

# Afi Guías | 19

## 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.....	26
1.5. Operaciones especiales.....	27
1.5.1 Operaciones triangulares .....	27
1.5.2 Régimen de ventas a distancia .....	28
<b>2. Convenios para evitar la doble imposición</b> .....	<b>30</b>
2.1. Convenios y tratados internacionales .....	30
2.2. Definiciones genéricas y estructura de los convenios de doble imposición .....	32
2.3. Categorías de renta .....	35

2.3.1	Beneficios empresariales .....	35
2.3.2	Intereses .....	35
2.3.3	Dividendos .....	35
2.3.4	Cánones .....	36
2.3.5	Ganancias de capital.....	36
2.4.	Cuadro comparativo de tributación de no residentes .....	36
<b>3.</b>	<b>Incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa: Evitar la doble imposición .....</b>	<b>37</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) .....	37
3.2.	Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22) .....	40
3.3.	Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo (art. 31) .....	41
3.4.	Deducción para evitar la doble imposición internacional: Dividendos y participaciones en beneficios (art. 32) .....	42
<b>4.</b>	<b>Aduanas.....</b>	<b>44</b>
4.1.	Inclusión en procedimientos aduaneros.....	45
4.1.1	Mercancías en depósito temporal (art. 144 CAU).....	46
4.1.2	Inclusión de mercancías en régimen aduanero .....	47
4.2.	Despacho a libre práctica (art. 201 CAU).....	48
4.3.	Regímenes especiales .....	48
4.3.1	Tránsito.....	48
4.3.2	Depósito (art. 237 y ss CAU).....	49
4.3.3	Destino especial (art. 250 y ss CAU).....	52
4.3.3.1	Importación temporal.....	52
4.3.3.2	Destino final .....	52
4.3.3.3	Perfeccionamiento (art. 255 y ss CAU) .....	53
4.3.3.3.1	Perfeccionamiento activo.....	53
4.3.3.3.2	Perfeccionamiento pasivo.....	54
4.4.	Salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión.....	55
4.4.1	Exportación (art. 269 CAU) .....	56
4.4.2	Reexportación (art. 270 CAU) .....	56
4.5.	Intrastat .....	56
4.5.1	Definición .....	56
4.5.2	Ámbitos de aplicación .....	57
4.5.3	Tipos de declaración Intrastat .....	58
4.5.4	Tiempo y lugar de presentación .....	61

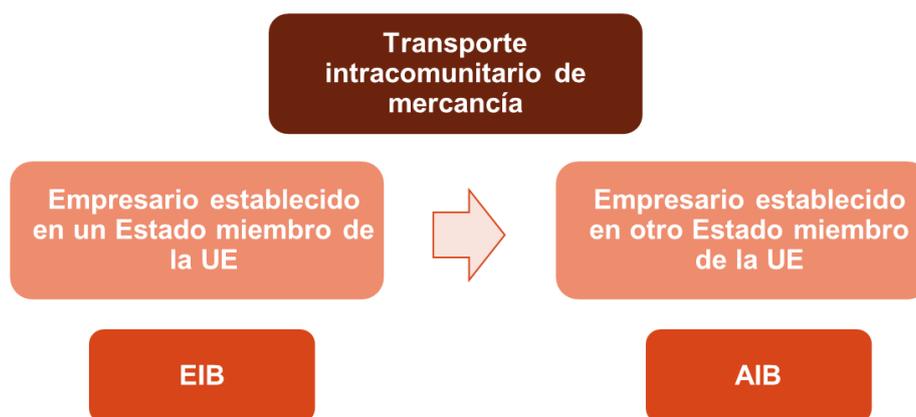
4.6. Determinación de derechos de importación o exportación .....	61
4.6.1 Arancel Aduanero Común .....	61
4.6.2 Origen de las mercancías .....	62
4.6.3 Valor en aduana de las mercancías (art. 70 a 74 CAU) .....	62
4.7. La declaración aduanera de importación: “el DUA” .....	66
4.7.1 Composición del documento .....	66
4.7.2 Uso de cada uno de los ejemplares .....	66

## 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:

- Transmitente 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), mediante su alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios. 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 consignen 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 siguientes 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 auto repercusión del IVA mediante una “auto factura” para poder deducir las cuotas autorepercutidas, 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 consignent 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 un régimen aduanero y fiscal (con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero), 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> </ul>

Salidas de **áreas exentas** o abandono de los **regímenes suspensivos distintos del régimen de depósito aduanero**

**Operaciones asimiladas a las importaciones**

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

- De otros Estados miembros o del interior del país: se aplican las **reglas relativas a las operaciones interiores o a las intracomunitarias**.
- De terceros países: se aplican las mismas **reglas que en la importación**
- 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.

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

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 300 €, o de 150 € si el viajero es menor de 15 años (cuando el viajero proceda de Ceuta o Melilla o Canarias, las 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, obligación de llevar sus Libros Registros de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT (SII).

### **¿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**

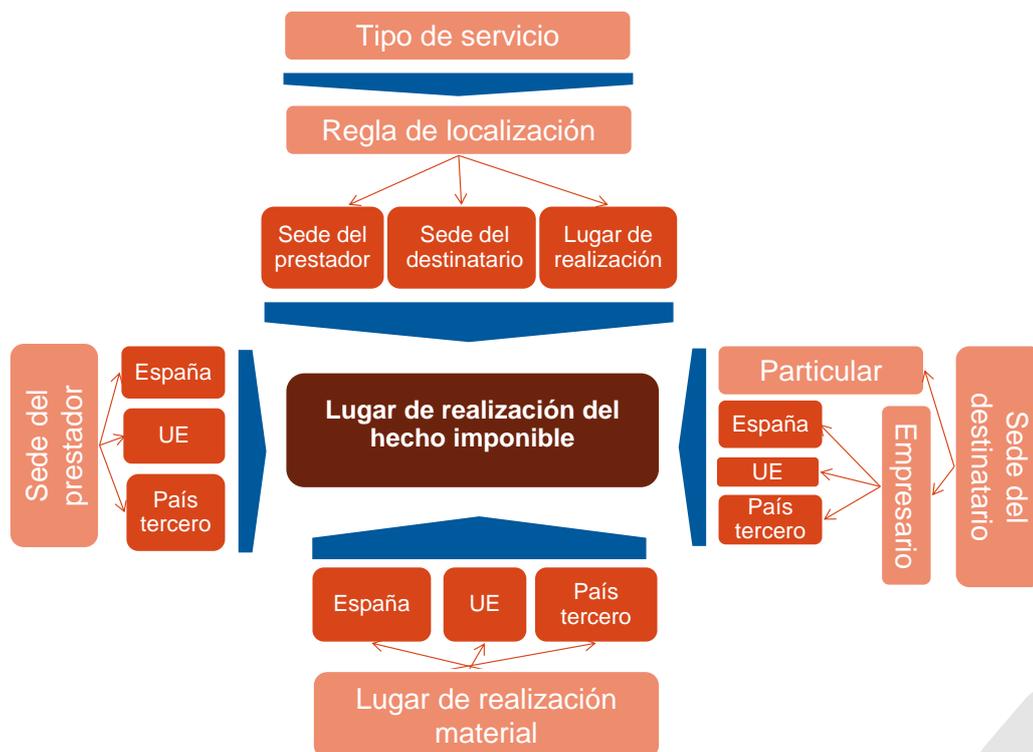
##### **1.4.1 Esquema genérico de la operación**

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
			Particular	Destinatario	
		No establecido	No establecido	Prestador	
			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
Servicios culturales, artísticos, deportivos, juegos de azar	Donde se preste materialmente el servicio	Prestador	Destinatario	Sujeto pasivo	Cuando el sujeto pasivo sea el destinatario, no será necesario emitir autofactura
		Establecido	Establecido No establecido Particular	Prestador	
			Establecido	Destinatario	
		No establecido	No establecido 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
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	Prestador	Destinatario	Sujeto pasivo	Cuando el sujeto pasivo sea el destinatario, no será necesario emitir autofactura
		Establecido	Establecido	Prestador	
			Particular	Operación no sujeta Prestador	
		No establecido	Establecido	Destinatario	
No establecido Particular	Operación no sujeta				

#### 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

Se entienden prestados en Territorio de Aplicación del Impuesto (sujetos a IVA español), cuando estos servicios se presten a una persona que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal, establecido o con su residencia o domicilio habitual en la Península o Baleares, en los siguientes casos:

- Servicios prestados por empresario o profesional establecido únicamente en otro Estado Miembro
- Y que el importe total, excluido IVA, de dichas prestaciones de servicios a destinatarios establecidos en otro Estado Miembro de la Comunidad Europea, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 Euros a escala comunitaria.

Por tanto, estos servicios se localizan 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, siempre que se supere el umbral de 10.000 Euros

Aunque no se supere el mencionado límite, también se aplicará IVA español, cuando los empresarios o profesionales hubieran optado por este lugar de tributación en el Estado Miembro donde estén establecidos.

También están sujetos a IVA español los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Destinatario no empresario o profesional establecido en otro Estado Miembro.
- b. Prestados por empresario o profesional establecido en Península o Baleares.
- c. El importe total a los destinatarios de la letra a) no haya excedido en el año natural precedente 10.000 euros.

Estos empresarios o profesionales podrán optar por no aplicar lo anterior, aunque no hayan superado el límite de 10.000 Euros.

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.

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.

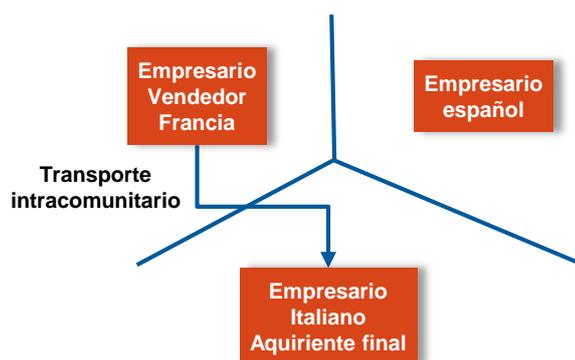
## 1.5. Operaciones especiales

### 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 de 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>
<p>La aplicación de este régimen fiscal requiere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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).</li> <li>• La AIB en Italia ha de realizarse con motivo de la EIB subsiguiente en Italia.</li> <li>• 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.</li> <li>• 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.</li> </ul>		

### 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 personas 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>• Bienes 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 (25-01-2019) publicados por el Mº de Hacienda y Administraciones Públicas**

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

## 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.

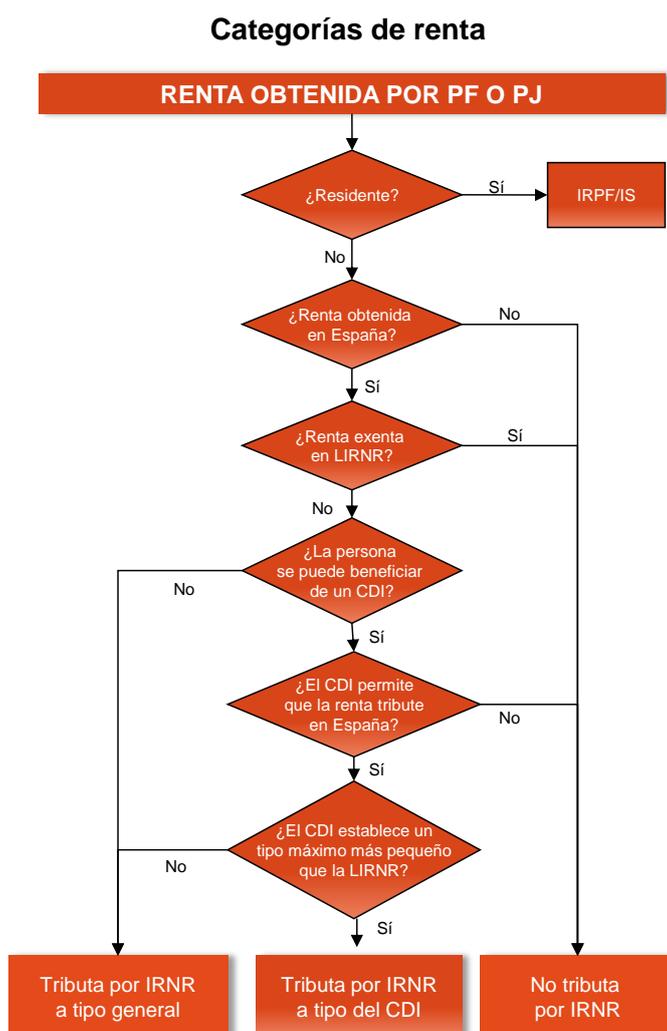
- Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a tributación en el estado de la fuente (beneficios empresariales obtenidos sin establecimiento permanente): en estos casos, el estado de la fuente renuncia a sus derechos tributarios respecto a estas rentas, que únicamente podrán ser gravadas 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 rentas 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 2019 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, ni en participaciones en entidades en las que al menos el 15% de sus rentas estén sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional.

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.

## 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 (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 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.

En cuanto a las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones de entidades no residentes, no se integrarán en la base imponible cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando se cumplan los requisitos de exención de las rentas positivas (5%/20 millones) en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.
- Cuando se incumpla el requisito de tributación mínima del 10%, salvo que resulte de aplicación un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. No se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad no residente lo sea de un paraíso fiscal.

En relación a las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones que no cumplan los requisitos anteriores y que, por tanto, deban integrarse en la base imponible con las siguientes especialidades:

- Si la participación se hubiera adquirido a una entidad del grupo mercantil, la renta negativa se minorará en el importe de la plusvalía generada que hubiera sido objeto de exención o deducción.
- En el importe de los dividendos recibidos de la entidad desde 2009 que hubieran tenido derecho a exención o deducción por doble imposición.

Se establece la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la extinción de la sociedad participada, salvo que sean consecuencia de operaciones de reestructuración. En este caso, su importe se minorará en el importe de los dividendos de la entidad recibidos en los 10 años anteriores a la fecha de extinción, siempre que éstos no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de exención o deducción por doble imposición, por el importe de la misma.

### 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.	<p><b>Exención</b> de los beneficios netos percibidos por la sociedad de actividades económicas desarrolladas en el extranjero por mediación de un establecimiento permanente.</p> <p>Exención de las rentas positivas derivadas de la transmisión de un EP o cese de su actividad.</p> <p>Dichas rentas <b>no se incluyen en la base imponible</b> del IS.</p>	<p>El establecimiento permanente esté gravado a un impuesto análogo al IS español, con un tipo nominal de, al menos, un 10%.</p> <p>No se integrarán las rentas negativas, excepto en el caso de cese de su actividad, minorándose las rentas negativas en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y sobre las que haya aplicado exención o deducción por doble imposición.</p> <p>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, rentas distribuidas por fondos de regulación de carácter público del mercado hipotecario, ni a las rentas sobre las que se aplique las deducciones por doble imposición internacional del art. 31 y 32 de la LIS</p> <p>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.</p>

#### 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 positivas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Importe efectivo pagado en el extranjero.</li> <li>- Cuota íntegra que en España correspondería pagar si se hubieran obtenido las rentas en territorio español.</li> </ul>	<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
<p>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>	<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>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.</p>

#### 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 x 0,3 + 10.000)	52.857
Límite de deducción (impuesto español) (142.857 x 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

El nuevo Código Aduanero de la Unión, se regula en el Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo y aunque entró en vigor en 2013, es a partir del 1 de Mayo de 2016 cuando comienza su plena efectividad.

Además del Reglamento mencionado, el nuevo marco legal se complementa con los siguientes preceptos:

- Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015
- Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 constituyen el marco jurídico de la Unión Aduanera, política exclusiva de la Unión Europea.
- Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión de 17 de diciembre de 2015 (normas **transitorias** mientras no estén operativos los sistemas electrónicos).
- Reglamento Delegado (UE) 2018/1063 de la Comisión, de 16 de mayo de 2018, que modifica y corrige el Reglamento Delegado 2015/2446.

Las principales novedades que incluye el nuevo Código Aduanero de la Unión (CAU) en relación al anterior (CAC) son las siguientes:

- implantación 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)
  - a. Depósito (depósito aduanero y zonas francas)
  - b. Destino especial (importación temporal y destino final)
  - c. Perfeccionamiento (activo y pasivo)
- desaparece el régimen de transformación bajo control aduanero.

En relación con los regímenes aduaneros, las novedades a destacar son las siguientes:

- 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:
  - 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.

#### 4.1. Inclusión en procedimientos aduaneros

Presentación en la aduana de las mercancías (art. 139 CAU). Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión **serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada** en alguno de los siguientes lugares:

- La aduana designada por las autoridades aduaneras
- Cualquier otro lugar designado autorizado por dichas autoridades
- Una zona franca, utilizando la vía determinada por las autoridades aduaneras y de acuerdo con sus instrucciones.

La presentación de las mercancías en la aduana puede realizarse por la persona que introdujo las mercancías en el territorio aduanero de la Unión, la persona en cuyo nombre o por cuya cuenta actúe la persona que introdujo las mercancías, o bien por la persona que haya asumido la responsabilidad del transporte de las mismas desde su introducción en la Unión.

Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión deberán ser objeto de una **declaración sumaria de entrada**, salvo excepciones, que deberá presentarse a la aduana de primera entrada antes de que las mercancías sean introducidas en el territorio aduanero de la Unión.

La aduana de primera entrada puede no exigir la declaración sumaria respecto de las mercancías para las que se presente una declaración de depósito temporal. En este caso, hasta que las mercancías declaradas se presenten en aduana, esta declaración tendrá la consideración de declaración sumaria de entrada.

Las mercancías introducidas en el territorio aduanero, a partir del momento de su introducción, se hallarán bajo vigilancia aduanera y podrán ser objeto de controles aduaneros hasta que se determine su estatuto aduanero.

Las mercancías no comunitarias estarán bajo vigilancia aduanera hasta que cambie su estatuto aduanero o hasta que salgan del territorio aduanero o sean destruidas.

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.

La persona que presente las mercancías hará referencia a la declaración sumaria de entrada, a la declaración en aduana o a la declaración de depósito temporal que haya sido presentada respecto de las mercancías, salvo cuando se dispense la obligación.

Las mercancías presentadas en aduana no serán retiradas del lugar en que hayan sido presentadas sin previa autorización de las autoridades aduaneras.

#### 4.1.1 Mercancías en depósito temporal (art. 144 CAU)

Las mercancías no comunitarias se mantendrán en depósito temporal a partir del momento de su presentación en aduana y estarán cubiertas por una declaración de depósito temporal que se presentará en el momento de la presentación de las mercancías en la aduana.

Las mercancías en depósito temporal se almacenarán únicamente en almacenes de depósito temporal o, en casos justificados, en otros lugares designados o autorizados por las autoridades aduaneras.

Por tanto, el lugar de presentación de las mercancías no supone su depósito temporal, pudiendo presentarse las mercancías sin que se produzca su depósito temporal.

Las mercancías no pueden almacenarse en la Aduana, ni en otros lugares de presentación, **sino que deben incluirse inmediatamente en un régimen aduanero**. Si se presentan en alguno de los lugares autorizados deberán declararse para un régimen aduanero el día siguiente a su presentación.

En el caso de que se presenten en un almacén de depósito temporal, **podrán permanecer en depósito temporal durante 90 días** antes de su inclusión en un régimen aduanero o su reexportación.

No podrán ser manipuladas, salvo lo imprescindible para garantizar que se conserven inalterados, sin modificar su presentación o sus características técnicas.

Las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren en depósito temporal se incluirán en un régimen aduanero o se reexportarán antes de que transcurran **90 días**.

Salvo que se disponga lo contrario, el declarante podrá elegir libremente el régimen aduanero en el que incluir las mercancías.

#### 4.1.2 Inclusión de mercancías en régimen aduanero

Todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate, dicha declaración se formulará cumplimentando el documento único administrativo (DUA).

##### 1. Declaraciones en aduanas normales

Las declaraciones en aduanas normales contendrán todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías.

Deberá estarse en posesión de los documentos justificativos que deberán facilitarse a las autoridades aduaneras.

## 2. Declaración en aduana simplificada

Podrá admitirse declaraciones simplificadas en el que podrán omitirse algún dato o documento justificativo y estará sujeta a la autorización de las autoridades aduaneras.

Posteriormente deberá presentarse en la aduana competente una declaración complementaria que contenga los datos necesarios para el régimen aduanero considerado.

## 4.2. Despacho a libre práctica (art. 201 CAU)

El despacho a libre práctica confiere a una mercancía no comunitaria el estatuto aduanero de mercancía comunitaria. Esto implica:

- La aplicación de medidas de política comercial.
- Se realice el trámite de importación
- Se apliquen los derechos devengados, excluyendo el pago de los impuestos indirectos (IVA e Impuestos Especiales).

## 4.3. Regímenes especiales

### 4.3.1 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 el artículo 226 relativo al Tránsito Externo y artículo 227 relativo a Tránsito Interno.

- **Tránsito externo:** 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 externo de la Unión.
  - De conformidad con el Convenio **TIR** cuando:
    - i. Haya comenzado o deba terminar en el exterior de la Comunidad
    - ii. Se efectúe de un punto a otro de la Comunidad pasando por el territorio de un país tercero.
  - De conformidad con el **Convenio ATA/Convenio de Estambul**, cuando se trate de circulación de tránsito.
  - 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.
- **Tránsito interno:** Permitirá la circulación de mercancías comunitarias entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión, pasando por un país o territorio no perteneciente a dicho territorio aduanero, sin que se modifique su estatuto aduanero.

La circulación comunitaria podrá efectuarse:

- Al amparo del régimen de tránsito interno de la Unión.
- De conformidad con el Convenio **TIR**
- De conformidad con el **Convenio ATA/Convenio de Estambul**, cuando se trate de circulación de tránsito.
- 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.

#### 4.3.2 Depósito (art. 237 y ss CAU)

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

Las mercancías comunitarias podrán incluirse en depósito aduanero o zona franca en supuestos específicos.

El tiempo de permanencia de mercancías en un régimen de depósito es ilimitado. Excepcionalmente, las autoridades aduaneras podrán fijar un plazo máximo para ultimar el régimen de depósito.

- Depósito aduanero  
Se entiende por depósito aduanero, todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometido a su control, en el que pueden almacenarse mercancías no comunitarias en las condiciones establecidas.
- El depósito puede ser público o privado:
  - i. Depósito público: es el que puede utilizar cualquier persona para depositar mercancías.
  - ii. Depósito privado: reservado para la persona autorizada para gestionar el mismo.
- 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.

Cuando exista una necesidad económica y no se comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades podrán autorizar la realización del perfeccionamiento de mercancías en régimen de perfeccionamiento activo o de destino final dentro de un depósito aduanero. Estas mercancías no se considerarán en el régimen de depósito aduanero.

- Zonas francas

Los Estados miembros podrán designar determinadas partes del territorio aduanero de la Unión como zonas francas, que estarán cercadas.

Las mercancías introducidas en una zona franca se presentarán en aduana y deberán cumplir las formalidades aduaneras en los supuestos siguientes:

- a. Mercancías introducidas en la zona franca desde fuera del territorio aduanero de la Unión.
- b. Mercancías incluidas en un régimen aduanero que finalice o se ultime al incluirlas en el régimen de la zona franca.
- c. Mercancías que se incluyan en el régimen de zona franca con el fin de beneficiarse de una decisión por la que se conceda la devolución o condonación de los derechos de importación.
- d. Cuando las formalidades se dispongan en legislación no aduanera.

Las mercancías que se introduzcan en una zona franca en circunstancias distintas de las anteriores, no se presentarán en aduana.

Se considerará que las mercancías que estén en una zona franca están incluidas en el régimen de zona franca en el momento de su introducción en dicha zona (salvo que hubieran sido incluidas en otro régimen) o en el momento en que finalice un régimen de tránsito (salvo que se incluyan en otro régimen).

Las mercancías comunitarias podrán ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca, no considerándose incluidas en el régimen de zona franca.

Las mercancías no comunitarias que estén en zona franca podrán ser despachadas a libre práctica o ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, de importación temporal o de destino final, dejando de estar incluidas en el régimen de zona franca.

Las mercancías que se encuentren en una zona franca podrán ser exportadas o reexportadas fuera del territorio aduanero de la Unión, o introducidas en otra parte del mismo.

Las mercancías que salgan de una zona franca y se introduzcan en otra parte del territorio aduanero o que se incluyan en un régimen aduanero se considerarán mercancías no pertenecientes a la Unión salvo que se demuestre su estatuto aduanero como mercancías de la Unión, salvo para la aplicación de derechos de exportación y de las licencias de exportación.

### 4.3.3 Destino especial (art. 250 y ss CAU)

#### 4.3.3.1 Importación temporal

En el régimen de importación temporal, las mercancías no comunitarias destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de los derechos de importación y sin estar sometidos a medidas de política comercial.

Se utilizará este régimen cuando no esté previsto que las mercancías sufran cambios, sea posible garantizar la identificación de las mismas, el titular del régimen no esté establecido en la Unión y que se cumplan las condiciones para la exención total o parcial de derechos aduaneros.

El plazo máximo de permanencia en este régimen será de 24 meses.

El importe de los derechos de importación respecto de las mercancías con exención parcial de esos derechos se fijará en el 3 % del importe del derecho de importación que habría sido exigible por dichas mercancías si hubieran sido despachadas a libre práctica en la fecha en que fueron incluidas en el régimen de importación temporal.

#### 4.3.3.2 Destino final

En el régimen de destino final las mercancías podrán ser despachadas a libre práctica con exención de derechos o con un tipo reducido de derechos atendiendo a su destino especial.

Se caracteriza por:

- Requiere autorización y control aduanero posterior
- Desaparece el uso de los documentos T5 para llevar a cabo la cesión de mercancías entre titulares de autorizaciones establecidos en distintos estados miembros.
- Deben presentar un estado de liquidación
- Admite la posibilidad de que el titular del destino final sea un no establecido en la Unión.

La vigilancia aduanera en este régimen finalizará en los siguientes supuestos:

- a. que las mercancías se hayan destinado a los fines establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos;
- b. que las mercancías hayan salido del territorio aduanero de la Unión o se hayan destruido o abandonado en beneficio del Estado;
- c. que las mercancías se hayan destinado a fines distintos de los establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos y se hayan abonado los derechos de importación aplicables.

#### **4.3.3.3 Perfeccionamiento (art. 255 y ss CAU)**

##### **4.3.3.3.1 Perfeccionamiento activo**

En el régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que dichas mercancías estén sujetas a derechos de importación o medidas de política comercial.

Las principales novedades en el régimen de perfeccionamiento activo introducidas por el CAU son:

- Desaparece la intención de reexportar para este régimen de perfeccionamiento activo.
- Se suprime la modalidad de reintegro.
- Plazo máximo ultimación: 6 meses prorrogable hasta 12 (resto casos: plazo en la autorización).

- No cabe solicitud mediante declaración normal en el caso de mercancías sensibles del Anexo 71-02.
- Los coeficientes de rendimiento a tanto alzado: se sustituye anexo 69 DACA por el artículo 255 CAU.
- Cálculo de derechos:
  - Régimen general: elementos del Producto transformado en el momento del Despacho a libre práctica.
  - Régimen especial (a solicitud del operador): elementos de la Mercancía de importación en el momento de la vinculación al régimen de perfeccionamiento.

Previa solicitud, las autoridades aduaneras podrán autorizar que la totalidad o parte de las mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, o los productos transformados, se reexporten temporalmente para ser objeto de transformación ulterior fuera del territorio aduanero de la Unión, de conformidad con las condiciones establecidas para el régimen de perfeccionamiento pasivo.

#### 4.3.3.3.2 Perfeccionamiento pasivo

En este régimen, las mercancías comunitarias podrán exportarse temporalmente fuera del territorio aduanero para ser objeto de operaciones de transformación. Los productos transformados resultantes podrán ser despachados a libre práctica con exención total o parcial de los derechos de importación previa solicitud del titular.

Las principales novedades en este régimen introducidas por el CAU son:

- No cabe solicitud mediante declaración normal en el caso de mercancías sensibles del Anexo 71-02.
- Cabe flujo importación/exportación en todos los casos de perfeccionamiento pasivo (no solo en reparaciones).
- Los coeficientes de rendimiento a tanto alzado: se sustituye anexo 69 DACA por el artículo 255 CAU.
- Cálculo derechos: Coste de la transformación (Desaparece el cálculo por diferencias entre Derechos del Producto Transformado y los que corresponderían a la mercancía exportada si se importase).

No podrán acogerse a este régimen las siguientes mercancías comunitarias:

- a. aquellas cuya exportación dé lugar a una devolución o condonación de los derechos de importación;
- b. las que, con anterioridad a su exportación, se hubieren despachado a libre práctica acogidas a una exención de derechos o a un tipo reducido de derechos en razón de su destino final, mientras los objetivos de ese destino final no se hayan cumplido, a menos que dichas mercancías deban ser sometidas a operaciones de reparación;
- c. cuya exportación dé lugar a la concesión de restituciones por exportación.
- d. mercancías por cuya exportación se conceda, en el marco de la política agrícola común, una ventaja financiera distinta de las restituciones mencionadas en la anterior letra c.

Las autoridades aduaneras fijarán el plazo dentro del cual las mercancías exportadas temporalmente deberán ser reimportadas en el territorio aduanero de la Unión en forma de productos transformados y despachadas a libre práctica para poder acogerse a la exención total o parcial de derechos de importación.

#### **4.4. Salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión**

Las mercancías que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión irán amparadas por una declaración previa a la salida que se presentará en la aduana competente antes de que las mercancías salgan del territorio aduanero de la Unión. La declaración previa puede ser:

- Declaración en aduana
- Declaración de reexportación
- Declaración sumaria de salida

Las mercancías que vayan a salir de territorio aduanero de la Unión serán presentadas en aduana en el momento de la salida, y estarán sujetas, según proceda:

- Devolución o condonación de derechos de importación
- Pago de restituciones por exportación
- Percepción de derechos de exportación
- Formalidades necesarias

Las autoridades aduaneras concederán el levante para la salida a condición de que las mercancías correspondientes salgan del territorio aduanero de la Unión en el mismo estado en que se encontraban en el momento de:

- a. la admisión de la declaración en aduana o la declaración de reexportación; o
- b. la presentación de la declaración sumaria de salida.

Cuando las mercancías vayan a salir del territorio aduanero y no se presente una declaración en aduana o una declaración de reexportación como declaración previa a la salida, deberá presentarse una declaración sumaria de salida en la aduana de salida, a presentar por el transportista.

Las mercancías comunitarias que se exporten temporalmente fuera del territorio aduanero se acogerán a una exención de derechos de exportación, supeditada a su reimportación.

#### 4.4.1 Exportación (art. 269 CAU)

El régimen de exportación incluye a las mercancías que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión.

#### 4.4.2 Reexportación (art. 270 CAU)

Las mercancías no comunitarias que vayan a salir del territorio aduanero estarán sujetas a una declaración de reexportación, que deberá presentarse en la aduana competente.

### 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.

##### a. Declaración Cero:

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

**b. Declaración Rectificativa:**

Introduce una rectificación a una declaración normal presentada anteriormente.

**c. 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

- Declaraciones de introducción (**Modelo N-I**)
- Declaraciones de introducción sin operaciones (**Modelo N-E**)
- Declaraciones de expediciones (**Modelo O-I**)
- Declaraciones de expediciones sin operaciones (**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 días naturales posteriores a la finalización del periodo de referencia.

La presentación deberá realizarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la AEAT.

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.

#### 4.6. Determinación de derechos de importación o exportación

##### 4.6.1 Arancel Aduanero Común

Los derechos de importación o exportación adeudados se basarán en el Arancel Aduanero Común, que comprende lo siguiente:

- a. la nomenclatura combinada de las mercancías establecida en el Reglamento ((UE) 2018/1602;
- b. cualquier otra nomenclatura que se base total o parcialmente en la nomenclatura combinada, y que sea establecida por un acto de la Unión
- c. los derechos de aduana autónomos, convencionales o normales, aplicables a las mercancías cubiertas por la nomenclatura combinada;
- d. las medidas arancelarias preferenciales

- e. las medidas autónomas que establezcan una reducción o una exención de los derechos de aduana por ciertas mercancías;
- f. las disposiciones que prevean un trato arancelario favorable para ciertas mercancías en razón de su naturaleza o de su destino final
- g. otras medidas arancelarias contenidas en la normativa de la Unión en el ámbito de la agricultura, del comercio o de otros ámbitos.

#### 4.6.2 Origen de las mercancías

Se considerará que las mercancías enteramente obtenidas en un solo país o territorio tienen su origen en este país o territorio.

Se considerará que las mercancías en cuya producción intervenga más de un país o territorio tienen su origen en aquel en el que se haya producido su última transformación o elaboración sustancial, económicamente justificada, efectuada en una empresa equipada a tal efecto, y que haya conducido a la fabricación de un producto nuevo o que represente un grado de fabricación importante.

Cuando en la declaración de aduana se indique un origen, las autoridades aduaneras podrán exigir que el declarante acredite el origen de las mercancías.

#### 4.6.3 Valor en aduana de las mercancías (art. 70 a 74 CAU)

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 este 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

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

#### 5. 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.

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

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

#### 7. 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.

#### 8. 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.

#### 9. 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 IMPORTACIÓN VIA INTERC. ELECT. DATOS
- **Serie E**, ejemplares 1,2,3,4, y 9 EXPORTACIÓN
- **Serie ETP**, ejemplares 3,9 EXPORTACIÓN VIA INTERC. ELECT. DATOS
- **Serie ET**, ejemplares 1,2,3,4,5,7 y 9 EXPORTACIÓN+TRÁNSITO
- **Serie T**, ejemplares 1,4,5,7 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 exportador.
- **Ejemplar 4**, para la Aduana de destino cuando sea necesario justificar el carácter comunitario de las mercancías.
- **Ejemplar 5**, se utilizará como tornaguía para su devolución al Estado miembro de expedición en los supuestos de tránsito comunitario.
- **Ejemplar 6**, para la Aduana de introducción/destino.
- **Ejemplar 7**, para elaboración estadística en Aduana de destino.

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

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.

A partir de agosto de 2016 estarán exentos de presentar el DUA los importadores de Canarias en relación a las siguientes operaciones:

- Pequeños envíos de mercancías remitidos sin contraprestación realizados por un particular residente en la Península, Baleares, Ceuta, Melilla u otro estado miembro de la UE a otro particular sito en Canarias.
- Las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 Euros.
- Envíos constituidos por paquetes postales.

Para aplicar la exención deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- Los bienes deben tener un único destinatario.
- Deben haberse incluido en una misma declaración sumaria.
- Deben aparecer amparados por el mismo contrato de transporte.