servicios en operaciones financieras y de seguros

Tipo de servicios	Lugar de realización	¿Quién es el sujeto pasivo?			Requisitos formales
		Prestador	Destinatario	Sujeto pasivo	
Operaciones de seguro y previsión Gestión de rescates Transmisiones de pólizas Gestión de siniestros Cobertura del riesgo etc.	Donde tenga la sede (o establecimiento permanente) el destinatario de la operación (sólo destinatarios empresarios)	Establecido	Establecido	Prestador	Cuando el sujeto pasivo sea el destinatario, no será necesario emitir autofactura
		Establecido	No establecido	Operación no sujeta	
		Establecido	Particular	Prestador	
		No establecido	No establecido	Destinatario	
Operaciones financieras Anotaciones en cuenta Pago de talones, recibos Concesión de créditos Gestión de préstamos Transmisión de efectos		No establecido	Particular	Operación no sujeta	

#### 1.4.8 Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica (aplicable a partir de 1 de Enero de 2015)

A partir de 1 de Enero de 2015, cuando estos servicios se presten a una persona que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal, se gravan en el lugar donde el destinatario del servicio se encuentre establecido, con independencia del lugar donde radique o esté establecido el prestador de los servicios.

Por tanto, estos servicios se localizan siempre en sede del destinatario, cualquiera que sea la condición del mismo (empresario o particular), y tanto si el prestador es un empresario establecido en la UE o fuera de ella.

En cuanto a la regla de cierre, se establece que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto, los servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que sea el destinatario, cuando conforme a las reglas de localización aplicables no se entiendan realizados en la UE, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio.

Este cambio en el lugar de tributación se acompaña de dos regímenes especiales opcionales que permiten a los sujetos pasivos liquidar el impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web “ventanilla única” en el Estado Miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado Miembro donde realicen operaciones.

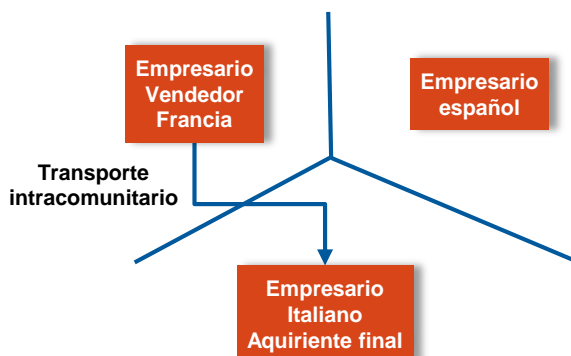
### 1.5. Operaciones especiales

#### 1.5.1 Operaciones triangulares

Es una operación de intercambio intracomunitario de bienes especial que se caracteriza por:

- Existencia de una o varias entregas sucesivas “en cadena” (del proveedor al intermediario y del intermediario al cliente final).
- Un solo transporte físico de los bienes: el que realiza el proveedor al adquirente final por orden del intermediario.
- Intervención de un proveedor, un adquirente (cliente final) y un intermediario.

El esquema general de una operación triangular es el siguiente:



### Régimen fiscal de la operación

Francia (salida)	España	Italia (destino)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>EIB</b> (entrega del proveedor francés al intermediario español en Italia con transporte desde Francia a Italia).</li> <li>• Operación (EIB en origen) <b>exenta</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ventaja:</b> El intermediario no debe identificarse en el estado de destino.</li> <li>• <b>El transporte se vincula a la</b> entrega del proveedor al intermediario, con AIB de este último en el estado miembro de destino final y posterior entrega del intermediario al cliente en este último estado miembro.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>AIB</b> (efectuado por el intermediario español en Italia)</li> <li>• Operación (AIB en destino) <b>exenta</b></li> <li>• <b>EIB</b> (entrega del intermediario español al cliente final italiano en Italia)</li> <li>• Operación (subsiguiente EIB) igualmente <b>gravada</b>. El deudor el destinatario</li> </ul>

La aplicación de este régimen fiscal requiere:

- El intermediario (el empresario español) no debe estar establecido ni registrado en el país de destino físico de los bienes (Italia). Tampoco puede estar registrado en los estados por donde se transporten los bienes. Sin embargo es obligatorio que esté identificado en otro Estado miembro (en principio lo estará en España que es donde está establecido).
- La AIB en Italia ha de realizarse con motivo de la EIB subsiguiente en Italia.
- El destinatario final de los bienes (empresario italiano) debe de ser un empresario o profesional o persona jurídica no empresario o profesional identificado en ese Estado destino.
- El destinatario (cliente final) tiene que ser designado por la legislación del Estado miembro de destino como sujeto pasivo del impuesto de la subsiguiente entrega.

### 1.5.2 Régimen de ventas a distancia

Las ventas intracomunitarias de bienes realizadas a través de catálogos o anuncios del vendedor, sin desplazamiento del vendedor hasta el establecimiento realizándose el envío a destino por cuenta del vendedor tienen su propio régimen especial.

Las entregas de los bienes a los que afecta este régimen, en determinadas condiciones, se localizan en destino y no donde se inicia la expedición o el transporte de los bienes que es la regla general.

### Características del régimen

Estado de la C.E. donde se tributa	Requisitos fiscales	Exclusiones del régimen
<p>Se consideran localizadas en destino las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicia en un Estado miembro con destino a otro.</p> <p>Se aplica el IVA del estado de destino.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La expedición o el transporte lo efectúe el vendedor o por su cuenta. El riesgo de transporte corre a cargo del vendedor</li> <li>• En general, los compradores o destinatarios sean las persona en régimen especial o cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo</li> <li>• El importe total, excluido el impuesto de las ventas que efectúe el empresario del país de origen en el país de destino deben ser superiores durante el año natural precedente a ciertos límites</li> </ul> <p>En caso de no superar esos límites:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La operación tributa en origen. Los empresarios tienen la facultad de optar por la tributación en destino por las ventas para un Estado miembro. La tributación y el ejercicio de la opción deberán comunicarse a la Administración en una declaración censal.</li> </ul>	<p>No se aplica a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Medios de transporte nuevos.</li> <li>• Bienes objeto de instalación y montaje</li> <li>• Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y colección</li> </ul> <p>Los productos sujetos a Impuestos Especiales de Fabricación pueden ser objeto de ventas a distancia pero siempre tributan en destino.</p>

#### Límites

País	importe
España	35.000 €
Bélgica	35.000 €
Dinamarca	35.000 €
Alemania	100.000 €
Grecia	35.000 €
Francia	100.000 €
Irlanda	35.000 €
Italia	35.000 €
Luxemburgo	100.000 €
Países Bajos	100.000 €
Austria	100.000 €
Portugal	35.000 €
Finlandia	35.000 €
Suecia	35.000 €
Reino Unido	100.000 €

## 2. Convenios para evitar la doble imposición

### 2.1. Convenios y tratados internacionales

En un contexto internacional, el hecho de que cada país ejerza su propia soberanía fiscal, por una parte, sobre aquellas personas que son residentes fiscales en su territorio, que generalmente están sujetos a tributación sobre su renta y patrimonio mundiales, y por otra parte, sobre las rentas que tienen su origen en el país y que, aunque son obtenidas por no residentes, están sometidas a tributación en la fuente.

Esta circunstancia provoca que una misma renta económica pueda ser objeto de gravamen en dos o más países: el país de origen de la renta (estado de la fuente) y el estado donde reside (y paga impuestos) su perceptor (estado de residencia).

Conceptualmente, existen dos tipos de doble imposición internacional:

- Doble imposición jurídica internacional: Se produce cuando una persona está obligada a pagar impuestos por una misma renta en dos Estados diferentes. Por ejemplo, un inversor (A) es residente en el país X, y recibe intereses de un préstamo concedido a la empresa B, residente en el país Y. Dado que los intereses proceden del país Y, han sido objeto de retención de una parte del pago en concepto de impuesto en la fuente, que constituye el impuesto que A paga al gobierno de Y. Asimismo, dicho inversor tributará también por dichos intereses en el país X, donde es residente fiscal y debe tributar por su renta mundial. A ha tenido que pagar impuestos por los intereses percibidos en el país X y el país Y.
- Doble imposición económica internacional: Se produce cuando una misma renta económica es objeto de tributación en dos Estados diferentes, pero sede de dos personas o entidades separadas. Este es el caso, por ejemplo, de un dividendo repartidos por la sociedad A, residente fiscal en el país X, y que procede de los beneficios de A que han sido objeto de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades en el país X. Dichos dividendos son percibidos por el accionista B, residente en el país Y, que tributa por ellos (otra vez) en su declaración de renta en el país Y. En este caso, una misma renta económica está sometida a tributación en el país X por la sociedad A, y en el país Y por el accionista B.

Para paliar y tratar de evitar los efectos de la doble imposición jurídica internacional (y, en raros casos, también la económica), los países suscriben tratados internacionales de carácter bilateral denominados Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) y que proporcionan las siguientes medidas para limitar el efecto de la doble imposición:

- Reparten (o limitan) la capacidad de los Estados para someter a gravamen la renta, de tal forma que la renta sólo pueda ser gravada en un Estado (o si se grava en dos, se apliquen ciertos límites cuantitativos).
- En los casos en que no se pueda evitar la doble imposición, proporcionan un método para aliviar al perceptor de la renta con cargo a la tributación en el Estado de residencia.

En concreto, los CDI suscritos por España en materia fiscal se ajustan al modelo de la OCDE:

**Convenios de Doble Imposición (19-01-2016) publicados por el Mº de Hacienda y Administraciones Públicas**

 Albania	 Chipre	 Francia	 Luxemburgo	 Federación Rusa
 Alemania	 Colombia	 Georgia	 Macedonia	 Rumanía
 Andorra	 Corea del Sur	 Grecia	 Malasia	 El Salvador
 Arabia Saudí	 Costa Rica	 Holanda	 Malta	 Senegal
 Argelia	 Croacia	 Hungría	 Marruecos	 Serbia
 Argentina	 Cuba	 India	 México	 Singapur
 Armenia	 Dinamarca	 Indonesia	 Moldavia	 Sudáfrica
 Australia	 Ecuador	 Irán	 Moldavia	 Suecia
 Austria	 Egipto	 Irlanda	 Nigeria	 Suiza
 Barbados	 Emiratos Árabes Unidos	 Islandia	 Noruega	 Tailandia
 Bélgica	 Eslovaquia	 Israel	 Nueva Zelanda	 Trinidad y Tobago
 Bolivia	 Eslovenia	 Italia	 Omán	 Túnez
 Bosnia y Herzegovina	 Estados Unidos	 Jamaica	 <del>Pakistan</del>	 Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)
 Brasil	 Estonia	 Japón	 Panamá	 Turquía
 Bulgaria	 Filipinas	 Kazajstán	 Polonia	 Uruguay
 Canadá	 Finlandia	 Kuwait	 Portugal	 Uzbekistán
 Chequia		 Letonia	 Reino Unido	 Venezuela
 Chile		 Lituania	 República Dominicana	 Vietnam
 China				

## 2.2. Definiciones genéricas y estructura de los convenios de doble imposición

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) son tratados internacionales suscritos de forma bilateral entre dos Estados soberanos que, en el caso español, y tal y como dispone nuestra Constitución, tienen primacía sobre la normativa doméstica.

La utilidad de los CDI se resume básicamente en la resolución de los siguientes problemas:

1. Supuestos de doble residencia. los CDI incorporan en su articulado los criterios que han de servir para determinar cuál es el país de residencia fiscal de una persona física o jurídica en aquellos casos en que la normativa doméstica de dos Estados considere que una misma persona es residente fiscal en ambos países.
2. Potestad tributaria para someter a imposición. El CDI dispondrá, para cada tipo de renta, la jurisdicción o jurisdicciones que pueden gravar dicha renta, con independencia de que la normativa interna de cada Estado así lo haya dispuesto.

Se pueden plantear los siguientes casos:

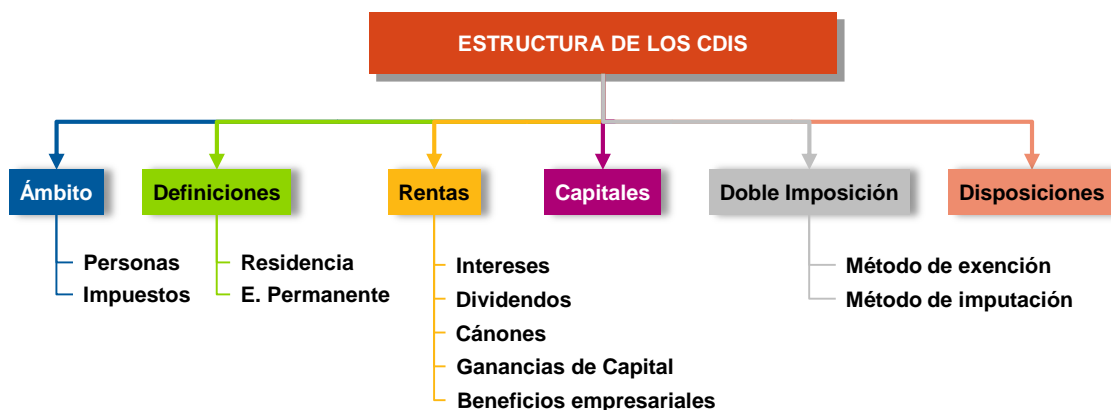
- Rentas y elementos patrimoniales que pueden someterse a tributación sin límite en el estado de la fuente (por ejemplo, las rentas inmobiliarias): en este caso, tanto el estado de la fuente como el estado de residencia podrán someter a tributación sin límite este tipo de rentas, y habrá que recurrir a los mecanismos para evitar la doble imposición que se mencionan más abajo.
- Rentas y elementos patrimoniales que pueden someterse a tributación con límite en el estado de la fuente (dividendos, intereses, cánones): en este caso, el estado de residencia tiene plenos derechos a gravar estas rentas, pero el estado de la fuente u origen sólo las puede gravar hasta un límite máximo (un porcentaje sobre su importe bruto). La doble imposición queda, por tanto, limitada a dicho porcentaje máximo al que el estado de la fuente puede gravar estas rentas, y los mecanismos para evitar la doble imposición deberían ser capaces de eliminar su efecto.

- Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a tributación en el estado de la fuente (beneficios empresariales obtenidos sin establecimiento permanente): en estos casos, el estado de la fuente renuncia a sus derechos tributarios respecto a estas rentas, que únicamente podrán ser gravadas en el estado de residencia de su perceptor.
- Método de eliminación de la doble imposición. En el caso de que, conforme al apartado anterior, una renta quede sujeta a potestad tributaria en ambos Estados el CDI establecerá el método para eliminar la doble imposición que se pueda producir estableciendo pautas para la deducción del impuesto extranjero o retención en la fuente (withholding tax) del impuesto personal del inversor en el Estado de residencia.

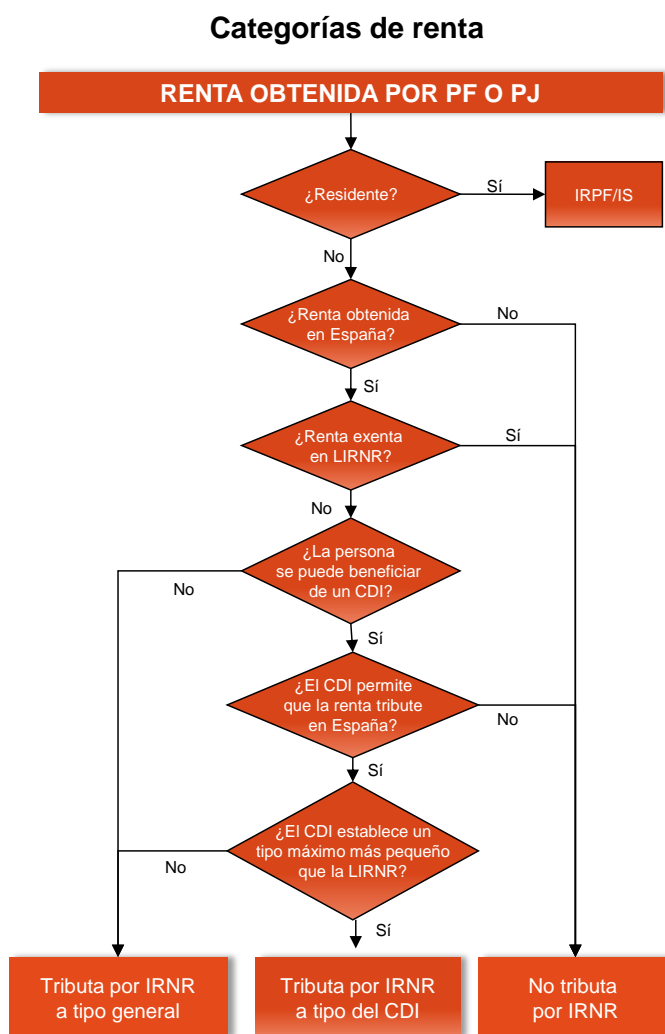
Merced a la existencia de este Modelo de Convenio, la práctica totalidad de los CDIs tienen una estructura y lenguaje común que suele corresponder con el siguiente esquema de capítulos:

- Ámbito de aplicación. Delimita los impuestos comprendidos y las personas afectadas.
- Definiciones generales de algunos de los términos clave utilizados.
- Imposición sobre las rentas. Distribuye la potestad tributaria pro categorías de rentas entre los Estados.
- Imposición del patrimonio. Distribuye la potestad tributaria en relación con los impuestos sobre el patrimonio.
- Métodos para eliminar la doble imposición que no ha sido totalmente corregida por aplicación del reparto de la soberanía fiscal.
- Disposiciones especiales tendentes al buen funcionamiento del convenio o a la prevención del fraude fiscal.
- Disposiciones finales que regulan la entrada en vigor y terminación del acuerdo.





Como ha quedado patente en los apartados anteriores, la especial interacción entre la normativa interna española y los CDI firmados por España es la clave para entender el mecanismo de tributación de los no residentes por las inversiones efectuadas en España.



## 2.3. Categorías de renta

### 2.3.1 Beneficios empresariales

<b>Principio general</b>	Los beneficios empresariales sólo pueden ser gravados en el país de residencia de la entidad. No se gravarán en el país de residencia dichos beneficios cuando la actividad sea realizada en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente
<b>Renta a integrar</b>	Los beneficios empresariales obtenidos por el establecimiento, se gravan con total independencia de los que obtiene la casa central, como si fuese una empresa independiente. Se gravan los beneficios reales, NO los hipotéticos. No puede estimarse beneficios por el hecho de que el EP realice compras de bienes o mercancías para la sede central.
<b>Gastos deducibles</b>	Todos los gastos, cualquiera que sea el lugar donde se realicen, siempre que se contraigan para los fines del Establecimiento.
<b>Gastos no deducibles</b>	Cánones e intereses pagados por el EP a su sede central u otros EPs de la misma entidad por préstamos, licencias de explotación, etc.
<b>Excepciones</b>	<b>Convenio con USA:</b> reconoce como gasto deducible del EP, los de investigación y desarrollo, los intereses, y otros gastos similares, pero establece un impuesto adicional a las renta que sale del EP hacia la Casa Central
<b>Principios CDI</b>	<b>Principio de no discriminación:</b> Todo EP puede acogerse a cualquier régimen de determinación de la base imponible, incentivo fiscal o deducción, en las mismas condiciones y circunstancias que las empresas residentes.

### 2.3.2 Intereses

<b>Concepto</b>	<b>Definición abierta:</b> en los modelos redactados según el MCOCDE de 1963 se remiten a la legislación interna del Estado de la fuente. Es ésta, la que debe de aplicarse para decidir si un rendimiento, no mencionado expresamente en el Convenio ha de ser considerado o no como interés. <b>Definición cerrada:</b> en los modelos redactados según el MCOCDE de 1977 sólo se consideran intereses los rendimientos expresamente citados en el Convenio, sin que sea posible la remisión al concepto interno del Estado de la fuente. Los Convenios suscritos por España que contienen una definición cerrada son: Argentina, Bulgaria, Corea, Checoslovaquia, China, Ecuador, Eslovenia, Filipinas, India, Irlanda, Luxemburgo, México, Polonia, Portugal, Rumania, Suecia, Tailandia y Túnez. Con carácter general, se consideran intereses los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, englobando los depósitos, fianzas, fondos públicos, y las obligaciones representativas de un empréstito.
<b>Principio general</b>	<b>Principio de tributación compartida:</b> el Estado de la fuente (de donde proceden los intereses) puede gravar a un tipo reducido y se incorporarán posteriormente en el Estado de residencia en la base de su impuesto, corrigiéndose en este último Estado la doble imposición por el método de exención o de imputación.
<b>Excepciones</b>	Checoslovaquia, Hungría, Irlanda, Polonia, la URSS, Barbados, Emiratos Árabes, Georgia, Irlanda, Kuwait, Malta y Suiza que atribuyen con carácter exclusivo el derecho a gravamen al Estado donde reside el beneficiario de los intereses.
<b>Principios CDI</b>	En algunos Convenios se dice que para su aplicación, el perceptor de los intereses debe ser el beneficiario efectivo

### 2.3.3 Dividendos

<b>Concepto</b>	Se consideran dividendos los rendimientos percibidos por socios, accionistas o partícipes como consecuencia de su participación en el capital de una entidad. También los procedentes de cualquier clase de títulos jurídicos que facultan para participar en beneficios, ventas o conceptos análogos de una entidad jurídica.
<b>Principio general</b>	Tributación compartida entre el estado de la fuente, donde está situada la sociedad que los distribuye y el de residencia del perceptor
<b>Tipos Impositivos</b>	El Estado de la fuente puede gravar los dividendos limitadamente aplicando dos posibles tipos de gravamen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un tipo máximo de carácter general: no suele exceder del 15%.</li> <li>• Un tipo reducido, generalmente del 5%, si el beneficiario efectivo es un no residente, excluidas las sociedades de personas ("partnerships"), y cumple determinado porcentaje de participación en el capital de la sociedad pagadora de los dividendos.</li> </ul>

### 2.3.4 Cánones

<b>Concepto</b>	Rendimientos que proceden del uso o la concesión de uso por parte del titular de determinados bienes muebles. En concreto, las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de: los derechos de autor, patentes y marcas, los equipos industriales, comerciales y científicos y las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas ("know how").
<b>Principio general</b>	El MCOEDE sigue el criterio de tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor. Sin embargo, en los Convenios suscritos por España se establece la tributación compartida (excepto Hungría y Bulgaria y otros varios, respecto tan sólo de los derechos de autor), gravándose en el Estado de la fuente limitadamente al tipo máximo previsto en cada convenio.
<b>Caso especial</b>	Contratos mixtos, en los que hay prestaciones de diferente naturaleza. En los comentarios al Convenio se establece la necesidad de separar las diferentes prestaciones para su calificación, y dar a cada uno el tratamiento que le corresponde. Cuando ello no es posible, se estará al objeto principal del contrato para determinar la calificación a efectos fiscales.

En España, los cánones tributan en 2016 al tipo general del 24% previsto por la Ley del IRNR<sup>1</sup>, estando exentos desde el 1 de julio de 2011 los cánones satisfechos entre empresas asociadas de la Unión Europea.

### 2.3.5 Ganancias de capital

<b>Concepto</b>	Renta obtenida en la transmisión efectiva mediante venta, permuta, expropiación, aportación social, donación o transmisión por causa de muerte. Por tanto sólo contempla la renta realizada, sin que se incluyan las plusvalías no realizadas derivadas de revalorizaciones contables, es decir sin transmisión efectiva del bien o derecho.
<b>Principio general</b>	Las ganancias de capital sólo pueden gravarse en el Estado donde resida el transmitente. Se exceptúa de esta regla las ganancias que se derivan de la transmisión de bienes inmuebles ya que se gravan en el Estado donde estén los inmuebles.
<b>Excepciones</b>	Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un EP o base fija, incluido el propio EP o base pueden gravarse en el Estado donde esté situado el EP. Las procedentes de la enajenación de buques, aeronaves o embarcaciones explotadas en el tráfico internacional, sólo pueden someterse a tributación en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

## 2.4. Cuadro comparativo de tributación de no residentes

	Estado residencia	Estado fuente	Compartida
Bº empresarial	X <sup>(1)</sup>		
Intereses			X
dividendos			X
Cánones			X
Ganancias capital		X <sup>(2)</sup>	

(1) Salvo que se actúe en el Estado fuente mediante EP

(2) Los CDI se limitan a establecer la potestad de gravamen de cada Estado, dejando libertad para que decidan la procedencia o no de su tributación y la forma de realizarlo.

<sup>1</sup> Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

### 3. Incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa: Evitar la doble imposición

En los casos en que no se pueda evitar la doble imposición, proporcionan un método para aliviar al perceptor de la renta con cargo a la tributación en el Estado de residencia.

Además, para cubrir aquellos supuestos en que no haya un CDI aplicable, o como alternativa a las medidas en él contenidas, los países establecen en su normativa interna medidas para evitar que sus residentes tributen dos veces por la renta obtenida en otras jurisdicciones fiscales.

La normativa del IS proporciona a las sociedades residentes en España dos tipos de mecanismos para evitar la doble imposición jurídica y económica internacional:

- Método de exención, que aplica a los dividendos y plusvalías por la enajenación de participaciones en determinadas sociedades extranjeras, así como los rendimientos de actividades económicas desarrolladas mediante establecimiento permanente en el extranjero.
- Método de imputación limitada, que otorga un crédito fiscal en la cuota del impuesto en relación con los impuestos pagados en el extranjero.

#### 3.1. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español (art. 21)

¿En qué consiste?	Método	Requisitos y particularidades
<p>Eliminación de la <b>doble imposición jurídica y económica</b> en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente.</li> <li>- Plusvalías obtenidas en transmisión de participaciones de una entidad no residente.</li> </ul>	<p><b>Exención</b> de los dividendos y de las plusvalías en el IS de la entidad española. Dichas rentas <b>no se incluyen en la base imponible</b> del IS.</p>	<p>Debe existir una participación mínima del 5% o 20 millones de euros (precio de adquisición) y que se posean ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo</p> <p>En el caso de entidades participadas en que más del 70% de sus ingresos procedan de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos en el capital de sociedades, los requisitos del párrafo anterior se exigirán indirectamente de aquellas sociedades.</p> <p>La entidad no residente esté gravada a un impuesto análogo al IS español a un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en el que hubieran obtenido beneficios.</p>

No se aplica a los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Tampoco se aplicará a las rentas derivadas de transmisiones de participaciones en entidades patrimoniales, o en una agrupación de interés económico española o europea, limitándose la exención al incremento neto de beneficios no distribuidos durante el tiempo de tenencia de la participación.

No se aplica en caso de entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que resida en un Estado Miembro de la UE y se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

No se aplica a rentas de fuente extranjera obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas, cuando al menos, unos de sus socios, tenga la condición de persona física.

Si se obtiene una renta negativa en la transmisión de participaciones, se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del periodo impositivo que se haya iniciado en el 2009, siempre que aquellos no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención.

Si se obtiene una renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del mismo grupo, la renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente, a la que se hubiera aplicado el régimen de exención.

En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, el importe de las rentas negativas se minorará, adicionalmente, en el importe de las rentas positivas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención..

## EJEMPLO

Una Sociedad española recibe 70.000€ por dividendos netos obtenidos de una entidad chilena participada al 8%. Impuesto satisfecho en Chile 30.000€. Retención en Chile 30%.

Importe neto percibido:	70.000
Impuesto extranjero:	30.000
Exención:	-100.000
Base Imponible:	0
Cuota íntegra (28%):	0
Deducción Doble Imposición Internacional:	0
Cuota líquida:	0

En este caso el método para evitar la doble imposición consiste en dejar exentos los dividendos o las plusvalías de fuente extranjera.

La aplicación de este método es incompatible para la misma renta con la deducción por impuesto soportado en el extranjero y la deducción por dividendos percibidos en el extranjero.

La LIS recoge una regla de proporcionalidad de la exención con la finalidad de permitir la aplicación parcial de la exención cuando se incumpla el requisito del impuesto análogo en el extranjero, en función de los periodos impositivos en los que sí se ha cumplido dicho requisito respecto del periodo total de tenencia de las participaciones.

A partir de 1 de enero de 2015 se amplía la regla de proporcionalidad cuando el incumplimiento de los requisitos se produzca indirectamente por la entidad no residente.

### 3.2. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22)

¿En qué consiste?	Método	Requisitos y particularidades
Eliminación de la <b>doble imposición jurídica</b> en beneficios de actividades económicas desarrolladas por la empresa en el extranjero por medio de un establecimiento permanente.	<b>Exención</b> de los beneficios netos percibidos por la sociedad de actividades económicas desarrolladas en el extranjero por mediación de un establecimiento permanente.	El establecimiento permanente esté gravado a un impuesto análogo al IS español, con un tipo nominal de, al menos, un 10%.  No se integrarán las rentas negativas, excepto en el caso de transmisión del establecimiento permanente o cese de su actividad.
	Dichas rentas <b>no se incluyen en la base imponible</b> del IS.	No se aplica a rentas de fuente extranjera obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas, cuando al menos, uno de sus socios, sea una persona física.  No se aplicará la exención cuando el establecimiento permanente esté situado en un paraíso fiscal, excepto que se trate de un Estado Miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

#### EJEMPLO

Una Sociedad española ha obtenido unos beneficios antes de impuestos de 1.000.000€, de los cuales 100.000€ proceden de ventas realizadas por su oficina en Santiago de Chile Impuesto satisfecho en Chile 30.000€.

Importe neto:	70.000
Impuesto extranjero:	30.000
Exención:	-100.000
Base Imponible:	0
Cuota íntegra (25%):	0
Deducción Doble Imposición Internacional:	0
Cuota líquida:	0

En este caso el método para evitar la doble imposición consiste en dejar exentos los beneficios de fuente extranjera.

La aplicación de este método es incompatible para la misma renta con la deducción por impuesto soportado en el extranjero.

### 3.3. Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo (art. 31)

¿En qué consiste?	Método	Requisitos y particularidades
Trata de paliar la doble imposición que surge cuando un sujeto pasivo debe tributar por la misma renta en España y en el extranjero	<p>Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: Importe efectivo pagado en el extranjero.</p> <p>Cuota íntegra que en España correspondería pagar si se hubieran obtenido las rentas en territorio español.</p>	<p>No podrán deducirse los impuestos que no se hubieran pagado como consecuencia de una exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.</p> <p>Si media un CDI, la deducción no podrá exceder del impuesto que correspondería según lo establecido en el mismo</p> <p><b>El impuesto extranjero se debe incluir en la base imponible.</b> Tendrá la consideración de gasto deducible la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.</p> <p>La deducción pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota podrá compensarse en los periodos impositivos siguientes.</p> <p>Cuando el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país, salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.</p> <p>El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años desde que finalice el plazo para presentar la Declaración del IS del período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.</p>

## EJEMPLO

Una sociedad española recibe 90.000 euros netos por cánones obtenidos en Perú por la cesión de uso de una patente industrial. Impuesto satisfecho en Perú (retención en la fuente) 10.000 euros.

Importe neto percibido:	90.000
Impuesto extranjero:	10.000
Base Imponible:	100.000
Cuota íntegra (25%):	25.000
Deducción Doble Imposición Internacional:	-10.000
Cuota líquida:	15.000

Deducción por Doble Imposición Internacional será la cantidad menor entre:

- Impuesto pagado en Perú: 10.000
- Parte de cuota española correspondiente con dicha renta:  $25\% \times 100.000 = 25.000$

En este caso, la sociedad se puede deducir la totalidad del impuesto extranjero, dado que es inferior al impuesto español. Sin embargo, si el gravamen en Perú hubiera sido del 35% (35.000€), la deducción quedaría limitada a 25.000€, y la empresa no podrá recuperar la totalidad del impuesto pagado en Perú, aunque la diferencia sería gasto deducible en el IS

### 3.4. Deducción para evitar la doble imposición internacional: Dividendos y participaciones en beneficios (art. 32)

¿En qué consiste?	Método	Requisitos y particularidades
Trata de evitar la <b>doble imposición económica</b> internacional que se manifiesta cuando una sociedad residente en España percibe dividendos o participaciones en beneficios de sus filiales extranjeras, en la medida que el beneficio del cual procede el dividendo tributó en la filial y se grava nuevamente en la matriz cuando lo recibe.	<p>Deducción de la cuota del impuesto pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los cuales se satisfacen los dividendos (impuesto subyacente).</p> <p>Requisitos exigidos para poder practicar esta deducción son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Exista una participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente de, al menos, el 5%, o bien que el valor de adquisición de las acciones sea superior a 20 millones de euros, que debe mantenerse ininterrumpidamente durante todo el año anterior al día en que es exigible el beneficio que se distribuye, o</li> <li>- En su defecto, se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.</li> </ul>	<p>El impuesto subyacente se debe incluir en la base imponible.</p> <p>Esta deducción junto con la general no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español.</p> <p>La deducción pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota podrá compensarse en los periodos impositivos siguientes.</p> <p>Si se obtiene una renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del mismo grupo, la renta negativa se minorará en el importe</p>



de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente, a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años desde que finalice el plazo para presentar la Declaración del IS del periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

## EJEMPLO

Una sociedad española recibe 90.000 euros por dividendos netos obtenidos de una entidad chilena participada al 50%. Impuesto satisfecho en Chile (retención en la fuente) 10.000 euros. El tipo del impuesto de beneficios en Chile es el 30%.

La deducción por doble imposición internacional será la menor entre las siguientes cantidades:

- El impuesto sobre beneficios pagado por la entidad pagadora más la retención en la fuente por el dividendo.
- El impuesto que correspondería pagar en España por estas rentas.

Dividendo neto:	90.000
Retención en la fuente:	10.000
Dividendo bruto:	100.000
Beneficio del que deriva el dividendo $(100.000 / 0,7)$	142.857
Base de la deducción:	142.857
Impuesto pagado en el extranjero $(142.857 \times 0,3 + 10.000)$	52.857
Límite de deducción (impuesto español) $(142.857 \times 0,25)$	35.714,25
Deducción Doble Imposición Internacional:	35.714,25

Esta empresa no puede aplicar la deducción por la totalidad del impuesto total (retención + subyacente) satisfecho en el extranjero ya que la imposición total en Chile ha sido superior al impuesto que se debe pagar en España.

## 4. Aduanas

Nota importante: aunque el actual Código Aduanero de la Unión (Reglamento 952/2013 entró en vigor en 2013, es a partir del 1 de Mayo de 2016 cuando comienza su plena efectividad.

Sus principales aportaciones son:

- implementación de comunicaciones electrónicas entre las autoridades y entre la Administración y el operador y, el desarrollo de sistemas informáticos adaptados (con un periodo transitorio para su implementación hasta el 2020)
- simplificación de procedimientos y trámites aduaneros
- aplicación del Código Aduanero de la Unión como fuente y normativa reguladora de los procedimientos aduaneros.
- el régimen de garantías para el despacho, el certificado de exportador autorizado y el despacho centralizado a nivel europeo.
- los regímenes aduaneros pasan a dividirse en las siguientes categorías:
  - a. Tránsito (interno y externo)
  - b. Depósito (depósito aduanero y zonas francas)
  - c. Destino especial (importación temporal y destino final)
  - d. Perfeccionamiento (activo y pasivo)

En relación con estos regímenes, destacamos las siguientes novedades:

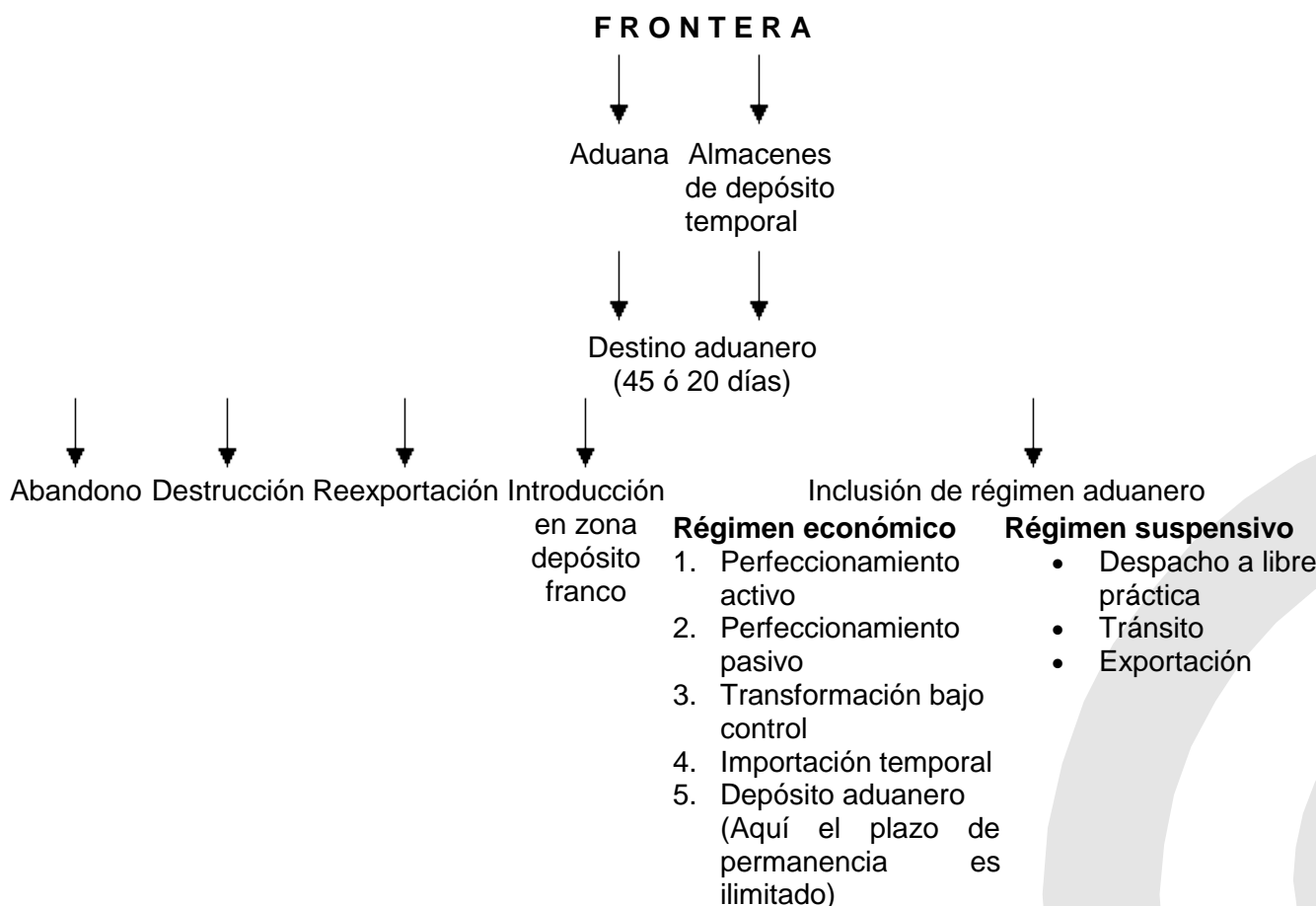
- Régimen de perfeccionamiento activo (RPA):
  - Se elimina el sistema de reintegro.
  - Se elimina la intención de reexportar el producto transformado.
  - Se modifica la forma de determinar la deuda.
- Régimen de destino final (en el CAC se denomina destino especial):
  - El destino especial en el CAC incluía el despacho a libre práctica con derechos reducidos o nulos por la naturaleza de la mercancía y por el destino de la mercancía.
  - Con el CAU se ha eliminado el destino especial por naturaleza y el destino final se refiere a la modalidad del despacho de libre práctica con exención de derechos o con un tipo reducido de derechos atendiendo a su destino final.

- Régimen de depósito:
  - Las zonas francas pasan a ser un régimen del depósito
  - Las zonas francas deberán ser cercadas y las mercancías quedan sujetas a controles aduaneros de entrada y a controles de registros.
  - Se suprimen las zonas francas del tipo II y los depósitos francos. Las zonas francas del tipo II se deben considerar como depósitos aduaneros y después del 1 de mayo 2016 las autoridades aduaneras decidirán a qué tipo de depósito aduanero se consideran equivalentes.

Hasta el 1 de mayo de 2016, seguirán aplicándose las disposiciones vigentes hasta la fecha, que se exponen a continuación:

#### 4.1. Inclusión en procedimientos aduaneros

##### 4.1.1 Proceso de introducción de las mercancías



## 4.1.2 Mercancías introducidas en el territorio aduanero de la comunidad

### 4.1.2.1 Presentación en la aduana de las mercancías (art. 40)

Las mercancías serán presentadas en la Aduana por la persona que las haya introducido en el territorio o las haya transportado, como puede ser el conductor del camión o el jefe del tren.

Si no se ha decidido el destino de la mercancía, el responsable de la mercancía deberá comunicar a la Autoridad Aduanera qué se va a hacer con la mercancía mediante la presentación de una **declaración sumaria**.

Las mercancías estarán sometidas a **vigilancia aduanera (art. 38)** desde que se introducen y descargan del medio de transporte hasta que se determina el Estatuto Aduanero.

La Declaración Sumaria es un modelo establecido. No obstante, se puede utilizar cualquier documento comercial o administrativo que contenga la información necesaria para la identificación de la mercancía.

Mientras se decide un destino aduanero, las mercancías se destinarán a un depósito temporal (art. 50), (art. 185-187).

### 4.1.2.2 Mientras se decide un destino aduanero, las mercancías se destinarán a un depósito temporal (art. 50), (art. 185-187)

Es **obligatorio** dar un **destino aduanero** a las mercancías por medio de la Declaración Sumaria.

Desde que se presentan las mercancías en la aduana hasta que reciban un destino aduanero, el estatuto de las mercancías será el **depósito temporal** aplicándose una serie de principios:

- Quedarán bajo el control de las autoridades aduaneras y no podrán ser trasladadas ni retiradas del lugar donde inicialmente se situaron.

- No se pueden someter a manipulación, con la excepción de aquellas encaminadas a la conservación de las mercancías mientras no se modifiquen sus condiciones técnicas.
- Se debe dar un destino aduanero a las mercancías en los siguientes plazos:
  - 45 días a partir de la fecha de presentación de la Declaración Sumaria cuando vengan por vía marítima.
  - 20 días cuando venga por otros medios.
- Se puede exigir la constitución de una **garantía** para asegurar el pago de los derechos que se derivaran del posible nacimiento de la deuda aduanera como consecuencia de sustracción a la vigilancia aduanera durante la permanencia de las mercancías en depósito temporal o por el incumplimiento de las obligaciones derivadas del estatuto de la mercancía.

#### 4.1.2.3 Documentación de las mercancías

La declaración de despacho se formulará cumplimentando el **documento único administrativo (DUA)**.

Junto a la declaración de DUA se presentarán los siguientes documentos:

- Factura Comercial
- Lista de Bultos (Packing List)
- Documento de Declaración del Valor (DV1)
- Certificado de Origen
- Documentos relativos al transporte:
  - Conocimiento de embarque marítimo (Bill of Lading "B/L")
  - Carta de Porte de transporte por carretera CMR
  - Carta de Porte por Ferrocarril (CIM)
  - Documento de transporte por carretera por contenedores (TIR)
  - Documento de transporte por ferrocarril por contenedores (TIF)
  - Conocimiento de embarque aéreo (AWB)
- Los documentos correspondientes al régimen comercial.
- Otros certificados de sanitario, fitosanitarios o relacionadas con normas técnicas o de sanidad.

#### 4.1.2.4 La admisión de la declaración

Las Aduanas examinarán y cotejarán la documentación de la Declaración de acuerdo con las especificaciones que el declarante haya consignado. Asimismo, firmará y fechará la admisión y ésta será la utilizada para determinar los tipos y demás elementos constitutivos de la deuda tributaria.

La Declaración se presentará en la Oficina de la Aduana. Se describirá la mercancía con el fin de permitir la clasificación **TARIC**, determinando el valor o fijando un valor provisional. Asimismo, se determinará la base para la liquidación del IVA.

#### 4.1.2.5 El declarante, agente de aduanas

El Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo (BOE 14-04-2010), regula el derecho a efectuar declaraciones de aduanas, mediante representación directa o indirecta a determinados profesionales, que son los Agentes de Aduanas. Así, toda persona, natural o jurídica, podrá efectuar declaraciones ante las autoridades aduaneras.

La representación de declaraciones podrá ser realizada por las personas capacitadas, por sí o por medio de apoderado. Existen varias posibilidades:

- Que sean agentes y comisionistas de aduanas, debidamente colegiados, para representación autorizada directa, es decir, la ejercida en nombre y por cuenta ajena.
- A favor de cualquier persona que reúna los requisitos establecidos, cuando la clase de representación autorizada fuese la indirecta, es decir, la ejercida en nombre propio y por cuenta ajena, según la definición que se puede encontrar en la normativa comunitaria.

## 4.2. Régimen aduanero de suspensión

### 4.2.1 Libre práctica

El despacho a libre práctica confiere a una mercancía no comunitaria el estatuto aduanero de mercancía comunitaria. Siempre que se cumpla:

- La aplicación de la política comercial.
- Se realice el trámite de importación

- Se apliquen los derechos devengados, excluyendo el pago de los impuestos indirectos (IVA e Impuestos Especiales).

#### 4.2.2 Tránsito

El tránsito es un régimen aduanero que posibilita el que una mercancía, exportada de un país a otro, pueda atravesar otros países distintos sin tener que satisfacer en éstos los derechos e impuestos correspondientes a su importación. No obstante, estará sujeta a vigilancia y control aduaneros.

Las normas relativas al Tránsito Comunitario están contenidas en los artículos 91 a 97 relativas al Tránsito Externo y artículos 163 a 165 relativas a Tránsito Interno.

- **Tránsito externo (art. 91 a 97):** El régimen de tránsito externo permite la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad, de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes de política comercial. La circulación comunitaria podrá efectuarse:
  - Al amparo del régimen de tránsito comunitario externo.
  - Al amparo de un **cuaderno TIR** cuando:
    - i. Haya comenzado o deba terminar en el exterior de la Comunidad
    - ii. Se refiera a envíos de mercancías que deban descargarse en el territorio aduanero de la Comunidad y sean despachadas con mercancías que deban descargarse en un país tercero
    - iii. Se efectúe de un punto a otro de la Comunidad pasando por el territorio de un país tercero.
  - Al amparo de un **cuaderno ATA**
  - Al amparo del manifiesto renano (Convenio revisado para la navegación del Rin).
  - Al amparo del impreso 302 establecido en el marco del Convenio entre los Estados que son parte en el Tratado del Atlántico Norte.
  - Por envíos postales.El régimen de tránsito externo finaliza cuando las mercancías y el documento correspondiente sean presentados en Aduana en el lugar de destino.

- **Tránsito interno (art. 163 a 165):** Permitirá la circulación de mercancías comunitarias, o en libre práctica, sin que su estatuto aduanero se modifique, de un punto a otro del territorio aduanero de la comunidad, pasando por el territorio de un país tercero.

#### 4.2.3 Exportación (art. 1619)

El régimen de exportación permite la salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio aduanero de la Comunidad.

Las formalidades aduaneras para la exportación son las siguientes:

1. Factura Comercial
2. Documentos relativos al transporte
3. Documentos correspondientes al régimen aduanero precedente, cuando proceda.
4. Documentos necesarios para la aplicación de los derechos de exportación o para el cálculo de restituciones.
5. Documentos necesarios para la formalización de las exportaciones como la documentación necesaria para la aplicación de medidas de política comercial.
6. Formulación ante la aduana de una **declaración de exportación “DUA”**:
  - **Ejemplar número 1**, para la Aduana de expedición
  - **Ejemplar número 2**, para la elaboración de las estadísticas de comercio exterior.
  - **Ejemplar número 3**, para el interesado. Podrá utilizarse como justificante de la exportación a efectos del IVA e Impuestos especiales.
  - **Ejemplar número 4**, se deberá presentar en los siguientes casos:
    - i. Para justificar el carácter comunitario de la mercancía.
    - ii. En los envíos desde la Península, Baleares y Canarias a Ceuta o, a Melilla, para la intervención.
  - **Ejemplar número 9**; se utilizará como autorización de embarque, salida o levante de las mercancías.



### 4.3. Régimen aduanero económico

#### 4.3.1 Depósito aduanero (art. 98 a 113 del CAC)

Permite el almacenamiento de mercancías no comunitarias, sin que estas mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial.

- Se entiende por depósito aduanero, todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometido a su control, en el que pueden almacenarse mercancías en las condiciones establecidas.
- El depósito puede ser público o privado:
  - Depósito público: es el que puede utilizar cualquier persona para depositar mercancías.
  - Depósito privado: reservado para la persona autorizada para gestionar el mismo.
- Los depósitos aduaneros pueden clasificarse en los siguientes tipos:
  - Depósito tipo A: Depósito público en el que las mercancías quedan depositadas bajo la responsabilidad del depositario.
  - Depósito tipo B: Depósito público en el que las mercancías quedan depositadas bajo la responsabilidad del depositante.
  - Depósito tipo C: Depósito privado en el que depositario y depositante son la misma persona, sin que sea necesariamente el propietario de la mercancía.
  - Depósito tipo D: En este depósito el depositario y el depositante son la misma persona aunque puede no ser el propietario de la mercancía como el de tipo C pero la presentación de la mercancía y de la documentación para el despacho a libre práctica se realiza en el momento de la introducción de la mercancía en el depósito.
  - Depósito tipo E: Se le conoce también como Depósito Ficticio. Es un depósito privado en el que el depositario y depositante son la misma persona sin necesidad de ser el mismo.
  - Depósito tipo F: Es el depósito público gestionado por la autoridad aduanera.

- La gestión de un depósito aduanero está condicionada a la concesión de una autorización por parte de las autoridades aduaneras, a no ser que sean las propias autoridades aduaneras las que lleven a cabo dicha gestión.
- La autorización para gestionar un depósito sólo se concede a personas establecidas en la Comunidad.
- La duración de la estancia de las mercancías no tendrá límite, pero en casos excepcionales las autoridades podrán fijar un plazo de un mes para que las mercancías alcancen un nuevo destino aduanero. Para determinadas mercancías sometidas a la política agraria común, podemos encontrar plazos especiales.
- Las mercancías importadas pueden ser objeto de manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o calidad comercial, o preparar su distribución o reventa.
- Si las mercancías salen del depósito aduanero y son despachadas a libre práctica nacerá la deuda aduanera. A efectos del valor en aduana, los gastos de almacenamiento y conservación no deben incluirse, siempre que se distingan del precio pagado o por pagar.
- Cuando las mercancías hayan sido sometidas a manipulaciones usuales los derechos de importación si se produce la deuda aduanera, serán, a petición del declarante, valorados como si no se hubiese sometido las mercancías a dichas manipulaciones.

#### **4.3.1.1 Depósito fiscal (Directiva 92/12/CEE de 25/02/1992, Ley 38/1992 de Impuestos Especiales y el Reglamento de los II.EE. (R.D. 1165/1995)**

Este régimen está destinado a las operaciones que se realicen con los productos sometidos a Impuestos Especiales.

Este régimen está previsto para los productos que salen de fábricas y van destinados a otra fábrica o depósito fiscal para así incluirlos en este régimen y no estar sometidos al pago del impuesto, en tanto no se decida el pago del mismo.

Se aplica de la misma manera a los productos desde la aduana de importación hasta una fábrica o depósito fiscal, circulando en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales. Si no existe exigibilidad de IVA se denomina Depósito Distinto del Aduanero.

#### 4.3.1.2 Almacenes fiscales (Misma normativa que a los Depósitos Fiscales)

Se creó a nivel nacional, se utiliza para aquellos provisionistas o tiendas libres de impuestos, autorizados como depósitos aduaneros privados, que, por una parte, con su volumen de operaciones no llegan a los mínimos exigidos para acceder a la concesión de un depósito fiscal y por otra, suelen recibir los productos exclusivamente del ámbito territorial interno.

#### 4.3.2 Perfeccionamiento activo (art. 114 a 129 del CAC y 549 a 649 del RA)

El régimen de perfeccionamiento activo permite elaborar en el territorio aduanero de la Comunidad operaciones de perfeccionamiento relativo a mercancías:

- No comunitarias denominadas “mercancías importadas” destinadas a ser reexportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores, sin que las mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial.
- Despachadas a libre práctica, con reintegro o condonación de los derechos de importación relativos a esas mercancías si se exportan fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores.

Las mercancías, de forma general, se importan al amparo de este régimen sin pago de derechos, ni de impuestos interiores, para sufrir operaciones de perfeccionamiento y ser reexportadas previa transformación o reparación.

##### 4.3.2.1 Operaciones de perfeccionamiento

Las operaciones de perfeccionamiento admitidas por este régimen son:

- Elaboración de mercancías como el montaje, ensamblaje o adaptación a otra mercancía
- Transformación de mercancías
- Reparación de mercancías, restauración y puesta a punto.
- Utilización de algunas mercancías que no se encuentren en los productos compensadores pero que permitan la obtención de éstos aunque desaparezcan total o parcialmente durante su utilización.

#### 4.3.2.2 Sistemas de perfeccionamiento activo

1. Sistema de **suspensión**: Permite la importación de mercancías no comunitarias sin pago de los derechos de importación y sin que estén sujetas a medidas de política comercial. Puede ser:
  - a. **compensación por equivalencia**: Se permite que los productos compensadores se obtengan a partir de mercancías equivalentes utilizadas en lugar de las mercancías de importación.
  - b. **exportación anticipada**: Permite que los productos compensadores obtenidos a partir de mercancías equivalentes se exporten fuera de la Comunidad antes de la importación de las mercancías.
  - c. **tráfico triangular**: La inclusión de las mercancías de importación en el régimen de perfeccionamiento activo se efectúa ante una aduana distinta de aquella en la que ha tenido lugar la exportación anticipada de los productos compensadores.
  
2. Sistema de **reintegro**: Que permite la previa importación de mercancías y su despacho a libre práctica y la posterior devolución o condonación de los derechos de importación por ellas satisfechos, cuando sean exportadas en forma de productos compensadores. Puede ser reintegro estricto y de compensación por equivalencia.
  - o Las autoridades aduaneras fijarán el plazo máximo durante el cual los productos compensadores deberán ser reexportados o haber recibido otro destino aduanero. El plazo se cuenta a partir de la fecha en que las mercancías no comunitarias se incluyan en el régimen de perfeccionamiento activo. Podrá ser prorrogado a petición del titular de la autorización.
  - o Concesión de la autorización: La autorización de perfeccionamiento activo se concederá a petición de la persona que efectúe o mande efectuar las operaciones de perfeccionamiento. Solo se concede a personas que estén establecidas en la Comunidad. Si se trata de importaciones desprovistas de carácter comercial, se podrá conceder la autorización a personas establecidas fuera de la Comunidad. Queda supeditada a la concesión de una autorización por parte de la Dirección General de Comercio Exterior y

del Departamento de Aduanas e Impuestos Espaciales o la Aduana de Control.

- Las autoridades fijan el plazo en el cual los productos compensadores deben ser exportados, reexportados o haber recibido otro destino aduanero. El plazo se cuenta a partir de que las mercancías no comunitarias se incluyan en el régimen de perfeccionamiento activo.

#### 4.3.3 Transformación bajo control aduanero (art. 130 a 136 del CAC y 650 a 669 del RA)

Permite introducir en el territorio aduanero de la Comunidad mercancías no comunitarias para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado sin estar sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial. Dichos productos se les llama **productos transformados**, con la aplicación de los derechos de importación correspondientes a estos últimos.

Se autoriza a personas establecidas en la Comunidad.

La inclusión de estas mercancías en este régimen está supeditada a la previa presentación de una declaración **DUA**.

Podrá exigirse la constitución de una garantía ya que podría surgir una deuda aduanera.

La ultimación del régimen se producirá cuando los productos transformados se despachen a libre práctica, sean exportados fuera del territorio aduanero de la Comunidad, sean introducidos en una Zona Franca, en otro régimen aduanero o de nuevo en transformación o sean Destruídos o Abandonados a favor del Tesoro Público.

#### 4.3.4 Importación temporal (art. 137 al 144 del CAC y 670 al 746 del RA)

Permite el uso en el territorio aduanero de la Comunidad, con exención total o parcial de derechos de importación, y sin que estén sometidos a medidas de política comercial, de mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas sin haber sufrido modificaciones, a excepción de su depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas.

Existen dos clases de importación temporal en función de la exención de la que se benefician:

- **Total:** las mercancías se importan temporalmente y por esta importación no deben satisfacerse derechos de importación.
- **Parcial:** Ésta exigirá el pago por cada mes del 3% de los derechos de importación que hubieran debido satisfacerse por esas mercancías si en el momento de su introducción en el territorio aduanero se hubieran despachado a libre práctica.

El plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal es de veinticuatro meses.

La autorización la concede la Dirección General de Comercio Exterior y algunas mercancías están excluidas de poder acogerse a este régimen, supeditada a la presentación del **documento DUA**. La inclusión de las mercancías en el régimen de importación temporal con exención total puede hacerse al amparo de ciertos documentos como el **cuaderno ATA**.

Mercancías que se pueden introducir con **exención total**,

- Material profesional
- Mercancías destinadas a ser presentadas o utilizadas en ferias, exposiciones, congresos o manifestaciones similares.
- Material pedagógico y científico
- Material médico quirúrgico y de laboratorio
- Envases
- Materiales destinados a combatir los efectos de las catástrofes
- Muestras comerciales
- Mercancías importadas para pruebas, ensayos o demostraciones.

Mercancías que se pueden introducir con **exención parcial**,

- En general son mercancías que se introducen para realizar algún trabajo y no cumplen las condiciones anteriores.

#### 4.3.5 Perfeccionamiento pasivo (art. 145 a 160 del CAC y 748 a 787 del RA)

Permite exportar temporalmente mercancías comunitarias fuera del territorio aduanero de la Comunidad para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y despachar a libre práctica los productos que resulten de esas operaciones, con exención total o parcial de los derechos de importación.

##### 4.3.5.1 Operaciones de perfeccionamiento

- Elaboración de mercancías, montaje, ensamblaje o adaptación a otras mercancías.
- Transformación de mercancías.
- Reparación de mercancías, incluida su restauración y puesta a punto.

##### 4.3.5.2 Mercancías que no pueden acogerse a este régimen

- Mercancías cuya exportación origine una devolución o condonación de los derechos de importación
- Mercancías despachadas a libre práctica con anterioridad a su exportación, con exención total de los derechos de importación debido a su utilización para fines especiales, mientras sigan siendo aplicables las condiciones exigidas para la concesión de la exención.
- Cuya exportación de lugar a la concesión de restituciones o de otras ventajas financieras derivadas de la PAC.

La autorización sólo se concede a personas establecidas en la Comunidad. Las autoridades aduaneras fijarán el plazo dentro del cual los productos compensadores deberán reimportarse en territorio aduanero de la Comunidad. La autorización la concede la Dirección General de Comercio Exterior.

##### 4.3.5.3 Funcionamiento

La inclusión en este régimen está supeditada a la presentación de una declaración DUA de exportación a la que deberá unirse la correspondiente autorización.

La presentación de las mercancías y de la declaración deberá efectuarse ante la Aduana de control y figurará como tal en la autorización concedida por la Dirección General de Comercio Exterior. En el momento de la reimportación podrá realizarse por la Aduana de control o por otra distinta con autorización de aquélla.

#### 4.3.5.4 **Ultimación del régimen**

Se ultima cuando los productos compensadores se destinan a libre práctica con exención total o parcial de los derechos de importación.

Cuando la operación de perfeccionamiento tenga por finalidad la reparación de las mercancías de exportación temporal, su despacho a libre práctica se efectuará con exención total de los derechos de importación si se acredita que la reparación se ha realizado de forma gratuita, bien por motivo de garantía, bien a consecuencia de un defecto de fabricación.

### 4.4. **Otros destinos aduaneros**

#### 4.4.1 **Zonas francas y depósitos francos (art. 166-181 de CAC y 799 a 840 del RA)**

Las Zonas Francas o Depósitos Francos son partes del territorio aduanero de la Comunidad (zonas Francas) o locales situados en ese territorio (Depósitos Francos), separados del resto del mismo, en los cuales:

- Se considerará que las mercancías no comunitarias, para la aplicación de los derechos de importación y de las medidas de política comercial, no se encuentran en el territorio aduanero de la Comunidad, en tanto no se despachen a libre práctica o se incluyan en otro régimen aduanero o no se utilicen o consuman en condiciones distintas de las establecidas por la normativa aduanera.
- Las mercancías comunitarias se beneficiarán, por su inclusión en una Zona o Depósito Francos, de las medidas relacionadas con la exportación de mercancías, siempre que una norma concreta lo tuviera así previsto.

Entrada de mercancías



Se pueden almacenar mercancías no comunitarias y mercancías comunitarias. Las mercancías que entrañen algún peligro podrán almacenarse en locales especiales.

No es necesaria la presentación de una declaración en aduanas, ni la presentación de las mercancías a la autoridad aduanera salvo para los casos siguientes:

- Cuando, con la entrada, se ultime el régimen aduanero a que estaban vinculadas las mercancías
- Su entrada determine la concesión de una devolución o condonación de los derechos de importación
- Se deba hacer un pago anticipado de restituciones a la exportación

La duración o estancia de las mercancías en las Zonas Francas o Depósitos Francos será ilimitada.

Podrá realizarse cualquier actividad de tipo industrial o comercial o de prestación de servicios, salvo las que estén prohibidas por la propia naturaleza de la mercancía o porque la persona no ofrezca garantías.

Las operaciones a que pueden someterse las mercancías que estén en una Zona Franca o Depósito Franco durante su estancia en el mismo pueden ser:

- Despachadas a libre práctica
- Pueden ser sometidas a manipulaciones precisas para garantizar su conservación, mejora de la presentación, o calidad comercial.
- Ser incluidas en el Régimen de perfeccionamiento activo
- Ser incluidas en el régimen de transformación bajo control aduanero
- Ser incluidas en el régimen de importación temporal.
- Abandonadas a favor del Tesoro Público o destruidas, libre de gasto y previa autorización de la Aduana.

#### 4.4.2 Reexportación (art. 182)

La reexportación implica, según el art.182 la aplicación de las formalidades previstas para la salida de las mercancías, incluidas medidas de política comercial.

Se refiere a mercancías no comunitarias que no se encuentran en libre práctica en el territorio aduanero comunitario o no se han obtenido totalmente en el territorio aduanero comunitario

Cuando se solicite la reexportación de mercancías que estuvieron incluidos en un régimen aduanero económico, deberá presentarse una declaración en Aduana cumpliendo los requisitos del artículo 59 a 78 del **CAC**.

#### 4.4.3 Mercancías que salen del territorio aduanero de la comunidad

Las mercancías que salen del territorio aduanero de la comunidad y vuelven a ser reintroducidas en otra parte del territorio estarán sometidas a vigilancia aduanera con el fin de que se respete la normativa aduanera.

La vigilancia se realiza a través de un documento de control denominado **T5** para justificar que los productos han alcanzado el destino previsto.

Se suele utilizar para productos agrícolas que se benefician de determinadas subvenciones.

La Comisión recomienda utilizar etiquetas rojas para indicar que las mercancías van acompañadas por un ejemplar de **control T5** que deberá presentarse:

- A la Aduana de salida de la Comunidad, para mercancías cuya exportación fuera de la Comunidad deba controlarse.
- En la oficina competente del Estado miembro de destino, cuando se trate de mercancías que estén sometidas a medidas de control comunitario.

### 4.5. Intrastat

#### 4.5.1 Definición

Es un sistema por el cual los operadores económicos de los Estados miembros suministran información por medio de una declaración a las autoridades aduaneras nacionales respectivas anotando los intercambios comerciales que entre los mismos hayan tenido durante un período de tiempo determinado.

Se aplica a las expediciones de mercancías nacionales u originarias de un país tercero en libre práctica, hacia otros Estados Miembros, como las introducciones de mercancías originarias de los mismos o que hayan sido despachadas a libre práctica en éstos.

Están **obligados**:

Todos los operadores económicos intracomunitarios que tengan NIF IVA comunitarios

Los que realicen operaciones anuales dentro de los umbrales siguientes:

- **Umbral de asimilación**, fijado en 400.000 euros de importe facturado acumulado tanto para la introducción como para la expedición en/desde la Península e Islas Baleares de mercancías procedentes o destinadas a otros Estados Miembros.
- Umbral de transacción, fijado en 200 euros.

Cuando los operadores cuyas entregas/adquisiciones intracomunitarias, durante el ejercicio precedente superen un importe facturado total de 400.000 euros deberán declarar dicho valor. Si durante el ejercicio en curso se superase dicho volumen, la declaración del valor estadístico se realizará en el año siguiente.

#### 4.5.2 Ámbitos de aplicación

Este sistema se aplica a todos los movimientos de mercancías comunitarias o de mercancías procedentes de países terceros que hayan sido objeto de formalidades aduaneras de importación y que circulen entre el territorio estadístico español y el de otro Estado Miembro.

La declaración intrastat está condicionada por el flujo físico no el financiero o de emisión de facturas. Así, si una mercancía se expide a Alemania desde España, será objeto de declaración **INTRASTAT** aunque el comprador final se encuentre en Venezuela y la factura comercial esté dirigida a él.

Obligado estadístico a presentar la declaración **INTRASTAT**:

Son las personas físicas o jurídicas residentes en España que intervienen en el intercambio de bienes entre España y otro Estado Miembro y que es sujeto pasivo del **IVA** por adquisiciones o ventas intracomunitarias u operaciones asimiladas. Puede ser:

1. La persona que haya formalizado, el contrato que tiene por efecto la expedición o la introducción de las mercancías.
2. Quien lleva a cabo la expedición de las mercancías o se hace cargo de éstas a la introducción.
3. Quien esté en posesión de las mercancías objeto de la expedición o de la introducción.

Las personas que están dispensadas de presentar la declaración son: Los obligados estadísticos que no hayan superado en el año precedente la cantidad de 400.000 euros en sus introducciones o expediciones intracomunitarias. Aunque si se supera en el año dicha cifra quedan obligados en el mes en que se produjo la misma y por el valor acumulado durante el año.

La declaración puede presentarla el obligado estadístico no exento, por sí mismo, un tercer declarante o por empresa de cabecera. El tercer declarante, persona física o jurídica, deberá estar censado en la oficina provincial que corresponda, y tener capacidad legal para representar al obligado. Se asimilan a terceros declarantes las asociaciones sectoriales, tales como asociaciones de exportadores.

#### 4.5.3 Tipos de declaración intrastat

##### 1. Declaración Normal:

Puede ser una única declaración recapitulativa o un conjunto de declaraciones parciales. Contiene todos los datos exigidos por la declaración INTRASTAT, de forma detallada o simplificada del comercio intracomunitario realizado por el obligado estadístico dentro del período de referencia.

La declaración recapitulativa está formada por una declaración independiente para cada flujo.

La declaración parcial está formada por varias declaraciones, una para cada flujo.

##### 2. Declaración Cero:

Es obligatoria para los obligados estadísticos que no hayan realizado ninguna operación para un determinado periodo de referencia y flujo.

**3. Declaración Rectificativa:**

Introduce una rectificación a una declaración normal presentada anteriormente.

**4. Declaración anulativa:**

Anula una declaración normal presentada anteriormente.

En función de la obligatoriedad de presentar una declaración, los tipos de declaración son los siguientes:

**1. Declaración detallada.**

Para el presente ejercicio deberán presentarla los obligados estadísticos que en el ejercicio anterior superaron los 400.000 euros en cualquiera de los flujos o en ambos y también los que en dicho ejercicio no superaron ese nivel pero que a lo largo del presente ejercicio lo sobrepasen. La obligación deberá cumplirse a partir del mes en que se sobrepase el umbral.

Cuando el importe facturado sea mayor de 400.000 euros se cumplimentará una Declaración detallada.

**2. Declaración cero.**

Se presenta cuando en un mes no se hubieran realizado flujos siendo obligado estadístico por haber superado los 400.000 euros en el ejercicio.

### **Condiciones de cumplimentación**

Los operadores que no hayan superado en el ejercicio anterior un importe facturado de introducciones o de expediciones **superior a 400.000 euros** no tienen que presentar declaración **INTRASTAT**.

Aquéllos que a lo largo del ejercicio anterior facturaron por introducción o expedición cuantías superiores a dicha cifra quedan sometidos a la obligación de presentar declaración **INTRASTAT**.

Los operadores que en el ejercicio anterior no alcanzaron la cifra de 400.000 euros, pero la superan durante el transcurso del presente ejercicio, quedarán obligados desde ese momento, a presentar una declaración que comprenda todas las operaciones realizadas durante el presente ejercicio.

Cuando, una vez rebasada la cifra indicada, no se realicen más operaciones en el mes subsiguiente se presentará declaración cero.

Si el operador económico que no tiene la obligación de declarar, lo hiciese de manera voluntaria, quedará sujeto, a partir de ese momento, a las obligaciones formales que se deriven del **INTRASTAT**.

### Modelos

- Declaración detallada introducción (**Modelo N-1**)
- Declaración detallada expedición (**Modelo N-E**)
- Declaración cero introducción (**Modelo O-1**)
- Declaración cero expedición (**Modelo O-E**)

### Umbral de transacción y de valor estadístico

**El Umbral de Transacción es de 200 euros.** Los obligados pueden agrupar la totalidad de sus operaciones inferiores a dicha cantidad, en una sola partida colectiva de la Nomenclatura Combinada, que será la 9950.00.00, previa solicitud a la Oficina Intrastat correspondiente.

Sólo podrán acogerse a este umbral aquellos operadores cuyo importe facturado acumulado de todas las mercancías que se clasifiquen en un mismo código de la Nomenclatura Combinada Vigente (CN8) no supere los 200 Euros del umbral y que el importe facturado para el mes de referencia no supere 1.500 Euros para el conjunto de los tipos de mercancías para el que se solicite la simplificación del umbral de transacción.

Los datos que se consignarán son los siguientes:

- A la introducción, Estado Miembro de procedencia
- A la expedición, Estado Miembro de destino
- Código de la mercancía, el 9950.00.00
- Importe facturado.

Los umbrales estadísticos están fijados en los siguientes importes:

1. Introducciones en la Península y Baleares de mercancías procedentes de otros Estados Miembros de la UE: 6.000.000 Euros de importe facturado acumulado en el ejercicio precedente o corriente.
2. Expediciones desde la Península y Baleares de mercancías con destino a otros Estados Miembros de la UE: 6.000.000 Euros de importe facturado acumulado en el ejercicio precedente o corriente.

Este umbral supone que los responsables del suministro de la información estarán exentos de facilitar información relativa al “valor estadístico”.

#### 4.5.4 Tiempo y lugar de presentación

La declaración mensual recapitulativa deberá presentarse durante los doce primeros días del mes siguiente al período de referencia, excluyendo domingos y festivos.

La presentación por internet es obligatoria para aquellos que superen el umbral estadístico de 6.000.000 Euros de importe total acumulado en el ejercicio precedente o en el ejercicio corriente.

El período de referencia será el mes natural en el curso del cual sea exigible el Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) en concepto de entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Asimismo, el **IVA** es exigible el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se ha producido el hecho generador, excepto si la factura se libra antes de ese día., en cuyo caso el **IVA** es exigible en la fecha de la factura.

#### 4.6. Determinación de derechos de importación

##### 4.6.1 Origen de las mercancías

- Al tipo de derecho que se aplica a la mercancía
- Al régimen comercial aplicable a la misma
- A la posibilidad de importar o no una mercancía.

En el Arancel de Aduanas existen varias columnas de derechos, una general y otra que se aplica a los países que gozan de algún privilegio cuando introducen las mercancías en el territorio comunitario.

Para acreditar el origen de la mercancía es fundamental aportar unos documentos como es el **certificado de origen**, en España expedido por la Cámara de Comercio. Para la aplicación de tarifas reducidas son necesarios normalmente otros documentos que se especifican en los diferentes Convenios.

Otra de las condiciones necesarias para beneficiarse de determinados derechos reducidos es la “procedencia directa”, es decir, el transporte desde el país beneficiario debe ser directo, sin escalas intermedias. Se permite el paso por un tercer país siempre que este último acredite que no hubo manipulación de la mercancía.

Se distingue entre Origen no preferencial, que sigue las reglas generales y Origen preferencial.

#### **Producto originario** de un país:

- Es aquel que se ha producido enteramente en un país. Pero se establecen reglas para aquellos productos que han sufrido transformaciones sucesivas en diferentes países.
- Cuando la mercancía haya sido obtenida en **dos o más países**, la mercancía se considerará originaria del país:
  - Donde haya tenido la última transformación o elaboración sustancial.
  - Que esté económicamente justificada
  - Que sea efectuada en una empresa equipada al efecto
  - Que resulte un producto nuevo o que sea una fase de fabricación importante.

Estas cuatro condiciones han de cumplirse simultáneamente.

- Asimismo, los Accesorios, piezas de recambio y herramientas tendrán el mismo origen que el vehículo o la máquina si forman parte del vehículo y son expedidos al mismo tiempo. Si no constituyen su equipo normal tendrán el origen que les corresponda, con independencia del que pudiera corresponder a la máquina o al vehículo.



#### 4.6.1.1 Cómo se justifica el origen no preferencial

##### 1. A la importación:

Se justifica mediante el **DUA**, que deberá ir acompañado bien de un Certificado de Origen, bien por la declaración del origen en la factura comercial o en otro documento unido al **DUA**.

##### **Certificado de origen:**

- La presentación del Certificado de Origen será obligatoria para la importación de mercancías que en un país tercero hayan recibido una modificación o transformación que tenga por efecto la modificación de su origen, y para productos textiles.
- El modelo del certificado de origen puede ser:
  - i. **Normal**, que es el fijado por cada país.
  - ii. **Especial** para determinadas mercancías como productos textiles o de artesanía.
  - iii. **Preferencial**, es para mercancías que no están incluidas en ningún régimen preferencial pero que tienen su origen en países con los que la Comunidad tiene firmados Acuerdos Preferenciales.
- El Certificado de origen **debe contener**:
  - i. Datos referentes a los bultos como cantidad, clase, marcas y numeración
  - ii. Datos referentes a las mercancías como clases y peso, bruto y neto.
  - iii. Nombre del expedidor
  - iv. Certificación del país de origen de la mercancía.

Organismos expedidores: Suelen ser las Cámaras de Comercio. No obstante, otros organismos como Consejos Agrícolas, Aduanas o Ministerios concretos pueden expedir los certificados de origen.

Los Certificados de Origen se expedirán por las autoridades del país que son originarias y en el momento de la exportación de las mercancías.

El Certificado de Origen no tiene límite de validez.

## 2. A la exportación

El Certificado de Origen de una mercancía española o comunitaria será expedido por alguna de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, que se unirá a la declaración de exportación, DUA.

### 4.6.1.2 Justificación del origen preferencial

Los Acuerdos internacionales de la Comunidad Europea significan la reducción de los aranceles e incluso la eliminación de la Tarifa del Arancel Aduanero Común que se aplican a la importación de mercancías originarias de los países firmantes del Acuerdo.

Los acuerdos Preferenciales suscritos por la Comunidad Europea son:

- SPG: Sistema de Preferencias Generalizadas
- ACP: Países de África, Caribe y Pacífico (Convenio de Lomé)
- PTU: Con los países y territorios de Ultramar.
- Con los países Mediterráneos.

Tendrán origen de un país en régimen preferencial:

- Las mercancías enteramente obtenidas en ese país
- Las mercancías obtenidas en un proceso de fabricación en el que se utilicen materias primas o productos semielaborados de terceros países, siempre que exista una elaboración suficiente.
- Se considera elaboración suficiente aquella que implique que las mercancías obtenidas se clasifiquen en una partida arancelaria distinta a la correspondiente originariamente a cada uno de los productos empleados en la transformación.
- 

Acumulación: Por medio de este principio los productos originarios de uno de los países firmantes de un Acuerdo Preferencial, utilizados en otro país miembro del Acuerdo para la fabricación de otra mercancía, son tratados como si fueran originarios de aquél en el que la fabricación del producto ha tenido lugar.

#### **Certificados de Circulación:**

Se expiden por la autoridad aduanera del país de exportación.

Se agrupan de la manera siguiente:

1. Para amparar cualquier envío:  
Acuerdo **CE-SPG**: Modelo A  
Resto de los Acuerdos: **EUR 1**
2. Para amparar envíos hasta un determinado valor:  
Acuerdo **CE-SPG** y resto de Acuerdos: **Declaración en Factura.**
3. Casos especiales:  
Acuerdo CE-Turquía: ATR 1 o Declaración en Factura

PARA LOS CERTIFICADOS DE ORIGEN MODELO A, EUR 1 Y ATR:

Estos certificados serán expedidos en el momento de la exportación de las mercancías por la autoridad correspondiente. Se podrían expedir “a posteriori”, después de su exportación pero se hará constar esa circunstancia en el certificado. Las autoridades expedidoras deben comprobar que las mercancías reúnen las condiciones para ostentar el origen preferencial y conservarán durante dos años las solicitudes presentadas.

El plazo de validez de cada certificado se fija en cada Acuerdo, para los Acuerdos CE-AELC son 4 meses y 10 para los Acuerdos CE-SPG contados desde el plazo de su expedición.

#### 4.6.2 Valor en aduana de las mercancías (art. 28 al 36 cac y 141 a 181 del RA)

Los criterios que se aplican para determinar la base imponible “ad valorem” de los derechos de importación son los siguientes:

- Valor de transacción de las mercancías que se valoran
- Valor de transacción de mercancías idénticas
- Valor de transacción de mercancías similares
- Valor basado en el precio unitario
- Valor calculado
- Procedimiento del último recurso

1. Valor de transacción

Es el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad.

Pero este precio deberá ser ajustado teniendo en cuenta los elementos que forman parte del valor en aduana y los que no forman parte del mismo.

## 2. Elementos que forman parte del valor en aduana

Deberán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar de las mercancías importadas:

- Los siguientes, cuando los soporte el comprador y no estén incluidos en aquel precio:
  - i. Comisiones de venta
  - ii. Gastos de corretaje
  - iii. Coste de los envases que a efectos aduaneros se consideren formando un todo con las mercancías
  - iv. Coste de los embalajes
- El valor de los bienes y servicios que hayan intervenido en la fabricación de las mercancías importadas cuando sea el comprador el que los suministre gratuitamente o a precios reducidos y no esté éste valor incluido en el precio pagado o por pagar.
- Cánones y derechos de licencia relacionados con estas mercancías que el comprador esté obligado a pagar como condición de la venta y no estén ya incluidos en el precio pagado o por pagar.
- El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de la mercancía importada que revierta al vendedor.
- Gastos de transporte, seguro y los de carga y manipulación inherentes al transporte de las mercancías importadas hasta el lugar de introducción de las mismas en el territorio aduanero comunitario.

## 3. Elementos que *no* forman parte del valor en aduana.

No formarán parte del valor en aduana y se deducirán del mismo:

- Los gastos de transporte y seguro de las mercancías tras su llegada al lugar de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad.

- Los gastos relacionados con los trabajos de construcción, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación y que se refieran a las mercancías importadas.
- Los derechos de importación y demás gravámenes pagaderos en la Comunidad como consecuencia de la importación o de la venta de las mercancías.
- Importe de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y el comprador pueda demostrar que:
  - i. Las mercancías se venden realmente al precio declarado como efectivamente pagado o por pagar
  - ii. El tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente en estas transacciones en el momento y país que tenga lugar la financiación.
- Los gastos relativos al derecho de reproducción en la Comunidad de las mercancías importadas
- Comisiones de compra

#### 4. Descuentos

- 5. Cualquier reducción del precio concedido por el vendedor se aceptará siempre que se haya otorgado antes del despacho de la mercancía.

#### 6. Aceptación del valor de transacción

Deberán de cumplirse las siguientes condiciones para que el valor de transacción sea aceptable:

- Que no existan restricciones para la cesión o utilización posterior de las mercancías importadas por parte del vendedor, salvo las que:
  - i. Se impongan por la legislación
  - ii. Limiten la zona geográfica donde puedan revenderse las mercancías
  - iii. No afecten sensiblemente al valor de las mercancías

- Que la venta no dependa de condiciones o de prestaciones cuyo valor no pueda determinarse y así incrementar el precio efectivamente pagado o por pagar.
- Que no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, en caso de existir, no haya ejercido influencia alguna sobre el precio.

#### 7. Momento de determinación del valor en aduanas

Será la fecha en la que la Administración de Aduanas admita la Declaración de Importación, el DUA.

#### 8. Procedimientos secundarios de valoración

Cuando no sea posible llevar a cabo una valoración de las mercancías conforme al valor de transacción, se recurrirá a un procedimiento secundario de valoración. Las circunstancias son las siguientes:

- Que no hay a valor de transacción por inexistencia de la venta
- Que no se posean datos objetivos y cuantificables que permitan realizar estos ajustes.
- Que no se cumplan las condiciones establecidas para aceptar el valor de transacción.

#### 9. Procedimientos secundarios

- Valor de transacción de mercancías idénticas, siendo este valor el de aquéllas vendidas para la exportación a la Comunidad Europea en el mismo momento.
- Valor de transacción de mercancías similares, se acude al valor de mercancías similares porque no puede ser el de mercancías idénticas.
- Valor basado en el precio unitario consiste en determinar el valor en aduana partiendo del precio en el territorio aduanero comunitario de la mercancía importada.
- Valor calculado, que consiste en calcular el valor en aduana a partir de los elementos que forman el precio de la mercancía importada o su coste de producción

- Procedimiento del último recurso, así el valor se basará en valores en aduana establecidos anteriormente mediante una aplicación flexible de los procedimientos anteriores.

#### 10. Declaración de valor, Modelo DV1

Cuando haya que determinar el valor en aduana, como hasta ahora se ha expuesto, a declaración en aduana de las mercancías importadas (DUA) deberá adjuntarse una Declaración de Valor, sujeta a modelo, el **DV1**, a la que se acompañarán uno o varios formularios **DV1BIS**.

El valor en aduana se indicará siempre, en nuestro país, en euros.

### 4.7. La declaración aduanera de importación: “el DUA”

#### 4.7.1 Composición del documento

- **Serie I**, ejemplares 6,7,8 y 9      IMPORTACIÓN
- **Serie ITP**, ejemplares 8y 9
- **Serie E**, ejemplares 1,2,3,4,y 9      EXPORTACIÓN
- **Serie ETP**, ejemplares 3,9
- **Serie ET**, ejemplares 1,2,3,4,5,,7 y 9      EXPORTACIÓN+TRÁNSITO
- **Serie T** , ejemplares1,4,5,7 y 9      TRÁNSITO COMUNITARIO
- **Serie O**, ejemplar 4 DOCUMENTO T2L, para justificar el carácter comunitario de las mercancías y sólo sirve para entregar en la aduana de destino.

#### 4.7.2 Uso de cada uno de los ejemplares

- **Ejemplar 1**: Para la aduana de expedición
- **Ejemplar 2**: para elaboración estadística en la Aduana de expedición.
- **Ejemplar 3**, para el interesado.
- **Ejemplar 4**, para la Aduana de destino
- **Ejemplar 5**, se utilizará como tornaguía para su devolución al Estado miembro de expedición en los supuestos de tránsito comunitario.
- **Ejemplar 6**, para el país de destino.
- **Ejemplar 7**, para elaboración estadística en Aduana de destino.

- **Ejemplar 9**, a utilizar como autorización de embarque, salida o levante de las expediciones.
- **Ejemplar 8**, para el interesado.

Desde el 13 de enero de 2015 no se exigirá DUA de expedición en los intercambios comerciales de mercancía comunitaria entre Península y Baleares e Islas Canarias, sino únicamente DUA de introducción en destino, siempre que se trate de envíos inferiores a 3.000 Euros o aquellos sin transferencia de propiedad, que vayan acompañados de una factura comercial con la mención T2LF.

Para acreditar la expedición a efectos del IVA o del IGIC, el exportador podrá descargarse un justificante de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.