

Cámaras



Fiscalidad
DEL Comercio
Exterior

Cámaras



Fiscalidad
DEL Comercio
Exterior

Ninguna parte de este libro puede ser reproducida, grabada en sistema de almacenamiento o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea eléctrico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa.

© **Cámaras de Comercio. Servicios de Estudios.**

Depósito Legal:

Diseño y preimpresión:

print A porter. Comunicación, S.L.

Impresión:

***D**esde hace unos años, la evolución del entorno internacional y su creciente globalización empuja, tanto a las grandes como a las pequeñas empresas, a considerar la salida al exterior o la exportación como una opción obligada para aumentar el tamaño de sus mercados y reducir la excesiva dependencia del mercado interno.*

En el contexto de la operativa del comercio exterior, nuestro Sistema Fiscal ha ido modificándose, a veces paulatinamente y, últimamente con mayor celeridad, para adaptarse a los cambios demandados tanto por la empresa española, como por la realidad internacional. Por ello, es indispensable que todas las modificaciones incorporadas a nuestra legislación, lleguen de una forma clara y efectiva a nuestra empresa, especialmente la PYME.

En cualquier caso, las distintas alternativas a través de las cuales una empresa puede optar por operar y tener presencia en el exterior, han de ser consideradas teniendo en cuenta también aspectos fiscales de cada una de ellas.

Las Cámaras presentan este Manual con el objetivo de apoyar el comercio exterior. De ésta manera se intenta que una problemática tan cambiante y compleja como es la tributación del comercio exterior quede reflejada con la sencillez y posibilidad de aplicación práctica que la operativa empresarial requiere.

Capítulo I

Fiscalidad de las operaciones de tráfico internacional de mercancías

1. Las operaciones de tráfico internacional y el IVA	9
1.1 Introducción	9
1.2 Definición y delimitación de las operaciones de Tráfico Internacional	12
1.2.1 Exportaciones y Entregas intracomunitarias de bienes. Exenciones Plenas.	13
1.2.2 Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Exenciones	15
1.2.3 Importaciones. Exenciones	17
1.3 Lugar de realización de las operaciones de tráfico internacional	19
1.4 Devengo del impuesto	21
1.5 Base Imponible	21
1.6 Sujetos Pasivos	22
1.7 Tipos impositivos	23
1.8 Deducciones. Regla General	25
1.8.1 Regla general	25
1.8.2 Regla de la Prorrata	27
1.9 Devoluciones	38
1.10 Obligaciones formales	39
2. Renta de Aduanas	41
2.1 Introducción	42
2.2 Destinos Aduaneros	43
2.3 Hecho Imponible	46
2.4 Sujetos Pasivos	46
2.5 Base Imponible y tipos impositivos del arancel	47
2.6 Obligaciones formales (IVA - Renta de Aduanas)	47
2.7 Operaciones de Tráfico Internacional con terceros países:	
IVA y Renta de Aduanas	48
2.7.1 Importaciones: IVA y Renta de Aduanas	48
2.7.2 Exportaciones: IVA y Renta de Aduanas	50

Capítulo 2:

Incentivos fiscales a la internacionalización de las empresas

1. Doble Imposición Internacional .....	.53
1.1 Introducción .....	.53
1.2 Exención por doble imposición internacional sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes .....	.58
1.2.1 Exención de dividendos y participaciones en beneficios .....	.58
1.2.2 Exención de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes. Casos Particulares .....	.62
1.2.3 Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente .....	.67
1.2.4 Supuestos de no aplicación de la exención .....	.70
1.3 Dedución en cuota para evitar la doble imposición internacional .....	.70
1.3.1 Dedución en cuota para evitar la doble imposición internacional jurídica: impuesto soportado por el sujeto pasivo .....	.71
1.3.2 Dedución en cuota para evitar la doble imposición internacional económica sobre dividendos y participaciones en beneficios .....	.73
1.4 La doble imposición internacional en los impuestos directos sobre las personas físicas .....	.82
1.4.1 Doble imposición internacional e IRPF .....	.82
1.4.2 Doble imposición internacional e Impuesto sobre el Patrimonio .....	.86
2. Incentivos Fiscales .....	.88
2.1 Dedución en la base por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero .....	.88
2.2 Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros .....	.92
2.3 Dedución en cuota por actividades de exportación .....	.94

Anexo:

Regímenes fiscales de carácter especial

1. Régimen fiscal foral del País Vasco .....	.101
2. Régimen fiscal foral de Navarra .....	.104
3. Régimen fiscal especial de las Islas Canarias .....	.105
4. Régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla .....	.107

Apéndice:

- 1. IVA. Operaciones no sujetas109
- 2. IVA. Exenciones en operaciones interiores (exenciones limitadas)110
- 3. Lugar de realización de la prestación de servicios113
- 4. Operaciones triangulares115
- 5. Transparencia fiscal117
- 6. Transparencia fiscal internacional117
- 7. Convenios de doble imposición117

Abreviaturas

.....121

Bibliografía

.....123

Fiscalidad de las operaciones de tráfico internacional de mercancías

El tráfico internacional de mercancías está sujeto a dos tipos de impuestos en la Unión Europea, los derechos arancelarios y el IVA.

En la primera parte de este capítulo se estudia el IVA, haciendo una especial referencia a las operaciones de tráfico internacional. En la segunda parte se estudia y repasan los conceptos que están gravados por los derechos arancelarios.

1. LAS OPERACIONES DE TRÁFICO INTERNACIONAL Y EL IVA

1.1 Introducción

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales cuyo coste asume el consumidor final del bien o servicio. El IVA a ingresar se determina por la diferencia entre el IVA efectivamente devengado y el IVA soportado (deducible) en las compras. Este sistema de deducción permite que a lo largo del proceso productivo se grave exclusivamente el valor añadido del bien o servicio.

En términos generales los empresarios para las actividades que se declaren, según la Ley del IVA, sujetas y no exentas están obligados a emitir factura en cada entrega de bien o prestación de servicio, en esta factura deberán especificar el precio del bien /servicio sobre el que repercutirá el tipo de IVA correspondiente (16%, 7%, 4%). Al estar sometidos a esta obligación, de forma automática adquieren el derecho de poder deducirse de estas cuotas de IVA devengadas, el IVA soportado deducible por sus compras en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).

Ejemplo:

Para ilustrar mejor el funcionamiento del IVA y sus efectos sobre la actividad empresarial se utiliza el siguiente ejemplo: supongamos un proceso productivo con tres fases (extracción, fabricación y comercialización). En cada fase existe un valor añadido de 100 unidades, el primer caso que vamos a ver es el funcionamiento del IVA en condiciones normales (en todo el proceso productivo, no hay ninguna fase que se declare exenta, el tipo impositivo de IVA que vamos a aplicar es el general del 16%):

1ª fase	Valor añadido	100
	IVA repercutido	16
	Precio	116
IVA a liquidar por el primer empresario		16
2ª fase	Precio de compra	100
	Valor añadido	100
	Base Imponible	200
	IVA repercutido	32
	Precio	232
IVA a liquidar por el segundo empresario		16 (32 – 16)
3ª fase	Precio de compra	200
	Valor añadido	100
	Base Imponible	300
	IVA repercutido	48
	Precio	348
IVA a liquidar por el tercer empresario		16 (48 – 32)

Las conclusiones que se pueden extraer de este sencillo ejemplo son las siguientes: el empresario o profesional sujeto al IVA, por todas sus operaciones, es el encargado de trasladar al consumidor final el efecto del impuesto que recae sobre el valor añadido que ha tenido el bien o servicio a lo largo del proceso productivo, en este supuesto el consumidor final paga 348 unidades, el IVA asciende a 48, que sobre un valor añadido total de 300 supone exactamente el 16% ($48 / 300 = 16 \%$).

Se cumple así una de las características del impuesto: su neutralidad en las distintas fases de producción y comercialización del producto. El consumidor final debido al funcionamiento correcto del IVA sabe que va a pagar el tipo de IVA aplicable en cada caso sobre el valor añadido total que ha tenido el bien o servicio a través de todo el proceso productivo.

Por otra parte, si el empresario está sometido al IVA por todas sus operaciones, (significa que por todas sus ventas está obligado a repercutir el IVA pues todas están declaradas según la normativa del IVA, SUJETAS Y NO EXENTAS), puede ejercitar el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible por sus adquisiciones a terceros de bienes corrientes o de bienes de inversión.

Conviene en este punto resaltar lo siguiente: al empresario (ya sea persona física o jurídica) le interesa estar acogido al IVA, pues todas las cuotas soportadas que sean deducibles, podrán ser compensadas del IVA repercutido efectivamente devengado dentro del territorio de aplicación del impuesto.

La problemática del IVA aparece cuando la Ley de este impuesto declara EXENTAS determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Los tipos de exenciones en el IVA son:

- *Exenciones Limitadas:* son exenciones que afectan a entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del impuesto, esta exención sólo afecta a la fase del proceso productivo que se declara exenta, pero no a las anteriores. El efecto sobre los precios finales es diferente según la exención se dé en una fase intermedia o en la fase final.
- *Exenciones Plenas:* son exenciones que afectan a la fase correspondiente a las operaciones de EXPORTACIÓN Y OPERACIONES ASIMILADAS A LA EXPORTACIÓN, garantizan la neutralidad en el comercio exterior. A diferencia de las exenciones limitadas afectan a la fase que se declara exenta pero también a las anteriores, pudiendo ejercitarse, por tanto el derecho a la devolución del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios.

En ambos casos, exenciones limitadas y plenas, la obligación del titular de la actividad es emitir la factura sin IVA. Sin embargo en el caso de las exenciones plenas el exportador puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA, a diferencia de las exenciones limitadas donde el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado por adquisiciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto se pierde. En este último supuesto el coste del IVA se incorpora como mayor gasto del ejercicio variando el efecto fiscal en función del tipo impositivo al cual tribute la actividad.

Explicado el funcionamiento del IVA, a continuación se enumeran los puntos de la Ley que afectan al desarrollo de las operaciones de tráfico internacional.

- I. **Naturaleza:** el IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.
- II. **Ámbito espacial:** el ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio peninsular español y las Islas Baleares, con inclusión de las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a estos territorios. Se excluyen del ámbito del impuesto Canarias, Ceuta y Melilla.
- III. **Hecho Imponible:** la delimitación del hecho imponible en el IVA, en las operaciones de tráfico internacional se estructura de la siguiente forma:
 - Hechos imponibles sujetos, definición y delimitación a efectos de la Ley del IVA.
 - Lugar de realización del hecho imponible.
- IV. **Devengo del Impuesto.**
- V. **Base Imponible.**
- VI. **Sujetos Pasivos.**
- VII. **Tipo impositivo.**
- VIII. **Deducciones y devoluciones.**

1.2 Definición y delimitación de las operaciones de Tráfico Internacional

En la forma y condiciones establecidas en la Ley, el IVA grava:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Desde el 1/1/93 está en vigor el Mercado interior en el ámbito de los países de la Unión Europea. Ello ha supuesto la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera entre los Estados miembros. Para permitir la libre circulación de bienes y personas ha sido necesario establecer una regulación específica para las operaciones intracomunitarias, que no se comprenden en los conceptos de importación / exportación.

El objetivo que trata de conseguir esta regulación es la tributación en destino (en el país en el que se adquieran los bienes) de todas las operaciones intracomunitarias. Así una compra de maquinaria por parte de un empresario establecido en Península o Islas Baleares a un empresario alemán, estaría gravada (cumpliéndose determinadas condiciones) al IVA del país de destino. El empresario, gracias a este sistema podría deducirse por esta compra la cuota de IVA correspondiente a esta Adquisición Intracomunitaria.

La terminología utilizada por la Ley del IVA, para distinguir la tributación específica de cada tipo de Operación es la siguiente:

I. Operaciones interiores: Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del IVA (Península e Islas Baleares). La tributación de estas operaciones no se analiza con detalle en el presente Manual (ver “Manual de Fiscalidad para las Pymes” editado por Cámaras de Comercio). En los siguientes apartados al referirse a “España”, se entenderá que, según la Ley de IVA coincide con el territorio de aplicación del Impuesto: Península e Islas Baleares.

II. Adquisiciones Intracomunitarias / Entregas Intracomunitarias: Operaciones de compra / venta realizadas con los Estados miembros de la Unión Europea (en adelante UE). A efectos del IVA, el territorio de aplicación comprende el territorio de los países pertenecientes a la UE a excepción de:

- En España: Canarias, Ceuta y Melilla.
- En Alemania: Isla de Helgoland y territorio de Büsingen.
- Francia: los Departamentos de ultramar.
- En Grecia: Monte Athos.
- En Italia: Livigno, Campione d'Italia y lago Lugano.

III. Operaciones de Exportación / Importación: ventas / compras realizadas con Terceros países no pertenecientes a la Comunidad.

Según el apartado II) queda claro que las operaciones realizadas con Canarias, Ceuta y Melilla, se consideran exportaciones / importaciones a efectos de la Ley del IVA.

El funcionamiento del IVA, respecto de las operaciones de venta en el tráfico internacional, ya sea como exportación o como entrega comunitaria (bajo determinadas condiciones), se basa en la neutralidad del impuesto, de tal forma que el destinatario de nuestros productos no se vea gravado por el IVA aplicable en Península e Islas Baleares, sino por los impuestos indirectos que proceda según el sistema fiscal vigente en el país del destinatario. En este mismo sentido, el importador o los que efectúen Adquisiciones intracomunitarias (bajo determinadas condiciones), no se verán gravados por

los impuestos indirectos del país de origen, sino por los aplicables en territorio del país de destino de los bienes.

A continuación se definen cada uno de los conceptos, incluidos en este apartado, según la ley del IVA.

1.2.1 Exportaciones y Entregas intracomunitarias de bienes. Exenciones Plenas

Exportaciones y Entregas intracomunitarias de bienes: son las entregas de bienes expedidos o transportados con destino a terceros países (exportaciones) o a los demás Estados miembros (entregas intracomunitarias). Se regulan de igual forma que las entregas realizadas en territorio de aplicación del impuesto pero los dos conceptos están exentos de IVA y originan el derecho a la deducción. Son exenciones plenas.

Las Exenciones Plenas afectan a la última fase del proceso productivo, pero tienen efecto sobre las anteriores, en definitiva, se puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado deducible.

Ejemplo:

Para explicar su funcionamiento se recurre al ejemplo utilizado en la introducción de este capítulo. Proceso productivo de tres fases, la última es la destinada a la exportación / entrega comunitaria. En cada fase del proceso productivo hay un valor añadido de 100. La primera y la segunda fase no sufren modificación alguna respecto al funcionamiento normal del IVA, es la tercera fase la que es afectada por la exención plena al producirse la salida del bien del territorio de aplicación del IVA.

1ª fase	Valor añadido	100	
	IVA	16	
	Precio	116	
IVA a liquidar por el empresario		16	
2ª fase	Precio de Compra	100	
	Valor añadido	100	
	Base Imponible	200	
	IVA	32	
IVA a liquidar por el empresario		16	(32-16)
3ª fase	Precio de compra	200	
	Valor añadido	100	
	Base Imponible	300	
	IVA	-	
	Precio	300	
IVA a liquidar por el empresario		-32	(0-32)

El empresario puede ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas, (en el **ejemplo** él compra por 232 unidades donde 32 es el importe correspondiente al IVA soportado en esa adquisición). La mercancía sale de nuestras fronteras sin ninguna carga fiscal, exactamente por el valor añadido total que ha tenido a lo largo del proceso productivo. Cuando llegue a su lugar de destino la hacienda correspondiente lo gravará con los impuestos indirectos que correspondan. La exención plena favorece, por tanto, la salida de bienes producidos en Península e Islas Baleares a terceros países al no distorsionar la formación de precios exteriores.

Como ya se ha comentado, se consideran OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES, y por lo tanto gozan del mismo esquema de tributación en el IVA, **las entregas destinadas a otro Estado miembro de la UE**, siempre que el adquirente sea empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como empresario (p.ej. una Universidad) pero que esté identificado a efectos fiscales en el otro Estado miembro. (Las entregas de medios de transporte nuevos desde Península e Islas Baleares a otro país perteneciente a la UE también se considera operación asimilada, por lo tanto, no llevará el IVA aplicable en España, sino el del país de destino de esos vehículos).

A continuación se enumeran las **exenciones en Exportaciones y Operaciones Asimiladas (EXENCIONES PLENAS)**:

a) Exenciones en Exportaciones:

- I. Entregas de bienes expedidos fuera de la Unión Europea (UE).
- II. Entregas de bienes expedidos fuera de la UE por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas, aviones de turismo o cualquier medio de transporte de uso privado. (Se incluyen en este concepto las entregas de bienes a viajeros con residencia fuera de la UE siempre que los bienes salgan efectivamente de la UE y no constituyan expedición comercial).
- III. Trabajos sobre bienes muebles adquiridos para ser expedidos fuera de la UE. Se excluyen la reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.
- IV. Entregas a organismos para su exportación fuera de la UE en actividades humanitarias, caritativas o educativas.
- V. Servicios, incluidos el transporte, relacionados directamente con las exportaciones de bienes.
- VI. Prestaciones de mediación por cuenta de terceros en operaciones de exportación.

b) Operaciones Asimiladas a las exportaciones. Exenciones:

- I. Entregas, reparaciones, fletamento y arrendamiento de buques y aeronaves afectos a la navegación internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca costera así como buques de guerra.
- II. Entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos equipos de pesca, que se encuentren a bordo de los buques y aeronaves del punto I.
- III. Avituallamiento y servicios a los buques y aeronaves indicados en el punto I.
- IV. Entregas y servicios realizados en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares o con organismos internacionales.
- V. Entregas de oro al Banco de España.

- VI. Transporte marítimo o aéreo de viajeros procedentes de o con destino a puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto.
- VII. Servicios públicos de telecomunicación prestados a empresas establecidas en el extranjero cuando se hubiesen iniciado fuera del territorio de aplicación del impuesto, incluidos los iniciados en buques o aeronaves que naveguen fuera de dicho territorio.

- c) *Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos:* están exentas las entregas de bienes y servicios destinadas a zonas francas y depósitos francos y los bienes y servicios para ser incorporados a plataformas de perforación o explotación.
- d) *Exenciones relativas a regímenes aduaneros suspensivos y fiscales:* están exentos los bienes destinados al tráfico de perfeccionamiento activo o en importación temporal así como los servicios relacionados con estas entregas.
- e) *Exenciones en entregas destinadas a otro Estado miembro:* están exentos los bienes expedidos al territorio de otro Estado miembro, si el adquirente es empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como tal (p.ej. una Fundación establecida en Francia) pero que esté identificado a efectos fiscales en el otro Estado (el adquirente debe de comunicar al proveedor establecido en España su NIF a efectos del otro Estado. Por su parte, el proveedor también debe de comunicar el NIF facilitado por la Administración Española, al cliente establecido en otro Estado miembro), las entregas de medios de transporte nuevos por parte de empresarios o profesionales establecidos en España a adquirentes establecidos en la UE, en todo caso se declaran exentos.

1.2.2 Adquisiciones intracomunitaria de bienes. Exenciones

Según la Ley del IVA, será Adquisición Intracomunitaria de Bienes (AIB), la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, expedidos o transportados a España, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro. En esta sencilla definición podemos destacar dos elementos: debe de tratarse de bienes corporales y, además, éstos bienes deben de transportarse desde un Estado miembro a territorio de aplicación del impuesto. Las adquisiciones intracomunitarias tienen que estar efectuadas a título oneroso.

Para que se produzca el correcto funcionamiento del IVA en las AIB (en definitiva que se grave la operación en el país en el que se adquieran los bienes, en este caso España), además de las condiciones establecidas para la transmisión (que se trate de bienes corporales transportados desde un Estado miembro a territorio de aplicación del impuesto), el adquirente tiene que ser un empresario o profesional o una entidad jurídica que no actúe como tal.

La ventaja para el empresario establecido en territorio de aplicación del impuesto que, cumpliendo las condiciones, efectúa AIB, radica en la compensación de la cuotas de IVA. En definitiva, al adquirir bienes a un país comunitario se autorepercute el IVA al tipo impositivo correspondiente, esta cuota de IVA podrá compensársela en la liquidación de IVA correspondiente al trimestre en que efectuó la AIB (ver apartado de Deducciones) . Si el empresario tributara en el país comunitario de donde proceden los bienes, tendría que solicitar la devolución del IVA, a la hacienda del país comunitario (el plazo general para que la devolución sea efectiva es de seis meses).

Antes de enumerar las AIB que se consideran exentas, es importante definir el *Régimen Particular de determinadas personas según el cual*:

No estarán sujetas al IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto (pero si al IVA del Estado miembro de origen de los bienes) las siguientes adquisiciones intracomunitarias de bienes:

Las realizadas por :

- Sujetos pasivos acogidos al régimen de la agricultura por los bienes para el desarrollo de su actividad.
- Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones sin derecho a la deducción del IVA soportado (en definitiva que todas sus operaciones están sometidas a exención limitada).
- Personas jurídicas que no actúen como empresarios.

La no sujeción se aplicará cuando el importe de las adquisiciones no haya superado en el año anterior o durante el año en curso 10.000 euros o cuando el sujeto pasivo opte por la tributación en destino.

En resumen, mientras no se produzca la unificación fiscal dentro de la UE, que definirá un esquema impositivo general respecto al IVA, los sujetos pasivos enumerados en este apartado, al actuar como consumidores finales (soportan el IVA, pero no se lo pueden deducir), pueden optar por tributar en las adquisiciones tributarias que realicen, siempre que no superen el importe de 10.000 euros, con el IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto (16%, 7% o 4%) o con el IVA del país miembro con el que efectúen la adquisición intracomunitaria.

Exenciones en las Adquisiciones intracomunitarias de Bienes:

- I. AIB cuya entrega en territorio de aplicación del impuesto hubiese estado exenta o no sujeta. Con esta exención se trata de equiparar el trato fiscal de las entregas de bienes en territorio de aplicación del impuesto (operaciones interiores), con las operaciones intracomunitarias, de tal forma que la AIB de un bien que en territorio de aplicación del impuesto se hubiese declarado exenta, también se declare exenta en operaciones intracomunitarias. Las operaciones no sujetas y las exenciones en operaciones limitadas se enumeran en el Apéndice del Manual (puntos 1 y 2 del apéndice).
- II. AIB cuya importación hubiese estado exenta (ver punto 2 del apéndice del Manual). La razón de esta exención es la misma que la del punto anterior, esto es, equiparar el trato fiscal de las AIB y las operaciones interiores.
- III. AIB cuando el adquirente tenga el derecho a la devolución total del impuesto devengado en dichas operaciones. Esta exención se aplica a los empresarios no establecidos en territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).
- IV. Las adquisiciones de materiales de recuperación que están exentas en operaciones interiores (ver punto 2 del apéndice del Manual).
- V. Exención de las AIB en las operaciones triangulares. (Ver punto 4 del apéndice del Manual).

Aunque el tratamiento fiscal de las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes haya sido explicado en el apartado anterior (son exenciones plenas como las exportaciones), es importante resaltar lo siguiente:

- Las operaciones intracomunitarias se basan en la neutralidad del IVA, de tal forma que estas operaciones sólo tributen en un Estado miembro, generalmente en el de destino de los bienes.
- La neutralidad del impuesto se basa generalmente, en una entrega intracomunitaria, que en el país de origen se declara exenta, y la adquisición en destino gravada por el impuesto.
- La neutralidad del impuesto exige, por tanto, que sólo se declaren exentas aquellas entregas intracomunitarias de bienes cuya adquisición en destino esté gravada.
- Las entregas intracomunitarias de bienes **sujetas y no exentas** son las siguientes:
 - a. Las entregas intracomunitarias de bienes con destino a personas cuyas AIB no están sujetas al IVA del país de destino, se gravará la entrega intracomunitaria de bienes pero no la adquisición en el país de destino. En concreto, las AIB declaradas no sujetas según el Régimen particular de determinadas personas.
 - b. Las entregas intracomunitarias de bienes a las que se aplique el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Estas entregas tributan en origen y por lo tanto su adquisición no tributará en el país de destino.
 - c. Las entregas de materiales de recuperación para las que se haya renunciado a la exención en el IVA (ver apéndice). Tributa la entrega pero no la AIB.
 - d. Las entregas efectuadas en las tiendas libres de impuestos, de bienes transportados en su equipaje personal por los viajeros que se desplacen a otro Estado miembro de la UE.

1.2.3 Importaciones. Exenciones

Importación se define en la Ley del IVA como la entrada de bienes procedente de terceros países no pertenecientes a la UE.

Se asimilan a las importaciones:

- El incumplimiento de los requisitos para la afectación a la navegación marítima o aérea internacional de buques y aeronaves que se beneficiaron de la exención.
- La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de buques cuya adquisición intracomunitaria hubiese gozado de exención.
- Las adquisiciones de bienes cuya entrega intracomunitaria o importación quedó exenta en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares u organismos internacionales.
- Las salidas de las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, así como el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales.

Se consideran **exentas**, entre otras, las siguientes importaciones de bienes:

- Importaciones cuya entrega interior estuviese exenta (ver punto 2 del apéndice del Manual).
- Importaciones de pequeños envíos que no excedan de 42,07 euros.
- Importaciones de bienes por traslado de la sede social.
- Bienes obtenidos por productos agrícolas o ganaderos en tierras situadas en un país tercero contiguo.
- Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo.
- Animales de laboratorio y sustancias destinadas a la investigación.
- Reimportación de bienes en el mismo estado en que fueron exportados y tengan exención de derechos de importación, servicios relacionados con las importaciones exentas; bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.

Para resumir la tributación de las distintas operaciones de tráfico internacional se utiliza el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La empresa "A", residente en territorio español ha realizado las siguientes operaciones en el ejercicio:

- Ventas interiores sujetas y no exentas: 300 u.m.
- Ventas a países de la UE : 1.000 u.m.
- Exportaciones: 500 u.m.

El importe de las adquisiciones a terceros asciende a 1.500 u.m., el IVA soportado correspondiente a estas adquisiciones es de 240 u.m.. (16% de 240). Ha realizado importaciones de bienes corrientes por valor de 100 u.m, siendo el IVA soportado de 16 u.m. y adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes por 200 u.m.

La liquidación de IVA del ejercicio aplicando el tipo general del 16% será:

– Por las ventas interiores la empresa está obligada a repercutir el IVA, al tratarse de operaciones sujetas y no exentas.

– Por las entregas intracomunitarias de bienes la empresa no repercute el IVA, al tratarse de operaciones sujetas pero exentas plenas. Esta exención no genera la limitación de la deducción de las cuotas de IVA soportado.

– Por las exportaciones el empresario no repercute el IVA, al tratarse de operaciones sujetas pero exentas plenas al igual que las entregas intracomunitarias de bienes.

– Las AIB realizadas por el empresario, siempre y cuando se cumplan todas las condiciones establecidas, son neutrales, en definitiva el empresario se autorepercute el IVA correspondiente y luego se lo deduce.

– En el caso de importaciones, el IVA soportado será deducible siempre y cuando los bienes adquiridos sean necesarios para la obtención de los ingresos.

IVA REPERCUTIDO

Ventas interiores:	300 x 16%	–
Entregas intracomunitarias:	1.000 x 0%	–
Exportaciones:	500 x 0%	32
AIB:	200 x 16%	80
Total IVA repercutido		48

IVA SOPORTADO

Adquisiciones a terceros:	1.500 x 16%	16
Importaciones:	100 x 16%	32
AIB:	200 x 16%	288
Total IVA soportado		240

LIQUIDACIÓN DE IVA

– 208

Las **conclusiones** que se extraen de este ejemplo son:

- Las operaciones de venta a terceros países o a países de la UE, no distorsionan el funcionamiento del IVA en el comercio exterior. Estas operaciones se declaran exentas de carácter ilimitado o plenas siendo deducible el IVA soportado en las adquisiciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto.
- Las AIB, tienen un doble tratamiento para garantizar la neutralidad del IVA en las operaciones intracomunitarias de bienes. La empresa se autorepercuta el impuesto y luego se lo deduce. No hay control aduanero como en el caso de las exportaciones e importaciones, la responsabilidad cae de lleno en el adquirente.
- En el caso de importaciones la empresa tiene que pagar el tipo de IVA correspondiente según la clase de bien que adquiere. La cuota de IVA soportado es deducible en la medida que el bien sea necesario para la obtención de los ingresos.
- A diferencia de las operaciones intracomunitarias de bienes, en las operaciones con terceros países (exportaciones /importaciones) sí hay control aduanero, devengándose en su caso los derechos arancelarios correspondientes (ver apartado 2 de este capítulo).

1.3 Lugar de realización de las operaciones de tráfico internacional

Las *entregas intracomunitarias de bienes y las Exportaciones* se rigen, en general, por las mismas reglas de localización que las entregas interiores, en concreto se entienden realizadas en territorio de aplicación del impuesto si el prestador de la entrega de bienes reside en Península /Islas Baleares. El sujeto pasivo está obligado a emitir la factura correspondiente, pero, como ya se ha comentado, la

entrega intracomunitaria de bienes está exenta. Se emitirá la factura sin el IVA correspondiente al gravarse la operación en el Estado miembro de destino de los bienes. (En el caso de prestaciones de servicios el lugar de realización se resume en el punto 3 del apéndice del Manual).

Las **Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes**, tienen sus propias reglas para entender que la puesta a disposición se ha efectuado en territorio Español y que, por lo tanto, el adquirente deberá facturarse por esa adquisición (aunque el IVA devengado no lo ingrese efectivamente en la hacienda pública) y ejercer por este mismo concepto el derecho a la deducción por la cuota de IVA soportado.

Se entiende que una Adquisición Intracomunitaria de Bienes se ha realizado en territorio de aplicación del impuesto (y por lo tanto, como se ha comentado, estará sometida al IVA) cuando:

1. Se encuentre en territorio de aplicación del impuesto la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. Regla general: se gravarán en el país donde se produzca la entrega material de los bienes, el contrato de transporte se establece como un medio importante de prueba.
2. Como regla particular, cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el NIF a efectos del IVA atribuido por la Administración Española, siempre que estas adquisiciones no hubiesen sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

Por tanto, los requisitos que han de darse para que una AIB se entienda realizada en territorio de aplicación del impuesto son :

- Ha de tratarse de una transmisión onerosa de bienes corporales.
- Debe haber un servicio de transporte desde el estado miembro donde procede el bien hasta el estado miembro donde llega la expedición.
- El adquirente de los bienes (situado en península o Islas Baleares) debe de ser un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal.
- El transmitente no se puede beneficiar del régimen de franquicia en el estado miembro desde el que se expidan los bienes.
- Como regla particular: el adquirente comunicará su NIF al vendedor (esta regla de carácter subsidiario, sólo se aplica cuando el adquirente no acredite haber satisfecho el IVA en el estado miembro de llegada de la expedición).

Los **transportes comunitarios** son operaciones independientes de las entregas y adquisiciones intracomunitarias, estos servicios de transporte están sujetos y no exentos del IVA, los transportes de bienes se entienden realizados en España cuando:

- Los servicios de transporte se inicien en España, salvo que el destinatario hubiese comunicado el NIF atribuido por otro Estado miembro. (En este supuesto, el destinatario pagará por este servicio de transporte el IVA del otro Estado miembro no el de España).
- Los servicios de transporte se inicien en otro Estado miembro, pero el destinatario haya comunicado el NIF atribuido por la administración. española. (En este caso, en principio el adquirente debería pagar el IVA del otro estado miembro, pero al comunicar el NIF la operación se encuentra gravada el IVA español).

En el caso de las **Importaciones**, tenemos que recordar que, según la ley del IVA, estas operaciones están sujetas independientemente del fin al que se destinen y la condición del importador (siempre que se pongan a disposición del adquirente en territorio de aplicación del impuesto).

El hecho imponible “importación” sólo se produce en relación con aquellos bienes procedentes de terceros países. El gravamen sobre las importaciones se justifica por la necesaria aplicación de los ajustes fiscales en frontera, en definitiva el objetivo es equiparar la carga fiscal que soportan los bienes nacionales en relación con productos procedentes de terceros países a los que se les ha devuelto los impuestos del país de salida.

Por lo tanto, se entienden realizadas en territorio de aplicación del impuesto las importaciones sujetas y no exentas cuando se pongan a disposición del adquirente en territorio de aplicación del impuesto, con independencia de la condición del importador (persona física, profesional, empresario o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional).

1.4 Devengo del impuesto

En las operaciones de tráfico internacional el devengo del impuesto en el caso de las **AIB** coincide con el de las entregas de bienes en operaciones interiores, el impuesto se devenga en el momento en que se considera efectuada la entrega del bien. En el caso de las **importaciones** el devengo del impuesto se producirá en el momento del devengo de los derechos de importación.

1.5 Base Imponible

La determinación de la base imponible en las operaciones de tráfico internacional, en general, se determina igual que si se tratara de una operación interior:

1. **Regla General:** importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas. Éste importe incluye:
 - Los gastos generales: comisiones, portes, transporte, seguros y cualquier otro crédito derivado de la operación, salvo los intereses por pagos aplazados que correspondan a un periodo posterior a la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios.
 - Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, excepto las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA.
 - Tributos que recaigan sobre las mismas operaciones salvo el IVA. Por ejemplo, los impuestos especiales.
 - Cantidades retenidas en concepto de indemnización por incumplimiento de contrato o resolución de las operaciones. Se trata de las arras o señal entregadas por el comprador y que el vendedor hace suyas en caso de rescisión del contrato por parte del comprador.
 - Importe de los envases y embalajes.

No se incluye en la base imponible: lo que se perciba en concepto de indemnizaciones que no constituya contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, los descuentos y bonificaciones y los suplidos por cuenta del cliente (sumas pagadas por cuenta y nombre del cliente por mandato expreso de éste).

2. Reglas especiales

- Contraprestaciones no dinerarias: precios de mercado.
- Entregas de bienes y servicios de diversa naturaleza: precios de mercado.

- Autoconsumo: valor de adquisición o coste de producción.
- Vinculación entre las partes: valor de adquisición o coste de prestación de los servicios.
- Contraprestación en moneda extranjera: cambio vendedor en el momento del devengo.

3. *Modificación de la Base Imponible.*

La base imponible determinada según el punto 1. y 2. puede ser reducida en las siguientes cuantías:

- Por el importe de los envases y embalajes devueltos.
- Por los descuentos y bonificaciones concedidos con posterioridad a la operación, siempre que sean debidamente justificados (los descuentos previos no integran la base imponible).
- Por la anulación total o parcial de la operación por resolución firme (judicial o administrativa) o por usos de comercio.

Una vez modificada la base, por alguna de las circunstancias anteriores, el sujeto pasivo está obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento en los que se rectifique o anule la cuota repercutida. La liquidación por IVA del destinatario estará condicionada a la recepción de este documento que rectifique las facturas anteriormente emitidas.

Las especialidades en el caso de las *importaciones* de bienes son el resultado de sumar al valor en aduana:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del IVA, así como los que se devenguen con motivo de la importación a excepción del IVA. Por ejemplo: los impuestos especiales, los derechos de importación.
- Los gastos accesorios, como las comisiones, gastos de embalaje, transporte y seguro, así como las tasas por servicios prestados (portuarios, reconocimiento e inspección), hasta el primer lugar de destino de los bienes dentro de la UE. La doctrina administrativa entiende que la llegada al primer lugar de destino se entiende producida en el momento en el que concluye la descarga de los bienes en el mencionado lugar, de tal forma que los gastos accesorios producidos con posterioridad a este hecho no formarán parte de la base imponible.

1.6 Sujetos Pasivos

Serán sujetos pasivos de IVA:

- Como **regla general**: las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las operaciones gravadas por el IVA.
- Como **regla especial** (regla de inversión del sujeto pasivo): los empresarios y profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas cuando:
 - Estas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. **Ejemplo**: si una empresa de publicidad italiana presta servicios a una empresa residente en Península o Islas Baleares, la empresa, destinataria de los servicios es la obligada al pago del IVA, debe repercutírselo a sí misma mediante un documento sustitutivo de factura que tendrá el mismo valor que la factura para el ejercicio del derecho a la deducción. Esta deducción no está condicionada al pago previo de la cuota reflejada en los documentos. En definitiva, la cuota de IVA que se autorepercuta el empresario

o profesional pasa en el siguiente periodo a ser cuota de IVA soportado deducible, verificándose la neutralidad del IVA en este tipo de operaciones.

- Se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas. A estos efectos se consideran como tales los que se utilicen normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, como lingotes, laminados, chapas hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no estén destinados, normalmente al consumo. Desde el 1-1-2000 en las entregas de oro de inversión con renuncia a la exención, el sujeto pasivo es el adquirente, así como también lo será en entregas de materias primas o productos de oro que no se destinen al consumo final y que tengan una ley superior a 325 milésimas.

En el caso de *exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes*, los sujetos pasivos del impuesto serán los empresarios y profesionales que realicen estas operaciones. En términos generales al estar sometidas estas operaciones a exención plena, el empresario o profesional deberá emitir factura sin IVA.

En las *adquisiciones intracomunitarias de bienes* el sujeto pasivo es la persona que las realiza, en definitiva, al igual que en las entregas de bienes, soportará el IVA el destinatario de los bienes cuando estos hayan llegado a España.

En el supuesto de *importaciones*, serán sujetos pasivos del impuesto quienes las realicen.

1.7 Tipos Impositivos

En el IVA existen tres tipos impositivos distintos según se consideren los bienes o servicios.

- a) **Tipo general:** 16 %
- b) **Tipo reducido:** 7 %, se aplica a:

Adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

- Productos de nutrición humana o animal, excepto bebidas alcohólicas.
- Animales, vegetales y productos utilizados para la obtención de productos destinados a la alimentación humana o animal.
- Semillas, materiales para la protección y reproducción de vegetales o animales, fertilizantes, herbicidas, etc.
- Aguas aptas para la alimentación humana o animal.
- Especialidades farmacéuticas para fines veterinarios.
- Aparatos y complementos, incluidas gafas graduadas y lentillas, destinados a suplir deficiencias físicas del hombre y animales, productos sanitarios, equipo médico e instrumental, excluidos los cosméticos y los productos de higiene personal.
- Edificios aptos para viviendas, incluidos como máximo dos plazas de garaje cuando se transmitan conjuntamente.
- Ciclomotores de dos o tres ruedas con cilindrada inferior a 50 cc.
- Flores, plantas de carácter ornamental, semillas, bulbos, esquejes y productos utilizados para su obtención.
- Gas licuado del petróleo envasado.

Prestaciones de servicios siguientes:

- Transporte de viajeros y sus equipajes.
- Hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y suministros de comidas para consumir en el acto.
- Servicios de carácter agrícola, forestal o ganadero cuando estén excluidos del régimen especial y los servicios de las cooperativas agrarias prestados a sus socios.
- Intérpretes, artistas, directores y técnicos de producciones cinematográficas y de obras teatrales o musicales.
- Limpieza de vías públicas, parques y jardines.
- Recogida de basuras, limpieza y desratización de alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- Entradas a teatros, museos, circos, parques de atracciones, conciertos, bibliotecas, parques zoológicos, cines, festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, etc., cuando no estén exentos.
- Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte.
- Servicios de asistencia social no exentos.
- Servicios de empresas funerarias.
- Asistencia sanitaria, dental y curas termales no exentas.
- Espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Servicios de peluquería.
- Ejecuciones de obra de albañilería en viviendas realizadas para personas físicas cuando constituya su vivienda particular y la terminación de la misma o rehabilitación haya concluido a menos dos años antes del inicio de las obras.
- Las ejecuciones de obras en contratos directos entre promotor y contratista para construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas (cuando al menos el 50% de la superficie se destine a viviendas).
- Ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y armarios empotrados para las edificaciones del punto inmediato anterior.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección y las entregas de obras de arte realizadas por sus autores o derechohabientes o por empresarios distintos de los revendedores de obras de arte cuando tengan derecho a deducir las cuotas de IVA soportado.

c) **Tipo reducido** del 4 %.

AIB e importaciones de:

- Pan común, harinas panificables y cereales para su elaboración.
- Leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos no transformados.
- Libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios (discos, videos, productos informáticos) entregados conjuntamente mediante precio único salvo que el valor del mercado de los complementos sea superior al del libro o revista.
- Medicamentos de uso humano, excluidos los cosmético, los coches de minusválidos, incluidos autotaxis; prótesis y órtesis para minusválidos.
- Viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas como máximo dos plazas de garaje cuando se transmitan conjuntamente.

La aplicación de los tipos reducidos (7% o 4%) se efectuará a las ejecuciones de obras que sean prestaciones de servicios y tengan como resultado la obtención de bienes a cuya entrega le resulte de aplicación un tipo reducido.

1.8 Deducciones. Regla General

Como comentamos al principio, el funcionamiento del IVA, dentro del territorio de aplicación del impuesto, se basa en deducir de las cuotas de IVA repercutido (efectivamente devengado), las cuotas de IVA soportado.

Para efectuar la liquidación del impuesto hace falta determinar qué cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo son efectivamente DEDUCIBLES. Esto es lo que se analiza en este apartado.

1.8.1 Regla General

Según la Ley del IVA procederá el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado:

- a) En la medida en que se realicen operaciones sujetas no exentas. Sólo si el empresario o profesional está obligado a repercutir el IVA en territorio de aplicación del impuesto, podrá ejercitar el derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportado en el mismo territorio. Se consideran cuotas deducibles las satisfechas por los siguientes conceptos: importaciones de bienes, autoconsumo interno gravado, operaciones en las que se dé la inversión del sujeto pasivo y adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- b) El derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado sólo podrá realizarse sobre aquellos gastos en bienes y servicios que se afecten a la realización de las operaciones gravadas.
- c) Las cuotas de IVA soportado podrán ser deducidas por aquellos sujetos pasivos del impuesto que actúen como empresarios y profesionales. (Los consumidores finales soportarán el impuesto pero no se lo podrán deducir).

No son deducibles las cuotas de IVA soportadas:

- a) Procedentes de adquisiciones de bienes o servicios no afectos directa y exclusivamente a actividades empresariales o profesionales. No se entienden afectos directa y exclusivamente los siguientes bienes de inversión:
- Los destinados a dichas actividades y a otras de naturaleza no empresarial o profesional.
 - Los que no figuren en la contabilidad.
 - Los destinados a satisfacer necesidades personales o particulares del empresario o profesional, sus familiares o su personal, salvo alojamiento gratuito para personal de vigilancia.
- Sí se consideran deducibles las cuotas soportadas por adquisición, importación y arrendamiento de los bienes de inversión de este apartado siempre que se empleen en todo o parte de la actividad empresarial con las siguientes reglas:
- En automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, será deducible el 50 % de la cuota de IVA soportado.
 - En el resto de los bienes de inversión según criterios de afectación a la actividad empresarial.

Ejemplo:

Cuota soportada por adquisición de vehículos 200, sólo será deducible el 50%, en definitiva 100. Suponiendo la adquisición de ordenadores donde la cuota de IVA soportado asciende a 500, y el empresario previsiblemente sólo los va a afectar a la actividad empresarial en un 75%, solo podrá deducirse el 75% de 500 (375 unidades). Si al final del ejercicio el porcentaje de afectación resulta del 85%, se procederá a una regularización, practicándose una deducción complementaria del 10% (50 unidades).

- b) Adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación o mantenimiento de los siguientes bienes y servicios:
- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas cultivadas.
 - Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
 - Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
 - Los destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.
- c) Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y manutención, salvo que su importe tuviera la consideración de gasto deducible en el IRPF o en el Impuesto de Sociedades.

Serán deducibles las cuotas de IVA soportado en los casos b) y c), cuando se trate de:

- Muestras gratuitas y objetos publicitarios de escaso valor.
- Bienes de exclusiva aplicación científica, industrial, comercial, agraria o clínica.
- Bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso. Por **ejemplo**: las empresas de arrendamiento financiero “leasing” que ceden vehículos a otras entidades, pueden deducir las cuotas de IVA soportado en la adquisición

o importación, así como las procedentes de los bienes y servicios necesarios para su mantenimiento, siempre que su importe se repercuta a los destinatarios formando parte de la base imponible de los servicios prestados (DGT, 7-11-88).

- Servicios recibidos para ser prestados mediante contraprestación en virtud de operaciones sujetas. Las cuotas por gastos de viaje, alojamiento y manutención pueden deducirse cuando se cedan a terceras personas mediante contraprestación, con repercusión del IVA precedente.

El efecto que produce la exclusión o la restricción del derecho a deducir las cuotas de IVA comentadas en este apartado, es el mismo que para el supuesto de exenciones limitadas; el empresario o profesional al no poder deducirse estas cuotas de IVA, las incorpora como mayor gasto del ejercicio.

1.8.2 Regla de la Prorrata

Se analiza ahora el supuesto siguiente: parte de los ingresos por prestación de servicios o entregas de bienes están exentas y parte no. En este punto la Ley del impuesto nos clarifica la actuación a seguir pues es de aplicación la Regla de la Prorrata.

La regla de la prorrata va a ser aplicable cuando el sujeto pasivo realice de forma conjunta operaciones (ventas) sometidas a exención limitada y ventas sujetas que generan, por tanto, el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible.

La regla de la prorrata presenta dos modalidades: la general, que se aplica siempre que no proceda aplicar la prorrata especial y la especial que solamente es aplicable en determinados casos.

a) Prorrata general:

Ejemplo:

Supongamos un empresario que al concluir el ejercicio presenta los siguientes datos:

<i>Ventas sujetas</i>	<i>1.000</i>
<i>Exportaciones (Ventas a Australia)</i>	<i>200</i>
<i>Entregas comunitarias (Ventas a Francia)</i>	<i>300</i>
<i>Ventas sometidas a exención limitada</i>	<i>700</i>

El importe total de las adquisiciones a terceros en operaciones interiores (gastos con IVA, como por ejemplo compras de mercaderías, suministros, servicios de asesoría, alquileres... etc.) es de 800 unidades monetarias sin IVA. El tipo de IVA aplicable es el general del 16%. Vistos los datos del ejemplo y aplicando lo expuesto en apartados anteriores se deduce lo siguiente:

- *Las Ventas sujetas sí que generan el derecho a la deducción: el empresario está obligado a repercutir el IVA, cuando emite la factura por lo tanto el derecho a la compensación aparece de forma automática.*
- *Las Exportaciones y las Entregas comunitarias (Operaciones Asimiladas a las exportaciones bajo determinados requisitos) también generan el derecho a la deducción aunque el empresario esté obligado en esta operación de Venta a no repercutir el IVA aplicable en territorio de aplicación del impuesto.*
- *Por las Ventas sometidas a exención limitada no se genera el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en operaciones interiores (Península e Islas Baleares), el empresario está obligado a emitir factura sin repercutir IVA.*

Parte de las ventas generan el derecho a la compensación de las cuotas de IVA y parte no, la Regla de la Prorrata en su modalidad general, calcula el peso relativo de las ventas corrientes que sí generan el derecho a la deducción respecto del total.

En definitiva supone el cálculo de un porcentaje. En nuestro ejemplo la Prorrata será el resultado de dividir las ventas que generan el derecho a la deducción entre el total:

$$1.500 / 2.200 = 68,18$$

Así la prorrata aplicable en ese ejercicio asciende al 68,18% = 69%.

La Prorrata se calcula sobre las ventas y se aplica sobre las cuotas de IVA soportado en operaciones interiores.

La liquidación definitiva por IVA para el empresario será entonces:

IVA DEVENGADO		
Por las ventas sujetas:	1.000 al 16 %	160
Por las ventas a Australia:	200 al 0 %	–
Por las ventas a Francia:	300 al 0 %	–
Total		160
IVA SOPORTADO EN OPERACIONES INTERIORES		
Cuotas de IVA soportado:	800 al 16 %	128
IVA soportado deducible:	69 % de 128	(88,32)
IVA A INGRESAR / DEVOLVER: (160 – 88,32)		71,68

A continuación se analiza, con más detalle, el cálculo de la Prorrata en base a lo expuesto en la Ley del IVA:

- La Regla de la Prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo efectúe conjuntamente operaciones con y sin derecho a deducción y cuando perciba subvenciones para financiar las actividades no integradas en la base imponible del IVA.
- La prorrata general se calcula sobre las ventas y se aplica sobre las cuotas de IVA soportado efectivamente deducible (como se ha visto en el ejemplo anterior).
- El porcentaje de deducción se determinará multiplicando por cien el resultado de una fracción en la que figuren:
 - En el numerador, el importe total de las operaciones que generan el derecho a la deducción.
 - En el denominador, el importe total de las operaciones realizadas incluidas las que no originen el derecho a la deducción y las subvenciones no vinculadas al precio cuando no fueron integradas en la base imponible del IVA.

– Se excluirán del numerador y denominador:

1. Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes (sucursales) situados fuera del territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares), cuando los costes de dichas operaciones no sean soportados por establecimientos establecidos dentro del ámbito de aplicación del IVA (Península e Islas Baleares).
2. El IVA de las operaciones a incluir para el cálculo de la prorrata. En definitiva tanto en el numerador como en el denominador se incluirán las ventas netas de IVA.
3. Las ventas de bienes de inversión.
4. Los ingresos por operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan la actividad habitual del sujeto pasivo.
5. Operaciones no sujetas.

En **resumen** para el cálculo de la prorrata en su modalidad general, se tomarán los ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios procedentes del desarrollo normal de la actividad del empresario. Los ingresos de carácter extraordinario (por **ejemplo**: las ganancias derivadas de la venta de los bienes de activo fijo afectos a la actividad) no se tomarán en cuenta para el cálculo de la prorrata. La prorrata se redondeará por la unidad superior.

La aplicación de la prorrata general supone conocer el total de ventas que generan el derecho a la deducción, las que no lo generan y las subvenciones que han financiado la actividad no integradas en la base imponible, estos datos sólo los dispone el empresario al final del periodo impositivo (si el titular es persona física, la fecha coincide con el 31 de diciembre de ese año, y si es persona jurídica al concluir el ciclo mercantil, 12 meses que pueden coincidir o no con el año natural).

Para solucionar este problema la Ley del IVA establece que la prorrata aplicable provisionalmente será la del año anterior, procediendo a la regularización de esta en la última declaración / liquidación por IVA. Así, para el ejercicio “n” si la actividad cumple las condiciones para la aplicación de la regla de la prorrata, se aplicará provisionalmente la prorrata del ejercicio “n-1” en las declaraciones obligatorias (mensuales o trimestrales) del ejercicio, hasta la última liquidación donde se procederá a la regularización.

El sujeto pasivo también puede solicitar la aplicación de un porcentaje provisional a la Administración en los supuestos de inicio de actividad o cuando se produzcan determinadas circunstancias que puedan variar significativamente el porcentaje definitivo del año anterior.

Ejemplo:

Prorrata del ejercicio “n-1” = 40%, este porcentaje se aplicará sobre las adquisiciones durante los tres primeros trimestres del ejercicio “n”, o, de enero a noviembre si la empresa tiene que presentar declaraciones mensuales. Al cierre del ejercicio se podrá conocer el importe total de las ventas que han generado el derecho a la deducción (ventas en Península e Islas Baleares, Exportaciones y Ventas a países pertenecientes a la UE, bajo determinadas condiciones), las que no lo generan y el importe de las subvenciones destinadas a financiar la actividad que no han sido incluidas en la base imponible del IVA.

Supongamos que la prorrata definitiva para el ejercicio “n” asciende al 38%, esto supone que en la última liquidación deberemos ingresar un 2 % adicional a aplicar sobre el importe de las cuotas de IVA soportado deducible de los trimestres / meses anteriores, si por el contrario la prorrata definitiva es del 42 %, deberemos deducirnos un 2% adicional por el mismo concepto de regularización del IVA.

Antes de concluir con el análisis del cálculo de la prorrata general, se tratará la influencia de las subvenciones en la estimación de este porcentaje. A estos efectos vamos a distinguir:

- I. Subvenciones vinculadas al precio de venta de los productos o de la prestación de servicio: este tipo de subvenciones son las que se conceden por un tercero distinto del proveedor y del destinatario, con anterioridad a la realización de las operaciones y se fijan en función del número de unidades vendidas o del volumen de servicios prestados. Este tipo de subvenciones se incluye en la base imponible del IVA y, por tanto, se van a computar en el numerador y denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de IVA.
- II. Subvenciones no vinculadas al precio pero que se utilizan para el desarrollo de la actividad: estas subvenciones no se integran en la base imponible del IVA, pero constituyen un valor añadido que no se refleja en el precio; son las subvenciones de explotación y /o de capital. A partir del 1/1/98 se integran en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata general (así se grava, mediante la reducción de las deducciones, el valor añadido que representan, no deduciendo el IVA soportado correspondiente a los bienes y servicios que el empresario haya adquirido con esa subvención). El tratamiento de las subvenciones es el siguiente:
 - Las subvenciones de explotación se integran por el importe total de lo percibido en cada año.
 - Las subvenciones de capital se incluyen por quintas partes del total percibido al afectar a bienes de utilización duradera, aunque también se pueden incluir en el denominador por el importe total, al ser la imputación por quintas partes opcional.
 - Cuando la subvención de capital se conceda para adquirir un bien concreto, se reducirá la deducción de la cuota soportada en la proporción que represente el valor del bien respecto del total de la subvención.
 - No se incluirán en el denominador las siguientes subvenciones:
 - Las vinculadas a actividades no empresariales.
 - Las relacionadas con las operaciones con exención plena y las no sujetas que originen el derecho a la deducción.
 - Las percibidas por los Centro Especiales de Empleo (L 13/82).
 - Las financiadas con cargo al FEOGA (L 9/98) y al IFOP.
 - Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (Ley 6/2000, art 6 y disp. Transitoria 5ª).

Para esta última subvención que no se incluirá en el denominador de la prorrata, aclarar que los "gastos por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica" serán aquellos gastos y actividades definidos en el artículo 33 y 33 bis de la Ley del Impuesto de Sociedades, en resumen estos son:

- Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración del los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.
- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "Know-how" y diseños.

- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

Para las entidades que se acojan al régimen especial de las empresas de reducida dimensión (cifra neta de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior inferior a 5 millones de euros para el ejercicio 2002), también se considerarán gastos de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, los relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

Esta disposición resulta aplicable a los importes de las subvenciones percibidos a partir del 15/12/2000, incluso en el caso de que dichas subvenciones hubiesen sido acordadas con anterioridad a esta fecha.

La Ley 55/99, con efectos desde el 1/1/2000 establece que se incluirán en el denominador de la prorrata todas las subvenciones percibidas con independencia de la fecha en que se hayan acordado.

Ejemplo:

Calcular el importe de la prorrata correspondiente a las siguientes operaciones realizadas por un empresario durante un año y efectuar la liquidación por IVA, suponiendo que el importe de las adquisiciones a terceros asciende a 240.404,84 euros y que el empresario adquirió maquinaria por importe de 42.070,85 euros; para adquirir este bien ha recibido una subvención de 6.010,12 euros (todos los importes se suponen excluidos de IVA, la liquidación se efectuará aplicando el tipo general del 16 %):

<i>Ventas interiores (sujetas y no exentas)</i>	<i>120.202,42 euros</i>
<i>Ventas sometidas a exención limitada</i>	<i>60.101,21 euros</i>
<i>Exportaciones</i>	<i>30.050,61 euros</i>
<i>Subvenciones de explotación percibida (no vinculada al precio)</i>	<i>27.045,54 euros</i>
<i>Venta de maquinaria</i>	<i>18.303,36 euros</i>

$$\text{Prorrata} = \frac{(120.202,42 + 30.050,61)}{237.399,78 + (120.202,42 + 60.101,21 + 30.050,61 + 27.045,54)}$$

Prorrata = 64% (63,29 %, se redondea a la unidad superior)

Liquidación de IVA

IVA DEVENGADO

Ventas interiores	120.202,42 al 16 %	19.232,39
Venta maquinaria	18.303,36 al 16 %	2.928,54
Total IVA devengado		22.160,93

IVA SOPORTADO

Cuota de IVA soportado (240.404,84 al 16 %)	38.464,77
IVA soportado deducible 38.464,77 al 64 %	-24.617,45

Cuota de IVA soportado por la adquisición de

Maquinaria: (42.070,85 al 16%)	6.731,34
Proporción subvención / precio del bien (6.010,12 / 42.070,85 = 14,28 %)	14,28%
Cuota de IVA deducible = $(1 - 0,1428) \times 6.731,34 \times 64 \%$	-3.692,87
Total IVA soportado deducible	-28.310,32

IVA A INGRESAR / A DEVOLVER

- 6.149,39

Ejemplo:

Un empresario individual presenta los siguientes datos sobre sus operaciones en el ejercicio, suponiendo que la prorrata del ejercicio inmediato anterior asciende al 63%, efectuar las liquidaciones trimestrales de IVA, y la regularización correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio en el caso de que la prorrata definitiva del ejercicio sea del 70%:

Datos	IVA devengado	IVA soportado
1º trimestre	100	100
2º trimestre	200	110
3º trimestre	120	90
4º trimestre	110	200
Total	330	500

Primer trimestre:

IVA devengado	100
IVA soportado deducible 63% de 100	-63
A ingresar	37

Segundo trimestre:

IVA devengado	200
IVA soportado deducible 63% de 110	-70
A ingresar	130

Tercer trimestre:		
IVA devengado		120
IVA soportado deducible	63% de 90	-57
A ingresar		63
Cuarto trimestre:		
IVA devengado		110
IVA soportado anual deducible	70% de 500	- 350
Diferencia		- 240
Ingresado 1º,2º y 3º trimestre (37+130+63)		230
A devolver / compensar (-240+230)		10

b) Prorrata especial

Como excepción a la aplicación de la prorrata general, se puede solicitar la aplicación de la prorrata especial. La solicitud se hará en los siguientes supuestos:

- I. Cuando el sujeto pasivo opte por su aplicación en los plazos y forma previstos por la Ley.
- II. Obligatoria, cuando el montante total de las cuotas deducibles, en un año natural por aplicación de la prorrata general, exceda en un 20 % del que resultaría por aplicación de la prorrata especial.

Los plazos para solicitar la aplicación de esta modalidad de prorrata establecidos son en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efecto, o en su caso, dentro del mes siguiente al comienzo de las actividades o las de un sector diferenciado.

El lugar de presentación será la Delegación o Administración de la Agencia tributaria que corresponda al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sin necesidad de utilizar un modelo oficial de impreso. Se considera concedida en los términos solicitados cuando transcurra un mes desde su presentación, es decir, por silencio administrativo.

En general la prorrata especial se aplica cuando el sujeto pasivo tiene dos actividades diferenciadas: en una realiza operaciones no sometidas a exención limitada, que le generan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, tanto por la adquisición de bienes corrientes como de bienes de inversión y, en el otro sector diferenciado de la actividad, las operaciones no le generan el derecho a la deducción.

En la prorrata especial se deducirán las cuotas de IVA soportado en adquisiciones utilizadas exclusivamente en operaciones con derecho a la deducción del impuesto. El IVA soportado en adquisiciones utilizadas parcialmente en operaciones con derecho a la deducción será deducible en el porcentaje correspondiente. En ningún caso pueden ser objeto de deducción las cuotas no deducibles (según lo expuesto en el apartado de Deducciones. Regla general). Si las operaciones se financian con subvenciones no vinculadas al precio que deban incluirse en el denominador de la prorrata, se aplicaran las reglas y procedimientos de la prorrata general.

Por la parte de las cuotas soportadas que no originen el derecho a la deducción, (no serán deducibles las cuotas de IVA soportado por la adquisición o importación de bienes corrientes o de bienes de inversión, imputadas a este sector de la actividad) el sujeto pasivo deberá contabilizar éstas como mayor coste del ejercicio. Sin embargo contabilizará de forma separada los gastos netos de IVA, las cuotas de IVA soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Ejemplo:

Un sujeto pasivo que realiza dos actividades diferenciadas por ejemplo, es titular de un despacho de abogados y, además, es propietario de una academia dedicada a la preparación de oposiciones), ha solicitado en tiempo y forma a la Administración la aplicación de la prorrata especial. Los datos de sus operaciones y adquisiciones son los siguientes a efectos de la declaración por IVA:

Ventas de bienes y servicios:

Sector A		Sector B	
Sujetas y no exentas	3.000 u.m.	Sujetas con exención limitada	1.000 u.m.
IVA	480 u.m.	IVA	-
Exportaciones	2.000 u.m.		
IVA	-		

Adquisiciones de bienes y servicios:

- *Utilizados exclusivamente en operaciones con derecho a la deducción del impuesto (gastos imputables exclusivamente a las ventas sujetas y no exentas): 800 u.m., IVA soportado 128 u.m.*
- *Utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a la deducción (gastos imputables exclusivamente a las ventas sometidas a exención limitada) 300 u.m., IVA soportado 48 u.m.*
- *Utilización mixta (gastos imputados tanto a las ventas sometidas a exención limitada como a las sujetas y no exentas): 700 u.m., IVA soportado 112 u.m.*

Liquidación del IVA por aplicación de la prorrata especial

IVA devengado en operaciones interiores	480
IVA soportado en operaciones interiores	- 221
- Totalmente deducible	128
- Por utilización mixta 83% 112	93
* Cálculo de la prorrata $P = \frac{3.000+2.000}{6.000}$	$P = 83\%$
A ingresar	259

Liquidación del IVA por aplicación de la prorrata general

IVA devengado en operaciones interiores	480
IVA soportado en operaciones interiores: $(128+48+112) \times 83$	- 288
A ingresar	192

En este caso resulta de aplicación la regla de la prorrata especial al cumplir el requisito II de este apartado: exceso entre prorrata general y especial:

$$192 - 128 = 64;$$
$$64 / 192 \times 100 = 33\%$$

Si en la actividad que le genera el derecho a la deducción se percibiera una subvención no vinculada al precio que deba incluirse en el denominador de la prorrata, el procedimiento a seguir sería el mismo que el ya comentado para la prorrata general. En nuestro **ejemplo**, el sector que le genera el derecho a la deducción (despacho de abogados), tiene una prorrata del 100%, si en el ejercicio recibiese una subvención de explotación por importe de 1.000, la prorrata sería $5.000/6.000 = 83\%$. Si en la actividad de "despacho de abogados" se recibiera una subvención para adquirir un determinado bien de inversión, el tratamiento sería el ya comentado para la prorrata general.

En el caso del sector que no genera el derecho a la deducción (academia), la percepción o no de subvenciones no afecta al no poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

c) Regularización de las deducciones.

I. Bienes de inversión.

Como ya se ha comentado, una de las principales ventajas del IVA consiste en la compensación inmediata de las cuotas soportadas tanto por la adquisición o importación de bienes y servicios corrientes, como por la adquisición o importación de bienes de inversión. Pero si el sujeto pasivo está sujeto a prorrata las cuotas soportadas deducibles se deben regularizar cuando se den ciertas circunstancias y en un plazo determinado.

La ley del IVA establece para los bienes de inversión que el IVA deducido por la adquisición o importación deberá regularizarse durante los cuatro años siguientes, nueve si son terrenos o edificaciones, cuando la deducción definitiva en cada año y la practicada en el año de adquisición exceda en diez puntos porcentuales.

La regularización se realizará restando la deducción practicada en el año de adquisición la deducción definitiva aplicable en cada uno de los años en que deba regularizarse. Esta diferencia se dividirá por cinco o por diez, en el caso de terrenos y edificaciones, para obtener el ingreso o la deducción complementaria a realizar en cada año.

Ejemplo:

Un empresario adquiere maquinaria el 30 de julio del año 2.001 por importe de 60.101,21 euros, ascendiendo el IVA soportado a 9.616,19 euros. Las prorratas a tener en cuenta para regularizar son las siguientes:

Año	Prorrata
2000	30%
2001	35%
2002	50%
2003	38%
2004	23%
2005	40%

Liquidación de IVA: ejercicio 2001

En el tercer trimestre del ejercicio aplica la prorrata provisional del año anterior (ejercicio 2000) procediendo a una deducción del 30% de 9.616,19 euros, en total se deduce 2.884,86 euros.

En el cuarto trimestre, el sujeto pasivo conoce la prorrata definitiva para ese ejercicio 35%, le corresponde regularizar practicándose una deducción adicional del 5%, en total 480,81 euros. La cuota de IVA soportada deducible del ejercicio asciende a un total de 3.365,67 euros.

Al ser la prorrata definitiva del ejercicio 2001 del 35% y al no tratarse el bien de inversión de terrenos o edificaciones es la que utilizaremos para comparar con las prorratas definitivas de los cuatro ejercicios siguientes, si la diferencia entre prorratas (la de año de adquisición y la de los cuatro ejercicios siguientes) difiere en más de diez puntos se procederá a la regulación por exceso o por defecto en la última declaración de IVA del ejercicio que se esté comparando.

Liquidación de IVA: ejercicio 2002

La prorrata definitiva es del 50%, la diferencia con la prorrata definitiva del ejercicio 2001 (35%) supera los diez puntos porcentajes. Procede la regularización:

IVA deducible 2001 (35% de 9.616,19)	3.365,67
IVA deducible 2002 (50% de 9.616,19)	- 4.808,10
Diferencia	- 1.442,43

En la última declaración de IVA del año 2002 se procederá a consignar una deducción adicional por regularización del IVA soportado de bienes de inversión por el resultado de dividir la diferencia entre cinco. En total 288,486 euros.

Liquidación de IVA: ejercicio 2003

No procede la regularización al no superar los diez puntos porcentuales la prorrata del año de adquisición (35%) y la prorrata definitiva de este ejercicio (38%).

Liquidación de IVA: ejercicio 2004

Procede la regularización al superar los diez puntos porcentuales la diferencia entre prorratas (35% - 23%).

IVA deducible 2001 (35% de 9.616,19)	3.365,67
IVA deducible 2004 (23% de 9.616,19)	- 2.211,73
Diferencia	1.153,94

En la última declaración por IVA del año 2004 se procederá a consignar un ingreso adicional por regularización del IVA soportado de bienes de inversión por el importe de 230,79 euros (1.153,94/5).

Para los bienes de inversión adquiridos antes del 1-1-98, las cuotas soportadas por estos no deberán regularizarse en la medida en que la prorrata aplicable en los años posteriores resulte modificada por la percepción de subvenciones.

En definitiva y sólo para los bienes de inversión adquiridos con anterioridad al 1-1-98, la comparación se efectuará entre la prorrata del año de adquisición y la prorrata resultante de no incluir en el denominador el importe de las subvenciones que hayan de computarse en este.

Ejemplo:

Un empresario tiene que regularizar en el año "n" la cuota soportada por adquisición de un inmueble adquirido en el ejercicio "n-4"; la cuota de IVA soportado ascendió a 30.050,61 euros, la prorrata definitiva aplicable en ese año fue del 80%. En el año "n" realiza las siguientes operaciones: ventas sometidas a exención limitada 480.809,68 euros, ventas sujetas y no exentas 601.012,10 euros, ha percibido una subvención de explotación no vinculada al precio de 420.708,47 euros.

Prorrata aplicable en el año "n": 40%

$$601.012,10 / (601.012,10 + 480.809,68 + 420.708,47)$$

Prorrata utilizada para compararla con la del año de adquisición del activo: 56%

$$601.012,10 / (601.012,10 + 480.809,68)$$

En este caso procede la regularización al diferir en más de diez puntos (80%-56%) la diferencia entre prorratas.

El importe a consignar como ingreso adicional por regularización de la prorrata de bienes de inversión es:

IVA deducible en el año de adquisición (80% de 30.050,61)	24.040,49
IVA por aplicación de la prorrata año 2001 (56% de 30.050,61)	-16.828,34
Diferencia	7.212,15
Ingreso adicional: (7.212,15/10)	721,22 euros

II. Deducciones anteriores al comienzo de la actividad.

El ejercicio del derecho a deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad queda regulado como sigue (Ley del IVA, art. 111, redacción por Ley 14/2000, art.seis. BOE 30-12-00):

a) Pueden deducir:

- Quienes obtengan la condición de empresario o profesional por comenzar la adquisición o importación de bienes o servicios, con la intención, confirmada por elementos objetivos, de dedicarlos a actividades de tal naturaleza.
- Quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional, inicien una nueva actividad que constituya sector diferenciado respecto a las desarrolladas con anterioridad.

Los empresarios o profesionales que practiquen las deducciones anteriores no pueden acogerse al Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP), por las actividades en las que se hayan empleado bienes y servicios cuya adquisición haya soportado las cuotas deducidas.

Esta limitación que tiene los mismos efectos que la renuncia al régimen, se mantiene hasta el final del tercer año natural de realización de las operaciones efectuadas en dichas actividades

b) No pueden deducir los empresarios sometidos al régimen especial de Recargo de Equivalencia desde el comienzo de la actividad, en cuanto a las actividades incluidas en el régimen.

c) La práctica de la deducción se efectúa de la siguiente forma:

- El porcentaje de deducción aplicable será el propuesto por el empresario o profesional, o la Administración cuando la actividad presente especiales características.
- Las deducciones se consideran provisionales y quedan sometidas a las regularizaciones previstas en la Ley del IVA.
- La devolución de las cuotas deducibles se realiza según el procedimiento general previsto en la Ley.

1.9 Devoluciones

En general, procederá la devolución cuando el IVA soportado deducible sea superior al IVA devengado. Esta solicitud deberá formularse a través de la declaración liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año.

Los sujetos pasivos que durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural hayan realizado determinadas operaciones exentas (exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones, entregas comunitarias o hayan optado por tributar en el país de origen, por ejemplo) por importe global superior a 120.202,42 euros, tienen derecho a la devolución del saldo a su favor al finalizar cada periodo de liquidación, hasta el límite que resulte de aplicar el tipo impositivo general del impuesto al importe total, en dicho periodo, de tales operaciones. La declaración liquidación por la que se solicite la devolución se presenta ante el órgano competente de la Administración tributaria. El procedimiento de devolución a exportadores se extiende también a otras operaciones como por ejemplo: transportes intracomunitarios, entrega de libros, revistas y periódicos, entregas de viviendas, operaciones exentas de las agencias de viajes...etc.

Para poder ejercitar el derecho a esta modalidad de devolución es requisito imprescindible la solicitud de inscripción en el Registro de Exportadores y otros operadores económicos de las Administraciones

nes de la Agencia tributaria. Esta solicitud ha de presentarse (al igual que la baja) en el mes de enero del año en que deba surtir efecto, mediante la declaración censal (modelo 036 ó 037). Si la cifra de operaciones (120.202,42 euros) se supera durante el año en curso, las solicitudes se presentarán entre el día siguiente a aquél en que se supere y el último día de plazo de presentación de la correspondiente liquidación.

Como régimen especial de devolución se aplica a los empresarios y profesionales no establecidos en territorio de aplicación del impuesto, estos pueden ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado en territorio de aplicación del impuesto siempre que estén establecidos en la UE y no hayan realizado operaciones sujetas al IVA en Península e Islas Baleares.

1.10 Obligaciones formales

a) Obligaciones de facturación: los empresarios y profesionales deberán expedir, entregar y conservar facturas o sus duplicados, así como los documentos sustitutivos y equivalentes. Las reglas especiales en el IVA son las siguientes:

- En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, adquisición intracomunitaria y entregas de oro de inversión en caso de renuncia, ha de unirse al justificante contable de cada operación el documento que contenga la liquidación del impuesto.
- El plazo de conservación de las facturas es el de prescripción del impuesto (4 años), pero en el supuesto de regularización de la prorratea para bienes de inversión las facturas han de conservarse durante el periodo de regularización (4 años o 9 años si son terrenos o edificaciones) y cinco años más.
- Las referidas a entregas de energía eléctrica.

b) Obligaciones contables: los sujetos pasivos de IVA tienen que llevar los siguientes libros registros:

- Libro registro de facturas emitidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
- Libro registro de recibos emitidos por los adquirentes de bienes y servicios a los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de la agricultura.

La obligación de llevar estos libros no afecta a las actividades acogidas al Régimen Simplificado, Régimen de la agricultura, ganadería y pesca, y al del Recargo de Equivalencia. Tampoco afecta a las entregas intracomunitarias ocasionales de medios de transporte nuevo exentas del impuesto.

c) Obligaciones de liquidación:

I. Declaración trimestral: criterio general.

II. Declaración mensual:

- Para las grandes empresas (volumen de operaciones en el año anterior superior a los 6.010.121,04 de euros).
- Para los sujetos pasivos autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada periodo de liquidación (sujetos pasivos que durante el año natural inme-

diato anterior o durante el año natural hayan realizado determinadas operaciones exentas exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones, entregas comunitarias o hayan optado por tributar en el país de origen, por ejemplo, por importe global superior a 120.202,42 euros).

El plazo de presentación con carácter general, tanto para las declaraciones trimestrales como mensuales, es de 20 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación. Sin embargo, la declaración correspondiente al mes de julio se puede presentar durante el mes de agosto y los 20 primeros días del mes de septiembre, la declaración del último periodo del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Los sujetos pasivos deben presentar sus declaraciones periódicas conforme a modelo oficial, en el que han de reflejarse los datos relativos a las operaciones realizadas por la actividad:

Modelo	Descripción
300	Régimen general, declaración trimestral.
310	Régimen simplificado, declaración trimestral.
311	Régimen simplificado, declaración final.
320	Grandes empresas (no inscritas en el Registro Exportadores) declaración mensual.
330	Exportadores y otros operadores, declaración mensual.
332	Grandes empresas (inscritas en el Reg. Exportadores) declaración mensual.
341	Reintegro de compensaciones, declaración trimestral.
370	Régimen general y simplificado, declaración trimestral ordinaria.
371	Régimen general y simplificado, declaración trimestral final.
390	Declaración- resumen anual (no grandes empresas).
392	Declaración- resumen anual (grandes empresas)

III. Declaraciones-liquidaciones no periódicas: Modelos 308 y 309 (entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos, adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, otras adquisiciones intracomunitarias distintas de medios de transporte nuevos efectuadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a deducir, actividades a las que les sea aplicable el REAGP o el régimen especial de recargo de equivalencia cuando realizan adquisiciones intracomunitarias...).

IV. Declaraciones de información:

- Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.
- Declaración estadística del comercio intracomunitario (INTRASTAT).

2. RENTA DE ADUANAS

La supresión de las barreras aduaneras entre los países de la Unión Europea a partir de 1993, supone para el exportador español la libre circulación de mercancías dentro del territorio comunitario.

Las operaciones realizadas en el “mercado exterior” serán las efectuadas con países no comunitarios al constituir la Unión Europea una Unión Aduanera frente al resto del mundo formando un bloque, de tal forma, que la normativa que regula los aranceles es única y se aplica de forma uniforme en toda la Unión. La recaudación por derechos aduaneros en toda la Unión es un recurso propio de ésta, aunque dicha recaudación es realizada por las distintas administraciones aduaneras. El objeto del arancel es claro: proteger a los productores europeos de la competencia mundial.

El ámbito espacial de la Unión para la aplicación de la Renta de Aduanas presenta algunas excepciones, que se señalan en el cuadro siguiente. Estas excepciones se compararan con las excepciones a la “Comunidad Fiscal”, o territorio de aplicación del IVA.

España es un ejemplo de la diferencia existente entre estos dos territorios, el territorio de aplicación del IVA es Península e Islas Baleares, a excepción de Canarias, Ceuta y Melilla. Península e Islas Baleares forman parte del territorio aduanero y de la Comunidad fiscal, la entrada de mercancías procedentes de países terceros constituye una importación aduanera y fiscal.

Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero de la Unión y no pertenecen a la comunidad fiscal del IVA. En estos territorios no será de aplicación ni el IVA ni la renta de aduanas. (Estos impuestos son sustituidos por impuestos locales propios). Las relaciones externas entre España y Ceuta y Melilla se rigen por los mismos criterios que si el comercio se realizara con un país no perteneciente a la Unión Europea.

Canarias está dentro del territorio aduanero, pero fuera de la Comunidad fiscal. La entrada de mercancías en Canarias, constituye una importación aduanera pero no fiscal. Es decir, en el comercio externo con España le es aplicable la renta de aduanas pero no IVA (que se sustituye en el caso Canario por el IGIC (Impuesto General Directo Canario). Para Península e Islas Baleares, la entrada de mercancías procedente de Canarias constituye una importación fiscal pero no aduanera.

ÁMBITO TERRITORIAL DEL IVA Y DE RENTA DE ADUANAS

Estado miembro	Territorio	Territorio UE	Territorio Aduanero	Comunidad fiscal (IVA)
Dinamarca	Islas Féroes	NO	NO	NO
	Groenlandia	NO	NO	NO
Alemania	Helgoland	SÍ	NO	NO
	Büsingen	SÍ	NO	NO
España	Canarias	SÍ	SÍ	NO
	Ceuta y Melilla	SÍ	NO	NO
Grecia	Monte Athos	SÍ	SÍ	NO
Francia	Dptos. Ultramarinos	SÍ	SÍ	NO
	Mónaco	NO	SÍ	SÍ
Italia	Livigno	SÍ	NO	NO
	Campione	SÍ	NO	NO
	Lago Lugano	SÍ	NO	NO
Finlandia	Islas Aaland	SÍ	SÍ	NO
Reino Unido	Islas del Canal	NO	SÍ	SÍ
	Isla de Man	NO	SÍ	SÍ

En función del cuadro expuesto, el empresario español que decida realizar compras / ventas con otros países distinguirá entre el comercio intracomunitario, que no demanda trámites aduaneros, y las compras / ventas con terceros países que requiere un control aduanero y, en su caso, el pago del arancel correspondiente.

2.1 Introducción

El régimen aduanero de un país se define como el conjunto de aspectos relacionados con la tramitación aduanera en las operaciones de comercio exterior. Como se ha comentado en el apartado anterior, para el empresario español existe régimen aduanero para las operaciones realizadas con países que no pertenezcan al territorio aduanero de la Unión.

El régimen aduanero español es, básicamente, el mismo que el del resto de los países miembros recogido en el Reglamento de la CEE número 2813 /92, de 12 de octubre, que es el *Reglamento base del Código Aduanero Comunitario* (Diario Oficial de las Comunidades Europeas 302 de 19 de octubre de 1992).

Según el Código Aduanero Comunitario (CAC, en adelante) cualquier mercancía que se presente ante la aduana deberá ser objeto de una declaración que la identifique (en los 45 días siguientes, si los bienes han sido transportados por vía marítima, 20 días siguientes en el resto de los casos). Si la mercancía, por ejemplo, se presenta en aduana para recibir el destino aduanero de exportación deberá presentarse una declaración de exportación a realizar a través del *Documento Único Administrativo (DUA)*.

Inicialmente, las mercancías reciben de manera transitoria el estatuto de “mercancías en depósito temporal”, depositándose en los lugares indicados por las autoridades aduaneras y no permitiéndose más manipulación que la destinada al mantenimiento y conservación de la mercancía.

Acto seguido, en la *declaración aduanera*, una persona autorizada para ello, asigna a las mercancías alguno de los siguientes *destinos aduaneros* previstos en el CAC:

- Despacho a libre práctica o a consumo
- Tránsito
- Exportación
- Régimen Aduanero Económico:
 - Perfeccionamiento activo
 - Perfeccionamiento pasivo
 - Transformación bajo control aduanero
 - Importación/ Exportación Temporal
 - Depósito aduanero
- Introducción en Zona o Depósito Franco
- Reexportación
- Destrucción
- Abandono

Declarado un destino aduanero, la mercancía se somete a las medidas establecidas en el régimen de comercio exterior vigente, en definitiva al conjunto de obligaciones de carácter administrativo a la entrada y salida de mercancías de un país. En algunos casos este procedimiento determina el nacimiento de la deuda aduanera, a consecuencia de la aplicación del arancel de aduanas que recoge la tarifa oficial de derechos impositivos que devenga una operación de exportación o importación.

Si la declaración aduanera pretende el despacho a libre práctica de los bienes, su admisión origina el devengo de la deuda aduanera según el CAC, y también se devengará el IVA a la importación según lo establecido en la LIVA. Pagada o garantizada la deuda aduanera, la autoridad concede el levante de la mercancía objeto de declaración.

2.2 Destinos Aduaneros

En los siguientes puntos se explican los distintos destinos aduaneros que puede recibir una mercancía:

- **Depósito temporal:** El depósito temporal es la situación transitoria en la que se encuentran las mercancías tras su presentación en la aduana y mientras reciben un destino aduanero.
- **Despacho a “libre práctica”, a “consumo” y autorización de levante o salida de mercancía.**

La Libre Práctica en un estado de la UE, supone conferir el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido (en ese estado de la UE), las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones equivalentes.

El Despacho a Consumo en el mercado interno se da cuando, además de los derechos de aduana, se aplique el IVA y, en su caso, los Impuestos Especiales. Se paga el IVA en el país de destino final de los bienes.

Levante o salida de la mercancía: autorización de la Aduana para retirar las mercancías despachadas previo pago o garantizada la deuda aduanera.

- **Tránsito:** Régimen aduanero que permite la circulación de mercancías en el Territorio Aduanero de la Unión bajo vigilancia de las autoridades aduaneras, las modalidades del tránsito son:
 - a) *Tránsito externo:* permite la circulación de mercancías comunitarias y no comunitarias (las mercancías no comunitarias son las que no son originarias de la UE ni se han despachado a libre práctica) de un punto a otro del territorio aduanero de la Unión Europea, sin que la entrada de la mercancía en territorio de la Unión quede sujeta a los derechos de importación.
 - b) *Tránsito interno:* régimen de tránsito vigilado, para que las mercancías no pierdan su condición de mercancías comunitarias, aplicable a mercancías comunitarias cuando se trasladan de un punto a otro del territorio aduanero de la Unión, pasando por un territorio tercero. (Este régimen no es un régimen suspensivo, ampara la circulación de mercancías comunitarias fuera de la UE. Este régimen se utiliza para la exportación temporal o perfeccionamiento pasivo y posterior reimportación).
- **Exportación:** Este régimen permite la salida de mercancías comunitarias fuera de la UE, previos los trámites previstos incluidas las medidas de política comercial y, en su caso, los derechos de exportación.

- **Regímenes aduaneros económicos:** El Código Aduanero Comunitario detalla los siguientes regímenes aduaneros:

a) *Tráfico de perfeccionamiento activo:* este régimen es un instrumento de fomento a la exportación. Permite la importación de inputs libres de derechos arancelarios si el producto final se destina a la exportación. El régimen de perfeccionamiento activo presenta dos modalidades:

- Sistema de Suspensión que puede ser: sistema de suspensión estricta, sistema de suspensión de compensación por equivalencia y sistema de suspensión por exportación anticipada.

El sistema de *suspensión estricta* se inicia con la importación de la mercancía con suspensión del pago de derechos arancelarios, luego la mercancía se perfecciona y se termina el proceso con la exportación del producto final fuera del territorio aduanero de la Unión.

El sistema de *compensación por equivalencia* permite utilizar en el perfeccionamiento de la mercancía, mercancías comunitarias equivalentes a las importadas.

El sistema de *exportación anticipada* permite la exportación de productos compensadores fabricados a partir de mercancías equivalentes, con anterioridad a la importación.

- Sistema de reintegro: se satisfacen los derechos arancelarios y, posteriormente, puede reclamarse su devolución al realizarse la exportación.

b) *Tráfico de perfeccionamiento pasivo:* permite exportar temporalmente mercancías comunitarias fuera del territorio aduanero de la Unión para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y posteriormente despachar a libre práctica los productos que resulten de esas operaciones con exención total o parcial de los derechos de importación.

c) *Transformación bajo control aduanero:* Permite introducir en el territorio aduanero de la Unión mercancías no comunitarias para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado sin estar sujetas a los derechos de importación, y despachar a libre práctica, con los derechos de importación que correspondan los productos que resulten de estas modificaciones. En este régimen, los productos que resultan de las modificaciones acaban siendo declarados a libre práctica devengándose, por tanto, la deuda aduanera así como el IVA a la importación.

d) *Importación temporal:* Que permite el uso en el territorio aduanero de la Unión, con exención total de los derechos arancelarios (y del IVA), de mercancías no comunitarias. Terminado el periodo de importación autorizado por las autoridades aduaneras, que no podrá ser superior a los 24 meses, serán reexportadas sin haber sufrido otra modificación que la consecuencia normal de la depreciación por el uso de los bienes. La exención total de los derechos de importación sólo puede afectar a una lista limitativa de bienes normalmente destinados a la prestación de servicios sociales o caritativos y para fines de promoción.

e) *Régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación:* se aplica fundamentalmente a los bienes de inversión utilizados en desarrollo de actividades empresariales o profesionales. La importación de los bienes queda sujeta al pago del 3% por cada mes o fracción de utilización, del total de derechos que se hubieran satisfecho por el despacho a libre práctica en el momento en que se autoriza el régimen.

El régimen fiscal de importación temporal se aplica a mercancías procedentes de otros territorios de la Unión Aduanera no comprendidos en el territorio común de aplicación del IVA (por ejemplo, Canarias), cuando se introducen en el territorio común para los mismos fines que los bienes importados al amparo de este régimen. Sólo las importaciones temporales con exención total (Importación de bienes cuya Importación definitiva no esté sujeta a derechos arancelarios, o estén sujetas a tipo cero), determinan la no sujeción a los derechos de importación y al IVA. Las importaciones temporales con exención parcial del arancel determinan la sujeción al IVA.

f) *Exportación temporal*: permite la exportación de mercancías comunitarias y su posterior introducción en el territorio aduanero de la Unión, sin el pago de los derechos arancelarios que les corresponderían a esas mismas mercancías si hubieran sido directamente importadas.

g) *Depósito aduanero*: Régimen que permite el almacenamiento, en un lugar reconocido por las autoridades aduaneras, de mercancías no comunitarias sin que estén sujetas a los derechos de importación, ni que se produzca la importación a efectos de la LIVA. Los depósitos pueden ser públicos o privados. En un depósito aduanero, se pueden realizar las manipulaciones usuales destinadas a la conservación del producto, a mejorar su calidad o su presentación o a preparar la mercancía para su distribución o reventa.

- **Zonas francas y depósitos francos:** Son enclaves territoriales establecidos con el fin de considerar las mercancías que se encuentran en los mismos como fuera del territorio aduanero, por lo que no se devengan los derechos arancelarios. En las zonas francas y depósitos francos se podrá autorizar la realización de cualquier actividad de tipo industrial o comercial o de prestación de servicios.

La entrada de mercancías en una zona franca no es suficiente para considerar la exportación de la mercancía; la única excepción es el Puerto franco de Hamburgo, el envío de mercancías allí constituye una exportación a todos los efectos.

Este régimen concluye con la exportación de la mercancía a países extracomunitarios o con su introducción en un Estado de la UE, el despacho a libre práctica o consumo, vinculación a otro régimen aduanero, abandono a favor de la Hacienda Pública o destrucción bajo control aduanero.

- **Régimen de Depósito distinto de los aduaneros.** Aunque no es un régimen aduanero, sino fiscal, es importante conocerlo al afectar a las operaciones de tráfico internacional. Se trata de un régimen fiscal que supone la exención del IVA correspondiente a las operaciones relativas a dichos bienes mientras permanezcan vinculadas al mismo (entregas de bienes, servicios relacionados con estas entregas...etc, siempre y cuando se vinculen tales operaciones al régimen fiscal de Depósito distinto del aduanero). La definición de este régimen se encuentra en el Anexo Quinto de la Ley del IVA. El régimen de Depósito distinto de los aduaneros presenta dos modalidades.

a) *Régimen de Depósito distinto de los aduaneros en relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales (IIEE)*: En relación con los bienes objeto de IIEE, el régimen de Depósito distinto de los aduaneros es el régimen suspensivo aplicable a estos bienes cuando, a los efectos de la normativa sobre IIEE, están en régimen suspensivo. Esto sucede cuando los productos objeto de IIEE se encuentran en determinados depósitos, fábricas y establecimientos autorizados o cuando están en circulación entre estos. Por **ejemplo**: las bebidas alcohólicas mientras permanecen en una fábrica o son transportadas entre una fábrica y un depósito, aunque el depósito de destino se encuentre en el territorio de aplicación de otro Estado miembro).

En conclusión, la situación de régimen suspensivo en IIEE, determina necesariamente para el IVA la vinculación al Régimen de Depósito distinto de los Aduaneros. Esta afirmación no se aplica a la Electricidad. Aunque la electricidad esté en régimen suspensivo para los IIEE, su vinculación al régimen de Depósito distinto de los Aduaneros sólo se producirá cuando lo solicite el interesado (productor o distribuidor).

b) *Régimen de Depósito distinto de los Aduaneros en relación con los demás bienes*: el Régimen de Depósito distinto de los Aduaneros se puede aplicar también a los demás bienes, que no sean objeto de los IIEE, incluida la electricidad, cuando estén excluidos del régimen de Depósito Aduanero. La competencia para autorizar esta modalidad de depósito corresponde al Departamento de Aduana. La aplicación de este régimen requiere la aplicación de criterios muy estrictos al suponer una distorsión en el funcionamiento normal del IVA.

2.3 Hecho Imponible

La Renta de Aduanas se refiere a los derechos arancelarios que se devengan sobre:

a) La Importación: entrada definitiva o temporal de mercancías en el territorio aduanero de la UE, así como el despacho a libre práctica o a consumo de mercancías sujeta a los derechos de importación. Los derechos arancelarios también se devengarán por el incumplimiento de las obligaciones impuestas en los regímenes especiales a la importación.

b) La exportación: salida del territorio aduanero de la UE de mercancía sujeta a derechos de exportación o la no afectación de una mercancía al destino que ha permitido su salida del territorio de la UE con exención de derechos de exportación.

2.4 Sujetos Pasivos

Los obligados al pago de la deuda aduanera son:

a) En el caso de **importación**:

- Despacho a libre práctica: persona que realice la declaración de importación.
- Introducción irregular de mercancías: persona responsable.
- Sustracción de mercancía a la vigilancia aduanera: persona responsable.
- Deuda aduanera resultante del incumplimiento de obligaciones derivadas del depósito provisional o de determinados regímenes aduaneros: persona obligada al cumplimiento de dichas obligaciones.
- Utilización o consumo en zona o depósito franco: persona que haya utilizado o consumido la mercancía.

b) En el caso de **exportación**:

- General: persona que haya realizado la declaración de exportación.
- Mercancías sacadas sin declaración de exportación: persona que haya utilizado o consumido la mercancía.
- Incumplimiento de las condiciones para el disfrute de la exención total o parcial de los derechos de exportación: persona obligada al cumplimiento de dichas condiciones.

2.5 Base Imponible y tipos impositivos del arancel

La base imponible puede expresarse de dos formas:

- Base Imponible no monetaria: se expresará en unidades físicas, de peso, cuenta, medida u otros módulos.
- Base Imponible monetaria: se expresará en función del valor de los bienes determinado por el “valor en aduana”, basado en el valor de transacción de las mercancías importadas.

El arancel es el gravamen aplicable a la importación y exportación de mercancías con origen o destino a países no pertenecientes a la Unión Europea.

Para establecer cuál es el arancel o gravamen que corresponde a cada mercancía se ha de acudir al **TARIC**. El TARIC, como Arancel Integrado, recoge la totalidad de las medidas arancelarias aplicables en vigor en el territorio aduanero de la Unión (subpartidas para designar las mercancías, los tipos de derechos de aduana, los códigos y cualquier otro elemento necesario para la aplicación de las medidas comunitarias).

En general, los *tipos de gravamen* pueden ser :

- Si la base es monetaria el tipo de gravamen será una parte proporcional de dicha base.
- Si la de base no es monetaria el impuesto será una cantidad por unidad física (volumen, peso,...etc).

2.6 Obligaciones formales (IVA – Renta de Aduanas)

Las obligaciones formales de trascendencia tributaria para el exportador son las siguientes:

- **Impuesto de Actividades Económicas**: El exportador debe confirmar o ampliar la licencia fiscal en el epígrafe correspondiente a este Impuesto (ver Manual de “Fiscalidad para las PYMES” ed. Cámaras de Comercio).
- **Declaración Censal (Impreso Modelo 036)**: La actividad de exportación ha de reflejarse en esta declaración censal de obligada presentación en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente al domicilio social de la empresa.
- **Inscripción en el Registro de Exportadores (Impreso Modelo 036)**: La Inscripción en el Registro de Exportadores (a realizar en el la declaración Censal Modelo 036/037), es un requisito imprescindible para poder ejercitar el derecho a la modalidad de “devolución rápida” de las cuotas de IVA soportadas. Esta solicitud ha de presentarse en el mes de enero del año en que deba surtir efecto. La inscripción en el Registro es de carácter opcional.

La modalidad de “devolución rápida” en el IVA, se aplica a las empresas que, durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural en curso, hayan realizado operaciones exentas (exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes) o no sujetas, por importe global superior a 120.202,42€. Cumpliéndose este requisito, se tiene derecho a la devolución del saldo a favor de la empresa al concluir cada periodo de liquidación (cada tres meses si la empresa factura menos de 6.010.121,04€, cada mes si la empresa factura más de ese importe). La devolución rápida para exportadores no puede superar el límite que resulte de aplicar el tipo general del impuesto (16%) al importe total, en dicho periodo, de tales operaciones. En definitiva, el saldo máximo a devolver en cada periodo de liquidación no podrá superar el resultado de aplicar el tipo general del IVA (16%) al total de operaciones exentas y no sujetas que se hayan realizado en el periodo. Esta posibilidad de “devolución rápida” de las cuotas de IVA soportadas por exportadores, constituye para estos agentes económicos una ventaja financiera a tener en cuenta.

Además, el empresario que realice operaciones de tráfico internacional, debe realizar las declaraciones estadísticas relacionadas con estas operaciones:

- El INTRASTAT, es un sistema de información para la realización de estadísticas de intercambio de bienes entre los países de la UE.
- El Documento Único Administrativo (DUA): documento administrativo que se utiliza para la recogida de datos de todas las operaciones de exportación o importación realizadas por los países de la Unión Europea con terceros países, así como para intercambios de mercancías sujetas a restricciones entre Estados miembros de la Unión. Sirve de base para la declaración tributaria y constituye un documento base de información sobre la mercancía.

2.7 Operaciones de Tráfico Internacional con terceros países: IVA-Renta de Aduanas

En este apartado se resume la tributación de los dos tributos que afectan a las operaciones de tráfico internacional con terceros países: IVA y Renta de Aduanas.

2.7.1 Importaciones: IVA y Renta de Aduanas

Son Importaciones de bienes a efectos del IVA, la entrada en España de bienes:

- No originarios de la UE.
- No despachados a libre práctica en la UE.
- Procedentes de los territorios comprendidos en la Unión Aduanera, pero no en el territorio del sistema de IVA.

No son Importaciones de bienes a efectos del IVA, la entrada en España de bienes:

- En Zonas y Depósitos Francos, en Depósitos Aduaneros y en Depósitos Temporales, siempre y cuando se cumpla la normativa aduanera aplicable en cada caso. Los bienes depositados en estas áreas no deben ser consumidos o utilizados para la prestación de servicios. No se admite más manipulación que la destinada a su conservación y mantenimiento. En estas zonas no se devenguen los derechos de importación.
- Al amparo del régimen aduanero de importación temporal con exención de derechos de importación, de tránsito comunitario externo y de transformación bajo control aduanero.

- Al amparo del régimen fiscal de importación temporal con exención del IVA, del régimen de tránsito comunitario interno (aplicables estos dos métodos a territorios pertenecientes al territorio aduanero de la Comunidad, pero no al territorio de aplicación del IVA, como por ejemplo, Canarias) y del régimen fiscal de perfeccionamiento activo (aplicable a bienes procedentes de países terceros que no estén sujetos a derechos de importación).
- Sometidos al régimen de depósito distinto de los aduaneros. Este régimen alude fundamentalmente a los depósitos fiscales, aunque también es aplicable a otros lugares o áreas definidas o delimitadas bajo la intervención administrativa (por ejemplo, refinerías y fábricas de los productos objeto de los Impuestos Especiales). Aunque la entrada de productos en estos depósitos supone la realización de una importación, se suspende de forma transitoria la sujeción al IVA, hasta el momento en que los bienes abandonan este régimen. Si los bienes abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros, se exige el IVA, no sólo por la importación del bien sino también por las operaciones (entregas y servicios) que se hubiesen efectuado al amparo de este régimen.

En todos los casos expuestos se producirá la importación al cancelarse las situaciones o regímenes descritos incorporándose, por tanto los bienes, a la economía nacional de forma definitiva, para su uso o consumo.

La entrada de mercancías en el territorio aduanero de la UE o importación, viene marcada por el proceso siguiente:

Proceso general de Importación a efectos de Renta de Aduanas:

- *Presentación en Aduana*, quedando bajo la vigilancia aduanera hasta que reciben un destino aduanero. Esta presentación es la comunicación de llegada de las mercancías a las autoridades aduaneras, mediante el manifiesto o declaración sumaria.
- Las mercancías reciben el estatuto de *mercancías en depósito temporal*, por el periodo transcurrido entre la presentación en aduana y la asignación de un destino aduanero. Estos depósitos sólo pueden situarse en los lugares establecidos por las autoridades aduaneras, las mercancías recibirán el tratamiento normal para su correcta conservación y mantenimiento (como se ha comentado, en estos depósitos de carácter “suspensivo”, no se devengan los derechos arancelarios a la importación ni el IVA).
- El *plazo* para dar destino a las mercancías es de 45 días, si llegan por vía marítima, y de 20 días para el resto de los casos.
- El *despacho a libre práctica* atribuye a las mercancías el carácter de comunitarias. En este momento se devengan los derechos a la importación correspondiente según la clasificación de la mercancía y el tipo de gravamen que proceda, en base al Arancel Integrado de las Comunidades Europeas (TARIC). La mercancía no puede destinarse a su consumo en tanto no se paguen los impuestos indirectos correspondientes (IVA y, en su caso Impuestos Especiales). Pagados los derechos arancelarios y los impuestos indirectos la mercancía sale de aduana.

La importación, en condiciones generales, se entiende realizada en el momento de su entrada en territorio aduanero de la comunidad, en el lugar por donde se ha efectuado dicha entrada.

Casos particulares:

- El punto de destino final no coincide con el lugar de entrada de las mercancías: en este caso las mercancías se pueden acoger al régimen aduanero de *tránsito comunitario externo* hasta la Aduana de destino, donde se efectuará el despacho a libre práctica de los bienes, cancelándose en este momento el régimen de tránsito para la mercancía. En este momento se devengarán los derechos arancelarios a la importación y el IVA.
- Inclusión de la mercancía en un *régimen aduanero suspensivo*: Tránsito, depósito temporal, perfeccionamiento activo, transformación en aduana e importación temporal.
- Introducción de la mercancía en áreas exentas: zonas y depósitos francos y depósitos aduaneros.

La importación no se entiende realizada mientras la mercancía no abandone estos regímenes suspensivos y áreas exentas. Sólo se devengarán los derechos a la importación y el IVA, cuando la mercancía se destine al consumo en el territorio de un Estado miembro en concreto.

2.7.2 Exportaciones: IVA y Renta de Aduanas

Exportaciones e IVA:

Las exportaciones son, a efectos del IVA, entregas de bienes sujetas pero exentas plenas. El exportador factura al adquirente el coste de la mercancía pero no le repercute el IVA.

Aplicación práctica:

- La salida efectiva de los bienes del territorio de la UE, es la condición exigida para la aplicación de la exención en el IVA. Esta salida efectiva debe acreditarse de conformidad con la legislación aduanera. Como justificante de la exención el sujeto pasivo está obligado a conservar durante el periodo de prescripción del impuesto (4 años) los documentos correspondientes de la operación de exportación (documentos aduaneros, facturas, documentos de transporte, etc).
- El exportador puede ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas por la realización de estas actividades, aunque se sometan a exención.
- Cumpliendo determinados requisitos, el exportador puede acogerse al sistema de “devolución rápida” en el IVA, que puede suponerle una ventaja financiera a tener en cuenta.

La exportación de mercancías a efectos aduaneros se resume como el régimen aduanero aplicable a la salida de mercancías comunitarias fuera del territorio aduanero de la comunidad.

Proceso de Exportación a efectos de Renta de Aduanas:

- Aplicable a cualquier mercancía comunitaria que se desee exportar.
- Se exige la presentación en Aduana de la mercancía y una declaración en la que se solicite la aplicación del régimen de exportación.
- La realización de la exportación se efectúa mediante el procedimiento aduanero en el que, en su caso, se exigirán los derechos a la exportación correspondiente.
- El devengo de los derechos arancelarios a la exportación se produce a la salida de los bienes de la Comunidad con destino a países terceros.
- Si las mercancías, objeto de exportación, son transportados a otros territorios de la Unión Aduanera pasando por un territorio tercero, se aplica el régimen de Tránsito Comunitario Interno, asegurándose el control de los bienes hasta la salida definitiva de estos del territorio aduanero. Mientras la mercancía se encuentre en este régimen suspensivo, no se produce el devengo de los derechos arancelarios a la exportación.

El devengo de los derechos de exportación no se produce hasta la salida efectiva de los bienes del territorio aduanero de la comunidad. La introducción de la mercancía en un régimen suspensivo o área exenta, difiere el pago de los derechos de exportación, hasta que la mercancía abandona esta situación transitoria y se produce la exportación.

Incentivos fiscales a la internacionalización de las empresas

En este capítulo se estudia cómo se incentiva la complicada tarea de la salida al exterior de las empresas. En España la internacionalización se estimula por dos vías:

- *La solución para evitar o paliar el problema de la doble imposición internacional.*
- *Las medidas tributarias específicas para, una vez solucionado el problema de la doble imposición, favorecer la salida al exterior.*

1. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En este apartado se estudia el problema de la doble imposición internacional, así como los métodos aplicables para su solución en nuestro sistema tributario. La empresa residente en territorio español que decida realizar una inversión en el extranjero debe conocer estos mecanismos para obtener una mayor rentabilidad de su actividad.

1.1 Introducción

Antes de pasar a desarrollar los incentivos fiscales existentes en nuestra legislación fiscal para tratar de solucionar el problema de la doble imposición internacional, es necesario explicar las consecuencias económicas que este hecho supone para la salida al exterior de nuestras empresas. Este fenómeno no es sino una situación de sobreimposición que en ocasiones padecen las empresas en sus procesos de internacionalización, como consecuencia de que los distintos países tienden a gravar tanto los rendimientos que sus residentes obtienen en el exterior (principio de gravamen basado en la residencia), como los que las no residentes obtienen dentro de su jurisdicción (principio de gravamen basado en la fuente de origen), con lo que, si no media ajuste a esta situación, al final unos mismos rendimientos pueden ser gravados en más de una jurisdicción fiscal.

El concepto y las consecuencias de la existencia de la doble imposición internacional se estudia con el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

Una empresa residente en territorio español posee el 100% de una empresa no residente. El beneficio antes de impuestos que obtiene la empresa no

residente asciende a 100 unidades monetarias (en adelante €), los impuestos que paga en este país son: impuesto de sociedades 30% e impuesto sobre obligación real aplicado a los dividendos (remesas) 20%. Se analiza con este ejemplo, el coste fiscal total para la empresa española en ausencia de ajustes (aunque la legislación española sí que los contempla) para evitar la “doble imposición internacional”.

Tributación de la empresa no residente:

Beneficio antes de impuestos	100
Impuesto de Sociedades	-30
Beneficio después de impuestos	70

Adicionalmente, como la empresa española decide remitir los fondos, debe abonar a la hacienda extranjera el impuesto sobre obligación real aplicable a las remesas de dividendos: 20%.

Impuesto por obligación real	14
El coste fiscal total en el extranjero ascendería en principio a	44

Tributación de la empresa residente en territorio español:

Suponiendo que no obtiene más ingresos que los remitidos por la empresa no residente, deberá contabilizar los dividendos por su importe bruto 70 € (ya que no existen ajustes y, por lo tanto, los impuestos soportados en el extranjero en este caso no serían deducibles ni en base como gasto, ni en cuota para reducir la cuota a ingresar).

Beneficio antes de impuestos	70,0
Impuesto de sociedades (35%) ¹	-24,5
Impuesto sobre obligación real soportado en el extranjero	-14,0
Beneficio después de impuestos	31,5

El coste fiscal soportado por la empresa residente ascendería a 38,5 € de las que 14 € las pagaría en el extranjero y las 24,5 € en su jurisdicción de residencia. A este importe también podríamos sumarle las 30 € pagadas por la empresa no residente en su país en concepto de Impuesto de Sociedades. Como resultado de la conjunción de los tres tipos de impuestos, si no media ajuste a esta particular situación, sucedería que de un beneficio bruto de 100 € obtenido por su actividad realizada en el extranjero, al final sólo recibiría 31,5 €.

¹ A efectos del cálculo del Impuesto sobre Sociedades, a lo largo de este Manual se utiliza el tipo general vigente para este impuesto (35%), aunque se recuerda que para la pequeña y mediana empresa (empresas cuya cifra de negocios en el periodo anterior sea inferior a 5 millones de euros) les sería de aplicación el tipo reducido del 30% para la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 €.

Como consecuencia, no faltarían los casos en que una operativa que fuera muy aconsejable por motivos estrictamente económicos, no se afrontara por los inadmisibles costes fiscales que podría generar.

Por este motivo, para facilitar la salida al exterior y que ésta no suponga un coste adicional para la empresa, es obvio que alguno de los impuestos deben de ajustarse de tal forma que la empresa pague exclusivamente uno de ellos, el impuesto de sociedades español o el impuesto de sociedades extranjero.

Los métodos puestos a disposición del sujeto pasivo y entre los que éste puede optar con carácter general, según la legislación española actualmente vigente son los siguientes:

a) Método de exención: con este método el sujeto pasivo tributa exclusivamente por el impuesto de sociedades extranjero. Está basado en un ajuste negativo al resultado contable, en el impuesto de sociedades de la sociedad que percibe el dividendo, por el importe del dividendo bruto percibido de la sociedad no residente.

Ejemplo:

Empresa española:

Beneficio antes de impuestos	70
Ajuste negativo, método de exención	-70
Base imponible para el IS	0

Con este método se evita el pago del impuesto de sociedades español, quedando únicamente como coste fiscal los impuestos soportados en el extranjero.

Las características, requisitos y particularidades de este método para evitar la doble imposición internacional se desarrollarán en los siguientes apartados.

b) Deducción en cuota por doble imposición internacional (método de imputación):

con este método se intenta que el sujeto pasivo tribute exclusivamente por el impuesto de sociedades español. Está basado en un ajuste positivo, en la base del impuesto de sociedades de la entidad que percibe el dividendo, por el importe del impuesto de sociedades extranjero que esos dividendos han satisfecho a la hacienda extranjera. Con este ajuste positivo se consigue que, a efectos fiscales, se tribute por el beneficio antes de impuestos obtenido en el país no residente. A cambio de este aumento de la base imponible, el sujeto pasivo puede deducirse en cuota directamente el impuesto de sociedades soportado por su actividad en el extranjero (deducción económica) y el impuesto por obligación real sobre los dividendos satisfechos en el extranjero (deducción legal). No obstante, para evitar que como consecuencia de este ajuste la Hacienda Española tuviera que devolver al contribuyente parte de los impuestos soportados en el extranjero, la legislación española limita la deducción en cuota por ambos conceptos (deducción legal y económica) a que su importe no supere el 35% del beneficio antes de impuestos obtenido en el extranjero.

Ejemplo:

Empresa española:

Beneficio antes de impuestos	70
Ajuste positivo por el impuesto de sociedades extranjero (*)	30
Base imponible	100
Cuota íntegra (35%)	35
Deducciones en cuota por doble imposición:	
– Deducción legal: 20% de 70 €	-14
– Deducción económica: 30% de 100 €	-21
Impuesto a pagar	0

(*) *el cálculo del ajuste en la base sería:*

$$70 / (1 - 30\%) = 100$$

$$100 \times 30\% = 30$$

El proceso para el cálculo del ajuste consiste en elevar al 100% el beneficio bruto antes de impuestos recibido del extranjero, según el tipo impositivo del impuesto de sociedades extranjero (en el ejemplo 30%) y luego calcular el impuesto de sociedades para la entidad residente en España.

Como ya se ha comentado la suma de las dos deducciones no podrá superar el importe del impuesto sobre sociedades que la sociedad no residente hubiera satisfecho en España, lo que provoca que sólo podamos deducir el límite máximo impuesto, es decir el 35% de 100 €. Las características, requisitos y particularidades de este método para evitar la doble imposición internacional se desarrollarán en los siguientes apartados.

Aunque el sujeto pasivo pueda optar por la opción a) o b), es obvio que todo va a depender de la estructura tributaria del país donde la empresa española decida invertir, de las bases imponibles pendientes de compensar que tenga la empresa española, etc. Estos determinantes serán analizados a continuación, aunque es importante resaltar que, en condiciones normales, dado que la deducción en cuota tiene como límite máximo el 35% del beneficio antes de impuestos obtenido en el país extranjero, se suele optar por el método de exención cuando la estructura tributaria en el otro país es, en su conjunto, inferior al 35%.

Ejemplo:

Una empresa residente en territorio español, tiene una filial en otro país, el grado de participación alcanzado en el capital de la filial es del 100%. La estructura tributaria en el país extranjero es la siguiente: tipo impositivo en el impuesto de sociedades del 20%, impuesto por obligación real sobre los dividendos del 5%. El beneficio antes de impuestos obtenido por la empresa española en la filial no residente asciende, como en el ejemplo anterior, a 100 €. Las dos opciones que tiene la empresa española para solventar el problema de la doble imposición son:

a) Método de exención

Empresa en el extranjero	
Beneficio antes de impuestos	100
Impuesto de Sociedades	-20
Beneficio después de impuestos	80
Impuesto por obligación real sobre dividendos (5%)	4

Empresa en España	
Beneficio antes de impuestos	80
Ajuste negativo por método de exención	-80
Base imponible	0
Beneficio después de impuestos: (80 € – 4)	76

b) Deducción en cuota por doble imposición internacional (legal y económica)

Empresa española	
Beneficio antes de impuestos	80
Ajuste positivo por impuesto de sociedades extranjero	20
Base imponible	100
Impuesto de Sociedades (35%)	35
Deducción por doble imposición internacional	-24
– Legal: 5% de 80	4
– Económica: 20% de 100	20
Impuesto a pagar	11
Beneficio después de impuestos: 80 – 11	69

La empresa española optará por la opción a) al obtener un beneficio después de impuestos superior que en la opción b), tal y como generalmente sucederá en la mayoría de los casos.

En el caso de que la renta de fuente extranjera proceda de la venta de participaciones en entidades no residentes, también puede producirse una doble imposición. En este supuesto resultará más conveniente aplicar el método de exención cuando la renta obtenida sea positiva y, por el contrario, integrar el resultado en la base imponible del impuesto cuando ésta sea negativa, ya que la pérdida resultante reducirá la base.

En los siguientes apartados se desarrollan los requisitos y forma de aplicación de estos dos métodos.

1.2 Exención por doble imposición internacional sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes

La doble imposición internacional se manifiesta en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios, en la obtención de rentas a través de establecimientos permanentes residentes en el extranjero, así como en las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes, al tratarse de beneficios después de impuestos, que luego, al integrarse en la base imponible de la entidad residente volverán a tributar por el impuesto de sociedades español.

Aunque la mayoría de los requisitos son similares para las distintas clases de rentas, hay algunas peculiaridades en su tratamiento, que se expondrán en el apartado correspondiente. Los puntos que se van a desarrollar son:

- Exención de dividendos o participaciones en beneficios.
- Exención de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes (exención por doble imposición internacional de plusvalías).
- Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

El método de exención, tal y como se explicó en el apartado de “Introducción”, se basa en un ajuste negativo en la base imponible del Impuesto de Sociedades de la entidad residente perceptora de este tipo de rentas.

1.2.1 Exención de dividendos o participaciones en beneficios

Están exentos los dividendos o participaciones en beneficios de empresas no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Residencia de la entidad perceptora:** Al no hacerse mención sobre la residencia de la entidad perceptora de los dividendos o participaciones en beneficios, esta exención es aplicable a las entidades residentes en territorio español y a los establecimientos permanentes que las entidades no residentes tengan en España.
- Porcentaje mínimo de participación:** El porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5%.
- Plazo mínimo de tenencia de la participación:** La participación correspondiente (5%), se deberá poseer de manera ininterrumpida 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. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio², para formar parte del mismo grupo de sociedades.
- No residencia en un paraíso fiscal:** Que la entidad participada no resida en un paraíso fiscal.

² Según este art., “grupo de sociedades” se define como el conjunto de sociedades residentes formado por una sociedad dominante y todas las dependientes de la misma. Se entiende que una sociedad es dominante cuando cumple los siguientes requisitos: 1º.- tenga una participación directa o indirecta mínima del 75% con anterioridad de un año al primer día del periodo en que sea de aplicación el régimen. 2º.- no sea dependiente de otra residente que cumpla los requisitos para ser considerada sociedad dominante. 3º.- no este sometida al régimen de transparencia fiscal (régimen explicado en el anexo de este Manual).

e) **Tributación del beneficio obtenido por la no residente:** Que la empresa no residente haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza análoga o idéntica al Impuesto de Sociedades en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa. Se entiende que se cumple este requisito, salvo prueba en contrario por parte de la Administración tributaria:

- Cuando los tributos extranjeros hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad no residente, aun cuando dicha imposición sea parcial, por gozar de bonificaciones o deducciones, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicario de esta renta.
- Cuando la entidad participada sea un país con el que España tenga suscrito un convenio³ para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga la cláusula de intercambio de información.

f) **Beneficios procedentes de actividades empresariales:** Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. El requisito de actividad empresarial se considerará cumplido cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio corresponda a (art. 20bis 1.c.):

- Rentas obtenidas en el extranjero, no susceptibles de incluirse en el régimen de transparencia fiscal internacional⁴. En particular, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades realizadas por la empresa no residente (en la cual participa la empresa española), siempre y cuando las rentas se obtengan a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad no residente:
 1. Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad no residente o en cualquier otro país o territorio diferente del español.
 2. Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad no residente o en cualquier otro país o territorio diferente del español.
 3. Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad no residente o en cualquier otro país o territorio diferente del español.
 4. Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad no residente o en cualquier otro país o territorio diferente del español.
- Se consideran rentas obtenidas en el extranjero, a efectos del cómputo dentro del 85% de los ingresos del ejercicio, los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades que la empresa no residente tenga de otras empresas no residentes, siempre que la empresa residente tenga una participación indirecta de, al menos el 5% en el capital o en sus fondos propios con, al menos un año de antelación a la distribución del dividendo, cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en el art. 20 bis (que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al IS en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, que los beneficios procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero, con los requisitos comentados en estos apartados). Si entre los ingresos de la empresa no residente figuran rentas derivadas de la transmisión de la participación en el capital o en los

³ Relación de convenios vigentes en el apéndice.

⁴ Explicación en el apéndice.

fondos propios de otras empresas no residentes, su cómputo a efectos del 85% de los ingresos totales de la entidad no residente requiere el cumplimiento de los requisitos mencionados, con las particularidades establecidas en el apartado 3.2.2: “Exención de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes”.

Resumiendo los requisitos citados, **la exención sobre los dividendos y participaciones de entidades no residentes se puede aplicar cuando:**

- a) El porcentaje de participación, directa o indirecta, sea de, al menos un 5% siempre que se haya poseído ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto mantenerse posteriormente durante el tiempo necesario para completar el plazo de 12 meses (requisito cuantitativo: 5% de participación y temporal: poseído durante más de 12 meses).
- b) La entidad no residente haya estado gravada por un impuesto de naturaleza análoga al IS.
- c) Que los beneficios procedan de actividades empresariales en el extranjero.
- d) No se aplica este incentivo fiscal, cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

De cumplirse todos y cada uno de los requisitos mencionados, el sujeto pasivo puede optar por este incentivo fiscal y reducir de la base imponible del IS el importe del dividendo bruto percibido de la entidad no residente.

La aplicación del método de exención para los dividendos o participaciones en beneficios tiene la siguiente limitación recogida en el número 4 del art. 20 bis: “En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el periodo impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos”.

Ejemplo:

Una empresa residente en territorio español percibe un dividendo por importe de 1.000 €, procedente de una empresa no residente en la que participa desde hace 24 meses en un 70%. La participación se ha depreciado en 300 €, contabilizando la empresa residente la provisión correspondiente. La base imponible a efectos del IS, antes del ajuste por aplicación de la exención de rentas de fuente extranjera, para el ejercicio asciende a 2.000 €.

Empresa residente. Año (n):

Beneficio	2.000
Exención de rentas de fuente extranjera	-1.000
Ajuste por gasto no deducible: dotación a la provisión	300
Base imponible	1.300

En el ejercicio siguiente si la participación recupera su valor y se procede a la reversión de la provisión, el ingreso no se computará a efectos fiscales al proceder de un gasto no deducible. Suponiendo para el año "n + 1" la misma base imponible, antes de ajuste por reversión de la provisión:

Empresa residente. Año (n+1):

Beneficio	2.000
Ingreso no computable. Reversión de la provisión	-300
Base imponible	1.700

EXENCIÓN DE DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

INCENTIVO:

Exonera de gravamen en España los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes

CONDICIONES GENERALES:

- La participación en la no residente debe ser al menos del 5 por 100 y mantenida ininterrumpidamente durante un año.
- La empresa no residente no resida en un paraíso fiscal y sus beneficios procedan de actividades empresariales.
- La empresa no residente haya estado gravada por un impuesto de naturaleza análoga al IS.

APLICACIÓN PRÁCTICA:

Es optativa y voluntaria por parte del contribuyente, que optara por la misma:

- En los casos que obtenga beneficios, ya que si registra pérdidas, le puede interesar más deducir las mismas en la base imponible.
- Dado que su utilización puede restringir la posibilidad posterior de deducir la provisión por depreciación, cuando por el sistema de deducción en cuota se consiga eliminar totalmente la doble imposición internacional, (como sucede cuando la tributación española es más alta que la que se soporta en el extranjero y la misma es deducible), puede ser preferible este último sistema.

1.2.2 Exención de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes. Casos Particulares.

No se integra en la base imponible la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos mencionados en el apartado 1.2.1, aunque han de considerarse las siguientes particularidades:

- El requisito de porcentaje de participación (5%), directo o indirecto, y el requisito temporal (12 meses), deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión.
- Los requisitos de estar sujeta la entidad participada a un impuesto de naturaleza análoga al IS y que los beneficios repartidos procedan de actividades empresariales en el extranjero, deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.
- La persona o entidad adquirente de la participación no ha de residir en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. No dándose esta situación, la exención es aplicable cualquiera que fuese la residencia del adquirente (por **ejemplo** esta exención es aplicable a los establecimientos permanentes situados en España de entidades no residentes en territorio español) y de la relación o no de vinculación que pueda existir entre el transmitente y el adquirente.

Cumpléndose todos y cada uno de los requisitos mencionados la totalidad de la renta obtenida en la transmisión quedaría exenta. Esta exención sólo alcanza a las rentas obtenidas siempre y cuando éstas sean positivas, al representar el método de exención un mecanismo para evitar la doble imposición internacional al que se verían sometidas estas rentas en ausencia de ajustes en el Impuesto de Sociedades de la entidad que percibe estas rentas. Esta misma exención se aplica a la renta obtenida en operaciones de separación de socios o disolución de sociedades.

Ejemplo:

Se supone una empresa residente en territorio español que tiene el 80% de participación en una empresa no residente desde hace 5 años, siendo el valor de la participación de 3.000 €. En el ejercicio vende la totalidad de la participación por 7.000 €. Cumpléndose los requisitos mencionados, la empresa residente realizará un ajuste negativo para el cálculo de su base imponible del IS por la totalidad de la renta obtenida en la transmisión: 4.000 €, al estar exenta de tributación.

Casos particulares para practicar la exención.

Existe una serie de supuestos para los que la aplicación de la exención está sujeta a una serie de condiciones y particularidades que es necesario conocer:

- a) Cuando la entidad no residente posea, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio español y /o activos situados en dicho territorio y la suma del valor de mercados de unos y otros supere el 15% del valor de mercado de sus activos totales.

En este caso se trata de evitar que mediante la aplicación de la exención se exonere de gravamen plusvalías que deban tributar en territorio español (ver ejemplo).

La exención se practicará en función de la relación que haya entre el valor de mercado de los activos o participaciones que la entidad no residente posea en España, directa o indirectamente y el valor de mercado de los activos totales de la no residente. Si la relación es igual o inferior al 15%, puede aplicarse la exención a la totalidad de la renta obtenida, si la relación es superior al 15% la exención se limitará a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

Ejemplo:

Una empresa "A", residente en territorio español tiene, desde su constitución, el 80% de una empresa "B" no residente en España, el valor de adquisición de esta participación asciende a 500 €. La empresa "B" tiene, a su vez, el 100% de otras dos entidades "C" y "D", esta última residente en territorio español. La empresa "A" vende su participación en "B" por un valor de 1.300 €. El valor teórico de esta participación es de 700 €.

Si "A" aplicara la exención podría transmitir, de forma indirecta, bienes y derechos situados en territorio español así como participaciones en entidades residentes, al poseer de forma indirecta el 80% de la empresa residente "D" en la que participa la entidad no residente "B". La posible ganancia obtenida quedaría exenta de gravamen. Gráficamente:



"A", posee de forma indirecta el 80% de "D" (al tener el 80% de "B", posee el 80% del 100% de la empresa "D") y el 80% de la no residente "C".

Para evitar que al producirse la venta de sus participaciones en la sociedad "B", se practique la exención sobre bienes, derechos o participaciones de entidades residentes, se establece la limitación comentada.

En el ejemplo, si la relación entre el valor de mercado de las participaciones de "D" y el valor de mercado de los activos totales de la entidad no residente "B":

- Es igual o inferior al 15%, en este caso la totalidad de la renta positiva obtenida en la transmisión que asciende a 800 € (1.300 – 500) puede acogerse a la exención.
- Es superior al 15%, en este caso la exención solamente alcanza a la parte de renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada no residente, durante el tiempo de tenencia de la participación. Con los datos del ejemplo la exención se limita a 200€ (700 – 500), el resto de la plusvalía tributa en el IS de la entidad residente "A".

- b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.

En este supuesto, la exención se limitará al exceso de la renta obtenida en la transmisión sobre el importe de dicha corrección.

Ejemplo:

La empresa "A", residente en territorio español, tiene desde su constitución el 100% de una empresa no residente. El valor de adquisición de la participación asciende a 1.000 €. En este ejercicio vende todas sus participaciones por un valor de 1.500 €. En el ejercicio anterior el valor de la participación de "A" en la no residente se depreció en 300 €, contabilizándose la correspondiente provisión que fue gasto deducible a efectos del IS.

La renta obtenida en la transmisión, 500 € (1.500 – 1.000), es superior al importe de la corrección, luego sólo podrá afectarse a la exención 200 € (500 – 300), al corresponder el resto a la recuperación de valor de la participación.

En el caso de que la corrección de valor fuese superior a la renta obtenida en la transmisión, por ejemplo que la provisión del ejercicio anterior ascendiese a 1.000 € y que esta hubiera resultado gasto deducible en el ejercicio, no procedería aplicar el método de exención al corresponder la ganancia a recuperación de valor de la participación.

En definitiva la exención no se aplica sobre la parte de la plusvalía que corresponda a la recuperación del valor de la participación.

- c) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, habiendo obtenido una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible del IS.

En este supuesto, la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación será gravada hasta el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo.

Esta regla especial afecta a las transmisiones de participaciones de entidades no residentes, entre sociedades del mismo grupo.

Ejemplo:

La sociedad “A”, residente en territorio español, tiene el 100% de una entidad no residente “C” desde su constitución. En el ejercicio transmite la participación de la entidad no residente a “B”. Las dos sociedades (A y B) pertenecen al mismo grupo de Sociedades. La entidad “B” transmite con posterioridad su participación en la entidad no residente. Según el resultado de las dos transmisiones, la aplicación de la exención para “B” deberá corregirse o no.

Para establecer las distintas posibilidades existentes y la aplicación o no de la exención en su totalidad, la 1ª transmisión será la realizada entre las sociedades del mismo grupo: “A” y “B”, y la 2ª transmisión será la realizada por “B” a otra sociedad.

- *Si en la 1ª y 2ª transmisión se han obtenido rentas positivas: se aplica la regla general de exención a las dos sociedades (se minorará la base imponible por el importe de la renta positiva obtenida en las dos sociedades).*
- *Si en la 1ª transmisión se obtiene una renta positiva y en la 2ª transmisión se obtiene una pérdida: La renta negativa de la segunda transmisión se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la primera transmisión (si a la renta positiva se le ha aplicado el método de exención).*

En concreto, si la renta exenta asciende a 500 € en la primera transmisión y la pérdida total de la segunda transmisión asciende a 800 €, no podremos integrar la pérdida total en la base imponible de “B”, se deberá corregir esta pérdida por el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión anterior, lo que supone incrementar la base imponible de “B” en 500 €. Si la renta negativa obtenida en la 2ª transmisión fuese de 100 €, esta no podría integrarse en la base imponible del IS de “B”, al ser menor que la plusvalía exenta, la sociedad “B” deberá aumentar su base imponible en el importe de la pérdida, 100 €.

- Si en la 1ª transmisión se obtiene una renta negativa y en la 2ª una renta positiva: en este supuesto la renta positiva obtenida en la 2ª transmisión será gravada hasta el importe de la pérdida obtenida en la 1ª transmisión. Si en la 1ª transmisión se ha obtenido una pérdida de 500 €, que ha sido integrada en la base imponible de la entidad "A", y, en la 2ª transmisión se obtiene una ganancia de 800 €, la exención sólo alcanza al exceso, la entidad "B" reducirá su base imponible por un importe de 300 €, si la renta positiva obtenida en la 2ª transmisión fuese de 100 €, se integraría todo este importe en la base imponible de "B", no pudiéndose aplicar el método de exención a esta renta positiva, por no exceder de la pérdida generada en la transmisión anterior.
- Si en la 1ª y 2ª transmisión se obtienen pérdidas: en este caso no hay reglas especiales que reduzcan la integración de la pérdida para las dos entidades en sus bases imponibles.

Resumiendo las distintas posibilidades y el ejemplo numérico:

1ª transmisión		2ª transmisión	
Resultado	Ajuste en la base imponible	Resultado	Ajuste en la base imponible
+100	-100	+100	-100
+500	-500	-800	+500
+500	-500	-100	+100
-500	-----	+800	-300
-500	-----	+100	-----
-100	-----	-100	-----

d) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial de fusiones y la aplicación de estas reglas (LIS art. 97 a 110), incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en base imponible del IS, del IRPF o del Impuesto sobre las rentas de no residentes, derivadas de:

- La transmisión de la participación en una entidad residente en territorio español.
- La transmisión de la participación en una entidad no residente que no cumpla los requisitos establecidos para aplicar el régimen de exención sobre imposición de naturaleza análoga o idéntica al IS y realización de actividades empresariales en el extranjero.
- La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales.

En este supuesto, la exención sólo se aplicará a la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad no residente y el valor normal de mercado de la misma en el momento de su adquisición por la entidad transmitente. El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del periodo.

Ejemplo:

La empresa "A", residente en territorio español, tiene el 80% de otra entidad residente. El valor de adquisición de esta participación fue de 1.000 €. La totalidad de la participación se aporta a una entidad no residente "B", a través de una operación de canje de valores amparada en el régimen especial que la regula. La sociedad "A" adquiere en esta operación el 40% de la sociedad no residente. El valor de mercado de la participación que se afecta a la operación de canje asciende a 5.000 € en el momento de la operación de canje. La sociedad "A", transmite en el ejercicio siguiente toda su participación en "B" por 8.000 €.

En el momento de realizarse la operación de canje, la totalidad de la renta obtenida no se integra en la base imponible de "A". Con los datos del ejemplo la renta obtenida sería la diferencia entre el valor de adquisición de la participación y el valor de mercado en el momento de realizar la operación de canje, es decir: $5.000 - 1.000 = 4.000$ €.

Cuando "A" transmita su participación en la entidad no residente el tratamiento fiscal será el siguiente:

- Totalidad de la renta obtenida: $7.000 = 8.000 - 1.000$.
- Renta afecta a la exención: según la Ley la exención sólo se aplicará a la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad no residente (8.000 €) y el valor normal de mercado en el momento de su adquisición por la entidad transmitente (5.000 €). La entidad "A" aplicará el método de exención a 3.000 € ($8.000 - 5.000$), reduciendo por tanto su base imponible en este importe.
- El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del periodo: 4.000 € ($5.000 - 1.000$).

Si la entidad "A" vende su participación en "B" por 4.300 €, la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de mercado de la participación ($4.300 - 5.000$) es negativo por 700 €, por lo que, toda la renta obtenida en la transmisión por importe de 3.300 € ($4.300 - 1.000$) se integra en la base imponible de "A", no pudiéndose aplicar entonces bajo este caso la exención.

EXENCIÓN DE RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES NO RESIDENTES.

Incentivo:

Exonera de gravamen en España las rentas obtenidas en la transmisión de la participación de una entidad no residente

Condiciones generales:

- La participación en la no residente debe ser al menos de 5 por 100 y mantenida ininterrumpidamente durante un año
- La entidad participada ha debido estar sujeta al Impuesto sobre Sociedades en su país y haber obtenido sus beneficios de actividades empresariales
- El adquirente no resida en un paraíso fiscal

Aplicación práctica:

Es un incentivo fiscal voluntario y optativo para el sujeto pasivo que favorece las operaciones de reestructuración empresarial en los casos que como consecuencia de las mismas se obtengan rentas positivas.

Para evitar abusos en su utilización se introducen una serie de limitaciones que modulan parcialmente su efectividad en determinados supuestos:

- Que la no residente participada no tenga más del 15% de sus activos a valor de mercado en territorio español
- Que no se hubiera efectuado previamente una corrección de valor fiscalmente deducible sobre la participación transmitida
- Que la participada no hubiera obtenido una renta negativa integrable en la base imponible del grupo de sociedades que formara con el sujeto pasivo
- Que la participada disfrutara del régimen especial de fusiones en sus valoraciones.

1.2.3 Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. (art. 20 ter. Redacción dada por la Ley 6/2000)

Tras analizar las exenciones de filiales o establecimientos con personalidad jurídica distinta de la de su casa matriz, se analizan ahora las exenciones referidas a las empresas con establecimiento permanente en el extranjero. Además, antes de pasar a examinar los requisitos para practicar esta exención, es conveniente introducir el concepto de establecimiento permanente (EP en adelante). Una característica a destacar del EP es la ausencia de personalidad jurídica distinta a la que corresponde a la casa matriz, lo que nos permite diferenciar al EP de otras formas jurídicas distintas para la realización de actividades en el extranjero, como la creación de filiales (que sí tienen personalidad jurídica independiente aunque el grado de participación en la no residente ascienda al 100%), o la participación en entidades no residentes.

Para identificar un EP de otras formas de inversión directa en el extranjero tenemos dos posibilidades:

- a) Si existe convenio de doble imposición: en este caso ha de establecerse la definición de EP en el mismo. En general los convenios de doble imposición actualmente vigentes se adaptan a la definición contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 y de 1992 (art. 5º 4). En este se define el EP como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Para cumplirse esta definición se han de cumplir los siguientes requisitos:
- Obligada utilización de una instalación, centro o emplazamiento desde el cual se desarrolle la actividad.
 - Fijeza o vinculación de las instalaciones a un lugar o espacio físico determinado, con cierto grado de permanencia temporal.
 - Necesidad de que la actividad sea productiva (en lo que respecta a la entrega de bienes y prestaciones de servicios) y contribuya al beneficio global de la empresa.
 - Cuando una persona actúe por cuenta de la empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, sin que sus actividades se limiten a las descritas en el punto siguiente. Si una empresa opera en otro país por medio de agente o comisionista independiente en el marco de su actividad profesional, no hay EP.
 - Las actividades auxiliares a la actividad principal no constituye EP. (Por **ejemplo** el mantenimiento de un depósito de mercancías, la compra de mercaderías o la recogida de información).
- b) Si no existe convenio de doble imposición, la definición de EP será la facilitada por la legislación española. Con carácter general se considera que una entidad opera mediante EP en el extranjero, cuando por cualquier título disponga fuera del territorio español, de forma continuada y habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad o actúe en el otro país por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad residente, que ejerza con habitualidad esos poderes.

Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP situado fuera del territorio español cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- Que la renta del EP proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero (ver apartado 1.2.1. punto f).
- Que el EP haya sido gravado por un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al IS (punto 1.2.1 punto e), y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Cuando en anteriores periodos impositivos el EP hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubiesen integrado en la base imponible de la entidad, la exención o la deducción en cuota correspondiente sólo se aplicaran a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

La exención no se aplicará en los mismos supuestos que en el apartado 1.2.4. que se analizan un poco más adelante.

De los dos párrafos anteriores podemos concluir lo siguiente:

- El régimen de exención tendrá aplicación práctica cuando la renta obtenida del EP sea positiva, en caso contrario lo conveniente será integrar la pérdida en la base imponible de la entidad residente.
- La exención se practicará establecimiento a establecimiento, aunque en un mismo territorio la casa matriz española tenga más de un EP.
- Se establece una regla especial para aquellos EP que en el ejercicio anterior han obtenido pérdidas y en el actual una renta positiva, sólo se podrá aplicar la exención a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

Ejemplo:

La entidad "A", residente en territorio español tiene dos EP en el extranjero "B" y "C". Los datos de las rentas obtenidas por estas dos entidades en el ejercicio "n" y "n+1" son:

	Ejercicio n	Ejercicio n +1
B	-2.000	+5.000
C	+1.500	+3.000

Ejercicio n:

	Resultado	Ajuste base imponible
B	-2.000	-
C	+1.500	-1.500

En el ejercicio "n", la sociedad "A" integraría una pérdida de 2.000 €, procedente de la entidad "B" y aplicaría el método de exención a la renta obtenida por la entidad "C", reduciendo su base imponible en 1.500 €

Ejercicio n + 1:

	Resultado	Ajuste base imponible
B	5.000	-3.000
C	3.000	-3.000

En el ejercicio "n + 1", aplicaría el método de exención a la renta positiva obtenida por la entidad "C", reduciendo su base imponible en 3.000 €. Aunque la entidad "B" ha obtenido una renta positiva de 5.000 €, debemos aplicar la regla especial al haber obtenido una renta negativa en el ejercicio anterior. La entidad "A" podrá aplicar el método de exención pero sólo por la diferencia positiva. En el ejemplo reducirá la base imponible por un importe de 3.000 € (5.000 – 2.000).

EXENCIÓN DE RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Incentivo:

Exonera de gravamen las rentas obtenidas en el extranjero a través de un Establecimiento permanente (EP).

Condiciones generales:

- La renta obtenida por el EP debe proceder de actividades empresariales en el extranjero y haber sido gravada por el Impuesto de Sociedades o análogo extranjero.
- El EP no se halle situado en un paraíso fiscal.

Aplicación práctica:

Es un régimen optativo, que normalmente se aplicará cuando la renta del EP sea positiva, ya que si es negativa normalmente interesará integrar la pérdida en la base imponible de la entidad residente, aunque en ese caso para que pueda volver a aplicar la exención para las rentas positivas posteriores, se deba superar la cuantía de las rentas negativas anteriores.

1.2.4 Supuestos de no aplicación de la exención

La exención no se aplicará:

- A las rentas de fuente extranjera obtenidas por sociedades transparentes.
- A las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal de exención. Se presume que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquella alguna de las relaciones a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la existencia de otro motivo económico válido.
- A las rentas de fuente extranjera que la entidad residente integre en su base imponible cuando opte por aplicar sobre ellas, si procede, la deducción en cuota establecida en la LIS.

1.3 Deducción en cuota para evitar la doble imposición internacional

Tal como se explicó en la introducción, la doble imposición internacional, puede evitarse (o paliarse), mediante el método de exención o aplicando la deducción en cuota por doble imposición internacional. Como ya se ha visto, el método de exención elimina el impuesto español y se basa en un ajuste negativo en el IS de la entidad residente por el importe de las rentas de fuente extranjera, mientras que la deducción en cuota por doble imposición internacional, permite deducir el impuesto satisfecho en el extranjero, siempre y cuando este no supere el importe que estas rentas hubiesen dejado en España. El sujeto pasivo que invierta en el extranjero puede optar entre ambos, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

Las deducciones en cuota para evitar la doble imposición internacional que se van a desarrollar son dos:

- Deducción jurídica.
- Deducción económica.

1.3.1 Deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica: impuesto soportado por el sujeto pasivo (art. 29 LIS)

En el caso de obligación personal de contribuir⁶, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.

Como requisito básico para aplicar esta deducción se establece, por tanto, que la entidad que obtiene estas rentas tributa en España por obligación personal, lo que supone que esta deducción no es aplicable a los EP de sociedades extranjeras situados en territorio español. Sí es aplicable esta deducción a las empresas residentes en territorio español que operen en el extranjero por medio de EP.

La cuantía de la deducción a la que se refiere el apartado a), es la realmente pagada en el extranjero, con las siguientes peculiaridades:

- Si la cuota devengada en el extranjero es mayor que la satisfecha (por la existencia de bonificaciones, exenciones o cualquier otro beneficio fiscal), la deducción a practicar en la entidad residente en España ascendería, en cualquier caso, al importe satisfecho.
- Si está vigente un convenio para evitar la doble imposición con el país en concreto, la deducción por doble imposición no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo.

Para calcular el importe de la deducción del punto b), hay que tener en cuenta:

- La base de la deducción estará integrada por la suma de la renta neta (ingresos menos gastos necesarios para la obtención de estos), impuesto extranjero satisfecho y la retención practicada.
- La deducción se realizará agrupando todas las rentas que procedan de un mismo país, salvo en el caso de los EP.
- Las rentas que procedan de EP se computan aisladamente por cada uno de los mismos, sin agruparlos aunque la empresa residente en territorio español posea varios EP en el mismo país.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

⁶ Si se tiene obligación personal de contribuir, el sujeto pasivo tiene que tributar en el IS por la renta mundial obtenida, con independencia del lugar de producción y de la residencia del pagador.

Ejemplo:

La sociedad "A" residente en territorio español, presenta los siguientes datos a la hora de liquidar el IS:

- Base imponible (obtenida en territorio español): 1.000 €.
- Renta neta obtenida en el país "B" procedente de una entidad en la que la empresa española participa en un 3% desde hace 3 años: 500 €, impuesto satisfecho 50 €.
- Pérdida obtenida en el EP(1) en el país C: -300 €.
- Renta obtenida en el EP(2) en el país C: 400 €, impuesto satisfecho 40 €.
- Ganancia obtenida por la venta de inmovilizado en el país D: 200 €, impuesto satisfecho 20 €.

Base imponible: 1.000 + 500 + 50 + 400 + 40 – 300	1.690
Cuota íntegra (35%)	591,5

Deducción por doble imposición internacional por la participada

El menor de:	- 50
- Impuesto satisfecho por la participada: 50 €	
- Impuesto español: 550 x 35% = 192,5 €	

Deducción por doble imposición internacional del EP(2)

El menor de:	- 40
- Impuesto satisfecho por el EP(2): 40 €	
- Impuesto español: 440 x 35% = 154 €	

Deducción por doble imposición internacional por la ganancia obtenida en D

El menor de:	- 20
- Impuesto satisfecho en D: 20 €	
- Impuesto español: 220 x 35% = 77 €	
Cuota a pagar en el ejercicio:	481,5

No se pueden agrupar las rentas obtenidas en el mismo país, al estar obtenidas dos de ellas por mediación de EP, tampoco podemos agrupar las rentas procedentes de estos dos EP, han de computarse de forma aislada por cada uno de ellos.

DEDUCCIÓN EN CUOTA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL JURÍDICA.

Incentivo:

Permite deducir en cuota, cuando se integren rentas obtenidas en el extranjero, el importe que sea menor entre el impuesto efectivo satisfecho en el extranjero por tributo análogo al Impuesto de sociedades o la cuota que hubiera correspondido pagar en España.

Condiciones generales:

- La entidad que obtiene las rentas extranjeras debe tributar en España por obligación personal.
- Debe compararse la cantidad realmente pagada en el extranjero con la cuota que las rentas extranjeras hubiesen satisfecho en España.
- La deducción se realizará agrupando las rentas procedentes de un mismo país salvo las de EP que se computarán aisladamente por cada EP.
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Aplicación práctica:

- Es optativa y voluntaria por parte del contribuyente que optara por la misma.
- Si no se cumplen los requisitos de participación mínima en la no residente (al menos del 5 por 100) y de tenencia temporal (un año), esta deducción se presenta como la única alternativa para evitar parcialmente la doble imposición internacional en el caso de dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes.
- De cumplirse los requisitos mencionados en el punto anterior, esta deducción jurídica es compatible con la deducción en cuota por doble imposición internacional económica.

1.3.2 Deducción para evitar la doble imposición internacional económica sobre dividendos y participaciones en beneficios (art. 30 LIS)

En caso de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

Esta deducción se aplica exclusivamente cuando la empresa residente en territorio español percibe dividendos y /o participaciones en beneficios procedentes de sus filiales extranjeras. La doble imposición internacional se produce en la medida en que el dividendo procedente de la filial tributó en el país de residencia de la filial por un impuesto análogo al IS, al integrarse en la base imponible de la empresa española, estos dividendos vuelven a tributar por el IS español. La deducción por doble imposición internacional económica deduce de la cuota del IS español, el Impuesto satisfecho por la filial no residente siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación directa o indirecta, en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5% y que la misma se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar el año.

De los párrafos precedentes se deduce lo siguiente:

- Para aplicar esta deducción la entidad ha de estar sometida a obligación personal en territorio español.
- Esta deducción trata de evitar la doble imposición internacional que se produce en la entidad residente en España cuando percibe dividendos y/o participaciones en beneficios de sus filiales extranjeras.
- Los requisitos para aplicar esta deducción son:
 - a) Que la entidad que percibe el dividendo sea residente en territorio español.
 - b) Que la inversión en el extranjero se realice a través de filiales.
 - c) Que el beneficio del cual procede el dividendo haya tributado en el país donde reside la filial.
 - d) Que la entidad residente esté sujeta y no exenta del IS en territorio español, tributando por tanto en el país de residencia de la filial y en España.
 - e) La participación, directa o indirecta, de la entidad española en la filial no residente sea al menos del 5%.
 - f) El porcentaje de participación se mantenga de forma ininterrumpida durante todo el año anterior al día en que es exigible el beneficio que se distribuye.
 - g) El impuesto pagado por la filial no residente se incluya en la base imponible de la entidad residente en España.

De los requisitos enumerados es obvio que, el apartado c) y d) han de cumplirse en todo caso, tanto en el método de exención como en la deducción en cuota del punto 1.3.1, sino el problema de la doble imposición no se plantearía.

En el caso de que la empresa residente en territorio español invierta en filiales extranjeras y cumpla los requisitos mencionados en este apartado, puede deducirse en cuota el impuesto análogo al de sociedades satisfecho por la filial extranjera. Si la empresa residente decide remitir todo o parte del dividendo y/o participación obtenida por la filial no residente, deberá satisfacer adicionalmente otro impuesto a la hacienda del país donde reside la filial. Por ello, en el caso de dividendos y/o participaciones de fuente extranjera, la deducción por doble imposición internacional económica (Impuesto análogo al IS satisfecho por la filial no residente) es compatible con la deducción por doble imposición internacional jurídica (ver apartado 1.3.1), que deducirá de la cuota el impuesto satisfecho por la filial no residente al remitir el dividendo y/o participación a la empresa residente en territorio español.

Las dos deducciones en cuota (jurídica y económica) tiene un límite conjunto: la suma de las dos no puede exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español. El exceso no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible. Aun así, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Ejemplo:

Deducción en cuota por doble imposición internacional jurídica.

La empresa "A", residente en territorio español, ha obtenido, de la sociedad no residente "B", en la que participa en un 4% desde hace dos años, un dividendo por importe de 100.000 €. En el país de residencia de la entidad B, los dividendos han sido gravados al 10% (por remitir los fondos a la empresa "A" residente en España), el Impuesto de Sociedades de dicho Estado es del 38 %. Los gastos de administración y custodia de las acciones de las cuales procede el dividendo ascienden a 15.000 .

Si "A", opta por la deducción en cuota por doble imposición internacional, sólo le podemos aplicar la deducción por doble imposición internacional jurídica del apartado 1.3.1., al no cumplirse el requisito de participación. Se supone que el dividendo coincide con el resultado contable antes de impuestos de "A". La liquidación por el IS sería:

Resultado contable:	100.000
Cuota íntegra (35%)	35.000
Deducción por doble imposición internacional (*):	10.000

Cuota a pagar:	25.000
-----------------------	---------------

(*) La deducción por doble imposición jurídica internacional sería la menor de las dos cantidades siguientes:

- Impuesto satisfecho en el extranjero: 10% de 100.000 = 10.000
- Impuesto que correspondería pagar en España: 35% x (100.000 - 15.000) = 29.750

Ejemplo:

Opción entre la Deducción por doble imposición internacional jurídica y económica y el método de exención.

La empresa "A", residente en territorio español, ha obtenido, de la sociedad no residente "B", en la que participa en un 100% desde hace dos años, un dividendo por importe de 100.000 €. Como en el ejemplo anterior se supone que el dividendo coincide con el resultado contable antes de impuestos de "A".

Si la estructura impositiva del país de residencia de "B", es la misma que en el ejemplo anterior (IS 38%, Impuesto sobre las remesas 10%), y el sujeto pasivo opta por aplicar la deducción en cuota por doble imposición internacional, puede deducirse la deducción en cuota por doble imposición internacional jurídica y económica al cumplirse el requisito de permanencia y grado de participación en la empresa "B".

Para poder deducir en cuota el IS satisfecho por la filial no residente "B", se exige que éste se compute en la base imponible de "A", lo que supone computar en la base imponible de "A", el beneficio antes de impuestos obtenido por la no residente.

Más detalladamente, la empresa "B" ha sido gravada en su país de residencia de la forma siguiente:

Empresa "B" (no residente)

Base Imponible	161.290
Cuota Integra (38%)	- 61.290
Beneficio después de Impuestos	100.000

Si "B" remite los dividendos, la hacienda extranjero retiene un 10% adicional, lo que supone un coste de 10.000 €. El beneficio líquido obtenido por "A" asciende a 90.000 €, aunque contablemente debe computarse el dividendo bruto obtenido, en definitiva 100.000 €.

Empresa "A" (residente)

Para poder deducirse en cuota el IS satisfecho por "B", la empresa residente debe computar éste en la base imponible. En el ejemplo, como ya tiene contabilizado el dividendo bruto percibido (100.000 €), debe ajustar positivamente su base imponible por el IS extranjero, en concreto 61.290 €, de esta forma fiscalmente tributará en España el beneficio antes de impuestos obtenido en el extranjero y deduciremos en cuota el coste fiscal soportado en el extranjero.

Resultado contable	100.000
Ajuste: IS extranjero (*)	61.290
Base Imponible	161.290
Cuota íntegra (35%)	56.451
Deducción por doble imposición internacional.(**)	-56.451
Cuota íntegra	0

(*) El cálculo del impuesto satisfecho en el extranjero se puede realizar elevando al íntegro el dividendo bruto de "B":

$$161.290 = 100.000 / (1 - 38\%)$$

$$61.290 = 161.290 \times 38\%$$

(**) La deducción en cuota se calcula de la siguiente forma:

Deducción por doble imposición internacional jurídica, la menor de:

- Impuesto satisfecho en el extranjero: $10\% \times 100.000 = 10.000$
- Impuesto que correspondería pagar en España $= 29.750$

Deducción por doble imposición internacional económica: Impuesto de Sociedades satisfecho en el extranjero, en el ejemplo, 61.290 €.

La empresa "A" puede compatibilizar las dos deducciones al tratarse de dividendos y cumplirse los requisitos exigidos. Así, la suma de las dos deducciones asciende a:

$$71.290 = 10.000 + 61.290$$

Sin embargo, la deducción en cuota por doble imposición internacional jurídica y económica tiene un límite: la suma de ambas no puede superar la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas. En el ejemplo este límite se supera:

$$\frac{10.000 + 61.290 > 35\% \times 161.290}{71.290 > 56.451}$$

Al superarse el límite de la deducción conjunta se producen dos consecuencias, la primera es que el coste fiscal soportado en exceso en el país de residencia de "B" tiene que ser asumido por la empresa "A", ya que no se considera gasto deducible para la entidad residente (en el ejemplo este importe asciende a 14.839 €). La segunda consecuencia es que el importe de la deducción por doble imposición internacional conjunta asciende al límite impuesto, en este caso a 56.451 €. En este ejemplo, al suponer que el resultado contable de "A" antes de impuestos coincide con el dividendo, se obtiene que la cuota a pagar por IS en la empresa "A" es de "0" €. En el caso de no tener cuota suficiente (por ejemplo, si la base imponible de "A" fuese negativa la cuota es 0 €) la deducción no se pierde, puede trasladarse a los diez años siguientes.

La entidad residente "A" puede optar por el método de exención o por la deducción en cuota por doble imposición internacional jurídica y económica.

Comparamos ambos resultados en el cuadro siguiente suponiendo que en el país de residencia de la filial "B":

Caso a) El impuesto por obligación real sobre los dividendos asciende al 10% y el Impuesto de Sociedades es del 38%.

Caso b) Impuesto por obligación real 5% y el Impuesto sobre Sociedades es del 20%

Caso a): IS 38% e Impuesto sobre los dividendos 10%.

Si la entidad "A" opta por el régimen de deducción en cuota o por el régimen de exención, deberá computar como resultado contable el dividendo bruto. En el método de exención el dividendo bruto percibido de la entidad no residente reduce la base imponible tal y como se comenta en el apartado 1.2.1. El método de deducción en cuota exige computar en la base imponible del IS de "A", el Impuesto de Sociedades satisfecho por la filial:

$$\begin{aligned} 161.290 &= 100.000 / (1 - 38\%) \\ 61.290 &= 161.290 \times 38\% \end{aligned}$$

El importe del IS de la no residente queda integrado en la declaración del IS español de la enti-

dad residente "A", y su base imponible será de 161.290 €. La cuota correspondiente a esta base imponible (35%) es de 56.451 €. Al cumplirse los requisitos de tenencia del 5% por más de un año se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional jurídica y económica, sin embargo la suma de las dos no puede superar la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas. En concreto:

Ded. doble imposición jurídica	+	≤ 35% Beneficio antes de impuestos obtenido por la filial no residente (base imponible)
Ded. doble imposición económica		

En el ejemplo este límite no se cumple:

$$10.000 + 61.290 > 56.451$$

La suma de las dos deducciones no podrá superar este límite, con lo cual la deducción total será precisamente dicho límite: 56.451 €.

LIQUIDACIÓN IS "A"	Deducción en cuota	Exención
Resultado contable	100.000	100.000
Impuesto subyacente (38% de 161.290)	61.290	
Exención dividendo extranjero		-100.000
Base imponible	161.290	-
Cuota íntegra (35%)	56.451	-
Ded. Doble imp. Jurídica: 10.000		
Ded. Doble imp. Económica:	61.290	
Límite 35% de 161.290 = 56.451	-56.451	-
Cuota a pagar	0	0

RENDA DESPUÉS DE IMPUESTOS

Beneficio de la filial "B"	161.290	161.290
IS filial	- 61.290	- 61.290
Impuesto por obligación real	-10.000	-10.000
IS español.	0	0
Renta disponible	90.000	90.000

Caso b): IS 20% e Impuesto sobre los dividendos 5%.

Beneficio antes de Impuestos obtenido por la filial no residente:

$$100.00 / (1 - 20\%) = 125.000$$

Impuesto de Sociedades satisfecho por la entidad no residente "B":

$$125.00 \times 20\% = 25.000$$

La empresa "B", al remitir los fondos a la entidad residente "A", debe satisfacer adicionalmente el 5%:

$$100.000 \times 5\% = 5.000$$

En este caso en el método de deducción en cuota no se supera el límite máximo establecido:

$$\frac{5.000 + 25.000 < 35\% \text{ de } 125.000}{30.000 < 43.750}$$

LIQUIDACIÓN IS "A"	Deducción en cuota	Exención
Resultado contable	100.000	100.000
Impuesto subyacente (20% de 125.000)	25.000	
Exención dividendo extranjero		-100.000
Base imponible	125.000	-
Cuota íntegra (35%)	43.750	
Ded. Doble imp. Jurídica:	-5.000	
Ded. Doble imp. Económica:	25.000	
Límite 35% de 131.579 = 43.750	-	
Cuota a pagar	13.750	0
RENDA DESPUÉS DE IMPUESTOS		
Beneficio de la filial "B"	125.000	125.000
IS filial	-25.000	-25.000
Impuesto por obligación real	-5.000	-5.000
IS español.	-13.750	0
Renta disponible	81.200	95.000

Así pues, según los supuestos numéricos contemplados en el caso b), ahora parecería más interesante el método de exención al obtenerse una renta disponible después de impuestos superior, a diferencia del caso a) en que ambas eran equivalentes.

Por lo tanto, a la hora de decidir la localización de filiales españolas en el extranjero, es importante que la empresa residente estudie pormenorizadamente la modalidad de implantación en ese país, así como la fiscalidad de los distintos países en juego, para aprovechar al máximo las distintas opciones existentes para eliminar el problema de la doble imposición internacional.

Esta deducción presenta dos importantes particularidades que son las de que:

- Se considerará también impuesto pagado el satisfecho por las entidades participadas directamente por la que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas por aquéllas, siempre que dichas participaciones no sean inferiores al 5 por 100 y cumplan el requisito de tenencia temporal mencionado.

Se permite, según lo expuesto en este apartado, la deducción de impuestos satisfechos en el extranjero hasta el tercer nivel de filiales, siempre y cuando la participación de la primera filial en la segunda y la de la segunda sobre la tercera sea directa. La participación, directa o indirecta, de la entidad residente en la primera filial no residente debe ser, al menos, del 5%. El grado de participación de la primera filial en la segunda y la de la segunda sobre la tercera ha de ser también directa y superar o igualar el importe del 5%. El requisito de permanencia de la participación ha de cumplirse en todo caso (12 meses).

- No se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el periodo impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en España a través de cualquier forma de transmisión de la participación.

Este apartado supone que la entidad residente deberá proceder a realizar un ajuste extracontable positivo por el importe de la depreciación en la base imponible, para no computar fiscalmente la pérdida contabilizada. La depreciación puede ponerse de manifiesto bajo cualquier forma, por anotación contable, por dotación a la provisión por depreciación de la participación o por venta de la participación obteniéndose una renta negativa, por ejemplo. La depreciación de la participación contemplada ha de estar motivada por la distribución de dividendos, no estando afectada a esta corrección de valor en la base imponible la depreciación que corresponda a una variación en el tipo de cambio de la divisa.

DEDUCCIÓN EN CUOTA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL ECONÓMICA

Incentivo:

Permite deducir en cuota, cuando en la base se integren los dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, el impuesto pagado por dicha entidad no residente sobre los beneficios de los que proceden los dividendos.

Condiciones generales:

- Que la entidad que percibe los dividendos o participaciones en beneficios de la entidad no residente tribute en España por obligación personal.
- La participación en la no residente debe ser al menos del 5 por 100 y mantenida ininterrumpidamente durante un año.
- El impuesto pagado por la filial no residente debe de incluirse en la base imponible de la entidad residente en España.
- Se considerará también impuesto pagado el satisfecho por las entidades participadas directamente por la que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas por aquellas, siempre que dichas participaciones no sean inferiores al 5 por 100 y cumplan el requisito de tenencia temporal (12 meses).
- La deducción por doble imposición internacional económica es compatible con la deducción por doble imposición internacional jurídica, no pudiendo superar la suma de ambas deducciones el importe de la cuota que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en España.
- Las deducciones por doble imposición internacional no aplicadas por insuficiencia de cuota podrán deducirse en los diez años inmediatos y sucesivos.

Aplicación práctica:

- De cumplirse los requisitos relativos al grado de participación y tenencia temporal de la participación, el contribuyente puede optar por aplicar el método de exención o las deducciones en cuota (jurídica y económica) para evitar el problema de la doble imposición.
- En condiciones generales y debido al límite establecido para las deducciones en cuota por doble imposición internacional para evitar que a consecuencia de estas la Hacienda española tuviera que devolver al contribuyente parte de los impuestos soportados en el extranjero, el método de exención se presenta como la alternativa más rentable a efectos fiscales.
- La aplicación de esta deducción en cuota supone no integrar en la base imponible el importe de la depreciación en la participación derivada de la distribución de los beneficios, salvo que estos beneficios hayan tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

1.4 El problema de la doble imposición en los impuestos directos sobre las personas físicas

En los apartados anteriores se ha supuesto que la persona que realizaba la inversión en el extranjero es una persona jurídica, que suele ser lo más habitual, centrándose por ello el análisis en los incentivos fiscales de la LIS.

Si por el contrario la persona que realiza la inversión en el extranjero es una persona física, los incentivos fiscales aparecerán en las normas respectivas: La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (en adelante LIRPF) y la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP).

1.4.1 Doble imposición Internacional e IRPF

Los sujetos pasivos sometidos al IRPF, tributan por la renta mundial obtenida con independencia de su localización y de la residencia del pagador. Esta circunstancia puede dar lugar a situaciones de doble imposición internacional para las rentas obtenidas en el extranjero que han de tributar tanto en el país donde se obtiene la renta como en el país de residencia del sujeto pasivo. Por ejemplo si un sujeto pasivo, residente en territorio español, obtiene una renta en un país extranjero tributará tanto en este país como en España al integrar esta renta con el resto obtenida en territorio español.

La deducción en cuota establecida en la LIRPF, en su art. 67 dispone que, cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero se deducirá de la cuota líquida total la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (L 41/98 de 9 de diciembre) sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen, expresado en su caso con dos decimales, a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero.

A partir de 1 de enero de 2003 cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un Establecimiento Permanente, cuya titularidad pertenezca a una persona física, le será de aplicación esta deducción por doble imposición internacional.

A estos efectos el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable, expresado con dos decimales. Por este motivo, deberá diferenciarse el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general y en la parte especial de la base imponible.

La cuota líquida total será el resultado de minorar la cuota íntegra total (estatal y autonómica) en las deducciones por adquisición de vivienda habitual, deducciones para incentivar la inversión empresarial (según el IS), deducciones por donativos, deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y la deducción por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural.

En general el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable:

$$Tg = \frac{\text{Cuota líquida total}}{\text{Base liquidable}} \times 100$$

Cuando haya que diferenciar entre los tipos de gravamen correspondientes a la parte “general” y “especial” de la base imponible:

$$Tg \text{ (general)} = \frac{\text{Cuota líquida total} \times \text{Cuota íntegra base imponible general}}{\text{Base liquidable general} \times \text{Cuota íntegra total}} \times 100$$

$$Tg \text{ (especial)} = \frac{\text{Cuota líquida total} \times \text{Cuota íntegra base imponible especial}}{\text{Base liquidable especial} \times \text{Cuota íntegra total}} \times 100$$

De esta forma, en los casos que proceda practicar la deducción por doble imposición internacional en IRPF, debemos de comparar las dos cantidades siguientes:

- Si el sujeto pasivo ha obtenido rentas en el extranjero que deban computarse en la base imponible general (dividendos, intereses, ganancias de patrimonio generadas en un ejercicio) se comparan las dos cantidades mencionadas, el impuesto satisfecho en el extranjero o el resultado de aplicar el tipo de gravamen, de las rentas que se integren en la parte general de la base imponible, a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero.
- Si el sujeto pasivo ha obtenido rentas en el extranjero que deban computarse en la base imponible especial (ganancias de patrimonio generadas en más de un ejercicio), se comparan las dos cantidades mencionadas, el impuesto satisfecho en el extranjero o el resultado de aplicar el tipo de gravamen, de las rentas que se integren en la parte especial de la base imponible, a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero.

En conclusión, si el titular de la actividad es una persona física, no le son aplicables los incentivos fiscales de la LIS comentados en los apartados anteriores, sólo podrá deducir la deducción en cuota establecida en la LIRPF.

Ejemplo:

Un contribuyente tiene un rendimiento neto de actividad por importe de 15.000 €, y unos rendimientos obtenidos en el país extranjero "B" con el que España no tiene suscrito Convenio de doble imposición, por 1.500 €, el impuesto satisfecho en el extranjero por estos rendimientos asciende a 150 €. Ha obtenido una ganancia de patrimonio (en más de un año) en España por 2.000 €, y una ganancia (obtenida en más de un año) en el país "C" de 3.000 €, el impuesto extranjero satisfecho en el extranjero por estos rendimientos asciende a 300 €. El sujeto pasivo presenta además los siguientes datos a efectos de liquidar su IRPF del año 2002: Deducciones 400 €, retenciones y pagos a cuenta 3.000 €.

Base Imponible General:

Rendimiento de Actividades obtenido en España	15.000,00
Rendimiento de Actividades obtenido en el extranjero	1.500,00
Base Imponible General	16.500,00
Mínimo personal	- 3.305,57
Reducciones (planes de pensiones, pensión compensatoria)	-
Base Liquidable General	13.194,43
Cuota íntegra general (estatal + autonómica)	2.959,75

Base Imponible Especial:

Ganancia Patrimonial (más de un año) obtenida en España	2.000,00
Ganancia Patrimonial (más de un año) extranjera	3.000,00
Base Imponible Especial (= base liquidable especial)	5.000,00
Cuota íntegra especial (estatal + autonómica) 18%	900,00
Cuota íntegra total (general = 2.959,75 + especial = 900)	3.859,75
Deducciones	- 400,00
Cuota líquida total (4.795,23 - 400)	3.459,75
Deducción por doble imposición internacional: a)150 + b)300	- 450,00
Retenciones y pagos a cuenta:	- 3.000,00

Cuota a ingresar **9,75 €**

a) Para los rendimientos obtenidos en el extranjero la menor de las dos cantidades siguientes:

- Impuesto satisfecho en el extranjero: 150 €.
- El resultado de aplicar el tipo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero: 241,22 € (*).

(*). Para calcular este segundo apartado, primero tenemos que determinar la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Si al total de Base imponible general (16.500) le ha correspondido una bonificación en base de 3.305,57, a la renta obtenida en el extranjero le corresponderá la parte proporcional:

$$16.500 \text{ ----- } 3.305,57$$

$$1.500 \text{ ----- } x$$

$$x = \frac{1.500 \times 3.305,57}{16.500}$$

$$x = 300,51$$

La parte de la base liquidable gravada en el extranjero es:

$$1.199,49 = 1.500 - 300,51$$

Aplicando la fórmula para calcular el tipo de gravamen:

$$Tg (\text{general}) = \frac{\text{Cuota líquida total} \times \text{Cuota íntegra base imponible general}}{\text{Base liquidable general} \times \text{Cuota íntegra total}} \times 100$$

Sustituyendo los valores del ejemplo:

$$0,20107 = \frac{3.459,75 \times 2.959,75}{13.194,43 \times 3.859,75}$$

El tipo de gravamen a aplicar sobre la parte de base liquidable gravada en el extranjero es (redondeando a dos decimales): 20,11%.

La segunda cantidad a comparar es:

$$241,22 = 1.199,49 \times 20,11\%$$

b) Para la ganancia de más de un año obtenida en el extranjero, la menor de las dos cantidades siguientes:

- El impuesto satisfecho en el extranjero: 300 €.
- El resultado de aplicar el tipo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero: 483,9 € (**).

(**) Para calcular este segundo apartado no tenemos que calcular la base liquidable corrigiéndola por la minoración del mínimo personal y familiar, ya que, en este ejemplo, la totalidad ha sido aplicado en la base imponible general. La parte de la base imponible especial gravada en el extranjero, coincide con la ganancia: 3.000 €.

Queda por calcular el tipo de gravamen que, por aplicación de la fórmula:

$$Tg (\text{especial}) = \frac{\text{Cuota líquida total} \times \text{Cuota íntegra base imponible especial}}{\text{Base liquidable especial} \times \text{Cuota íntegra total}} \times 100$$

$$0,1613 = \frac{3.459,75 \times 900}{5.000 \times 3.859,75}$$

El tipo de gravamen a aplicar sobre la ganancia extranjera es: 16,13%.

$$483,9 = 3.000 \times 16,13\%$$

1.4.2 Doble imposición internacional e Impuesto sobre el Patrimonio

La deducción en cuota establecida en este impuesto, es similar a la establecida en el IRPF.

El sujeto pasivo, sometido al Impuesto de Patrimonio por obligación personal (declara en el IP el patrimonio mundial con independencia de su localización), se deduciría la menor de las dos cantidades siguientes:

- El impuesto extranjero satisfecho por tributo similar al Impuesto de Patrimonio y por razón de bienes que se computen en éste.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable que corresponda a los elementos patrimoniales gravados en el extranjero. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

$$Te = \frac{\text{Cuota íntegra}}{\text{Base liquidable}} \times 100$$

Ejemplo:

Un sujeto pasivo sometido al Impuesto de Patrimonio por obligación personal tiene una base imponible por importe de 442.435,06 €. Dentro de la base imponible se incluyen unos inmuebles radicados en un país extranjero con el que España no tiene convenio de doble imposición, valorados a efectos del IP español en 50.000 €, el impuesto satisfecho en este país, similar al IP español, asciende a 50 €.

Base Imponible	442.435,06
Reducción	- 108.182,18
Base liquidable	334.252,88
Cuota íntegra	835,36
Deducción por doble imposición internacional (*)	- 50,00
Cuota a pagar	785,36

(*) La menor de las dos cantidades siguientes:

- El impuesto satisfecho en el extranjero: 50 €.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero: 94,43 €.

La parte de la base liquidable gravada en el extranjero se calcula:

$$\frac{442.435,06}{50.000} = \frac{108.182,18}{x}$$

$$x = \frac{50.000 \times 108.182,18}{442.435,06}$$

$$x = 12.225,77$$

La parte de base liquidable gravada en el extranjero:

$$37.774,23 = 50.000 - 12.225,77$$

El tipo medio efectivo de gravamen es:

$$Te = \frac{\text{Cuota íntegra}}{\text{Base liquidable}} \times 100$$

$$0,00249 = \frac{835,63}{334.252,88}$$

$$Te = 0,25\%$$

$$94.43 = 37.774,23 \times 0,25\%$$

2. INCENTIVOS FISCALES

Los incentivos fiscales, desarrollados en los apartados siguientes, no persiguen la solución del problema de doble imposición internacional. El objeto es favorecer la salida al exterior de las empresas tratando de disminuir el coste fiscal de esta decisión económica.

Se analizan los siguientes incentivos fiscales a la internacionalización de las empresas:

- Deducción en la base para la implantación de empresas en el extranjero.
- Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros.
- Deducciones en cuota por actividades exportadoras.

2.1 Deducción en la base por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero (LIS art. 20 quater)

Según la LIS, en su art. 20 quater y con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 25/6/2000, “ será deducible en la base imponible el importe de las inversiones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español que permitan alcanzar la mayoría de los derechos de voto en ellas”.

El incentivo fiscal, que pasaremos a desarrollar en los párrafos siguientes, consiste en una bonificación en la base, en definitiva una reducción de esta, siempre y cuando:

- La sociedad no residente se haya constituido mediante aportaciones representadas en valores transmisibles que otorguen a sus legítimos titulares derechos económicos y políticos (derecho de voto).
- La deducción comprende todas las adquisiciones realizadas en el ejercicio, cuando esa adquisición suponga alcanzar la mayoría de los derechos de voto en la no residente en ese mismo ejercicio.
- La adquisición tiene que ser “efectiva”, los efectos jurídicos tendrán lugar desde el momento en que se produzca la adquisición.

Los requisitos para aplicar esta deducción son:

- a) Que la sociedad participada desarrolle actividades empresariales en el extranjero. No cabrá la deducción cuando la actividad principal de la entidad participada sea inmobiliaria, financiera o de seguros, ni cuando consista en la prestación de servicios a entidades vinculadas residentes en territorio español. El requisito de actividad empresarial se considerará cumplido según los expuestos el apartado 1.2.1 punto f).
- b) Que las actividades desarrolladas por la sociedad participada no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad.
- c) Que la sociedad participada no resida en el territorio de la Unión Europea ni en alguno de los territorios o países calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

El importe máximo anual de la deducción será de 30.050.605,22 €, sin exceder del 25% de la base imponible del periodo impositivo previa al cómputo de aquella. En concreto la deducción en base será la menor de las dos cantidades siguientes:

- 25% de la base imponible previa al cómputo de la deducción.
- 30.050.605,22 €.

Si la participación adquirida, que determina el derecho a la deducción, se ha depreciado y la dotación a la provisión correspondiente ha sido gasto fiscalmente deducible en el periodo impositivo, el importe de la deducción se reducirá en la cuantía de dicha depreciación.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se practica mediante un ajuste extracontable negativo para determinar la base imponible del periodo. Las cantidades deducidas se integrarán en la base imponible por partes iguales, en los periodos impositivos que concluyan en los cuatro años siguientes. El cómputo del plazo de reversión comienza, por tanto, desde la fecha en que concluya el periodo impositivo al que se aplica la deducción.

Si en alguno de estos periodos impositivos se produjese la depreciación del valor de la participación en aquellas sociedades, se integrará en la base imponible del mismo, además, el importe de dicha depreciación que haya sido fiscalmente deducible, hasta completar la cuantía de la deducción.

La bonificación fiscal se concreta por tanto en un diferimiento en el pago del IS del periodo impositivo en el que tiene lugar la inversión.

El grado de participación y los demás requisitos exigidos para la deducción deberán cumplirse durante al menos cuatro años. Si no fuese así, en el periodo impositivo en que se produzca el incumplimiento se integrará en la base imponible la totalidad de la cantidad deducida que estuviese pendiente de dicha integración. Se entiende que el cómputo del plazo de cumplimiento de requisitos comienza en el momento en que se adquiere la participación en la entidad no residente que permite alcanzar la mayoría de los derechos de voto, no desde la conclusión del periodo impositivo en el que tiene lugar dicha adquisición.

Ejemplo:

La sociedad A, residente en territorio español y con un ejercicio coincidente con el año natural, adquiere en el año 2002 el 100% del capital de una entidad no residente por importe de 35.065.000 €, cumpliéndose todos los requisitos para el cumplimiento del art. 20 quater de la LIS referidos anteriormente. La base imponible del ejercicio 2002 previa al cómputo de la deducción asciende a 75.000.000 €.

Los ajustes en el resultado contable para determinar la base imponible del ejercicio serán:

- *Ejercicio 2002: el importe máximo de la deducción es la de las dos cantidades siguientes:*

- 30.050.605,22 €.*
- 25% de 75.000.000 € = 18.750.000 €.*

Como consecuencia en el ejercicio 2002, procederá un ajuste negativo por importe de 18.750.000 €.

- *Ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006: incremento de la base imponible por importe de 4.687.500 € (18.750.000 € /4).*

Ejemplo:

Con los mismos datos del anterior ejemplo, pero en el año 2003 la entidad no residente obtiene pérdidas motivando una depreciación en la participación por importe de 2 millones de euros que es fiscalmente deducible.

- Ejercicio 2002: la base imponible se reduce en 18.750.000 €.
- Ejercicio 2003: incremento en la base imponible de 6.687.500 € (4.687.500 + 2.000.000).
- Ejercicio 2004: incremento en la base imponible de 4.687.500 €.
- Ejercicio 2005: incremento en la base imponible de 4.687.500 €.
- Ejercicio 2006: incremento en la base imponible de 2.687.500 €, importe pendiente hasta completar los 18.750.000 €, cantidad deducida en el ejercicio 2002.

Lo dispuesto en el art. 20 quater, no será de aplicación en relación con aquellas entidades filiales que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar de esta deducción, correspondiendo a la Administración tributaria la prueba de tal circunstancia. Se presume que concurre esa condición cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad que haya cesado en dicha actividad y que guarde con aquella alguna de las relaciones a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio (Grupos de Sociedades).

En conclusión, la deducción en base establecida no pretende solventar un problema de doble imposición sino incentivar la salida al exterior de las empresas por un diferimiento temporal en el pago del IS, el primer año se reduce la base imponible en el importe de la inversión realizada, siempre y cuando se cumplan los requisitos mencionados, para luego integrar el importe de la inversión bonificada en los cuatro ejercicios siguientes.

En el caso de que una misma deducción reúna de forma simultánea, los requisitos para la aplicación de la reducción en la base por implantación de empresas en el extranjero y para la deducción en la cuota íntegra por actividades exportadoras que luego se verá, hay que tener en cuenta que estos incentivos fiscales son incompatibles para la misma inversión.

Esta incompatibilidad no es absoluta, al permitir al sujeto pasivo optar por una u otra, incluso distribuir la base de la deducción entre ambas.

Ejemplo:

Con los mismos datos del ejemplo primero, 18.750.000 €, han sido deducidos en base por aplicación del incentivo descrito. El resto de la inversión hasta completar el total invertido podrá acogerse a la deducción en cuota por actividades exportadoras:

- Total invertido:	35.065.000 €
- Reducción en base:	18.750.000 €
- Base de deducción en cuota por actividades exportadoras:	16.315.000 €

El sujeto pasivo también tiene la opción de aplicar todo el importe de la inversión realizada al incentivo fiscal en cuota, siendo en este caso la base de deducción en cuota de 35.065.000 €, o distribuir según obtenga un mayor ahorro fiscal, el importe invertido entre estas dos bonificaciones fiscales.

DEDUCCIÓN EN BASE POR INVERSIONES PARA LA IMPLANTACIÓN DE EMPRESAS EN EL EXTRANJERO

Incentivo:

Las inversiones realizadas en el ejercicio para la adquisición de sociedades no residentes son deducibles de la base imponible, siempre y cuando se alcance la mayoría de los derechos de voto en la no residente en ese mismo ejercicio.

Condiciones generales:

- Que la sociedad participada desarrolle actividades empresariales. No será aplicable la deducción cuando la actividad principal sea inmobiliaria, financiera o de seguros o cuando consista en la prestación de servicios a entidades vinculadas residentes en España.
- Que las actividades realizadas por la sociedad participada no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad.
- Que la sociedad participada no sea residente en la Unión Europea ni en un paraíso fiscal.
- El importe máximo de la deducción será de 30.050.605,22€ , sin exceder del 25 por 100 de la base imponible previa al cómputo de esta deducción.
- Las cantidades deducidas se integrarán en la base imponible de los cuatro periodos siguientes. El grado de participación y el resto de los requisitos exigidos para la deducción en base deberán cumplirse durante al menos cuatro años. Si no fuese así, en el periodo en que se produzca el incumplimiento se integrará en la base imponible el total importe deducido pendiente de integración.
- El importe de la deducción se reducirá en la depreciación del valor de la participación que haya sido fiscalmente deducible.
- El importe deducido en la base será incompatible con la deducción por actividades de exportación en la cuota. Esta incompatibilidad no es absoluta, el sujeto pasivo puede optar por una u otra.

Aplicación práctica:

- La bonificación fiscal consiste en el diferimiento en el pago del IS del periodo impositivo en el que tiene lugar la inversión. El plazo para imputar el importe diferido es de cuatro años. Como corrección al importe que se difiere hay que tener en cuenta el caso de la depreciación en la participación de la no residente que sea gasto deducible ya que esta minorará el importe de la deducción.
- El sujeto pasivo puede optar por aplicar la deducción en base por inversiones en el extranjero o la deducción en cuota por actividades de exportación, de cumplirse de forma simultánea los requisitos para aplicar ambos incentivos; incluso puede distribuir la base de la deducción entre estas deducciones según obtenga una mayor rentabilidad fiscal. A estos efectos el contribuyente debe evaluar que mientras la bonificación en base consiste en el diferimiento en el pago del impuesto, que deberá ser posteriormente imputado en un plazo temporal de cuatro años, la deducción en cuota es una minoración directa de la cuota a ingresar sometido a un límite (35% de la cuota líquida), aunque las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán ser trasladadas a los cinco ejercicios siguientes.

2.2 Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros

Tendrá una bonificación del 99% la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad de exportación de:

- Producciones cinematográficas o audiovisuales españolas.
- Libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquellos.
- Cualquier manifestación editorial de carácter didáctico.

Los requisitos para aplicar la bonificación son los siguientes:

- La parte de cuota íntegra derivada de las subvenciones concedidas para la realización de las actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros no será objeto de bonificación.
- Los beneficios de la actividad exportadora deben ser determinados a través de una cuenta de resultados separada del resto de actividades de la sociedad, para diferenciar los beneficios bonificables de los que no lo son.
- Los beneficios han de reinvertirse en elementos afectos a estas actividades exportadoras o en activos aptos para aplicar la deducción por exportación (apartado 2.3.) o por inversiones en bienes de interés cultural (art. 35 LIS). La parte de cuota íntegra correspondiente al beneficio no reinvertido, no goza de bonificación.
- El plazo para realizar la reinversión es durante el mismo periodo impositivo al que se refiere la bonificación o, en el periodo impositivo siguiente.
- Los elementos en que se materialice la reinversión no disfrutarán de la deducción por actividades exportadoras o por inversiones en bienes de interés cultural.

La bonificación se aplica sobre la cuota resultante de emplear el tipo de gravamen vigente en el momento en que son exigibles los ingresos, no el tipo impositivo vigente en el momento de su concesión.

Para calcular el importe de la bonificación sobre la cuota íntegra se aplicará la siguiente fórmula:

$$B = Tg \times (Rb - Se) \times 0,99$$

Donde:

B = Bonificación en cuota.

Tg = Tipo de gravamen.

Rb = Renta bonificada.

Se = Subvenciones de renta o de capital para la realización de las mencionadas actividades de exportación.

El importe de la bonificación no practicada por insuficiencia de cuota no puede trasladarse a siguientes ejercicios, por lo tanto en caso de bases imponibles pendientes de compensar o de deducciones por doble imposición interna o internacional puede optarse por aplicar primero la bonificación, trasladando a otros ejercicios la compensación de bases y las deducciones por doble imposición.

Ejemplo:

Una editorial obtiene una renta en el ejercicio de 40.000 €, de los que, según cuentas separadas, 25.000 €, corresponden a la actividad exportadora de libros. Durante ese mismo ejercicio ha realizado inversiones típicas de las empresas editoriales y exportadoras por importe de 20.000 €, en el siguiente ejercicio no va a realizar ninguna inversión adicional de este tipo. El importe de los gastos no deducibles del ejercicio asciende a 2.000 €.

El importe total de la renta bonificada asciende a 25.000 €, sin embargo, al no reinvertir la totalidad del importe obtenido en estas actividades exportadoras o en activos aptos para aplicar la deducción por exportación o por inversiones en bienes de interés cultural, la renta bonificada se reduce al importe reinvertido 20.000 €.

La liquidación del ejercicio es la siguiente:

Resultado contable	40.000
Ajuste positivo en base por gastos no deducibles	2.000
Base imponible	42.000
Cuota íntegra 35% de 42.000	14.700
Bonificación exportación libros. 99% (35% de 20.000)	- 6.930
Deuda tributaria	7.770 €

BONIFICACIÓN EN CUOTA POR ACTIVIDADES EXPORTADORAS DE PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS Y DE LIBROS

Incentivo:

Bonificación del 99 por 100 de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, libros, fascículos y cualquier manifestación editorial de carácter didáctico.

Condiciones generales:

- Los beneficios de la actividad exportadora han de reinvertirse en el mismo periodo en la adquisición de elementos afectos a dichas actividades o en activos aptos para aplicar la deducción por exportación o por inversiones en bienes de interés cultural. La parte de cuota íntegra correspondiente al beneficio no reinvertido, no goza de bonificación.
- El plazo para realizar la reinversión es durante el mismo periodo impositivo al que se refiere la bonificación o, en el periodo impositivo siguiente.

(continuación)

BONIFICACIÓN EN CUOTA POR ACTIVIDADES EXPORTADORAS DE PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS Y DE LIBROS

- La cuota correspondiente a subvenciones concedidas para la actividad de exportación de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, libros, fascículos o cualquier otra manifestación editorial de carácter didáctico, no tendrá bonificación.
- El importe de la bonificación no practicada por insuficiencia de cuota no puede trasladarse a siguientes ejercicios.
- Los elementos en que se materialice la reinversión no disfrutarán de la deducción por actividades exportadoras o por inversiones en bienes de interés cultural.

Aplicación práctica:

- La bonificación en cuota del 99% por actividades exportadoras de los conceptos mencionados es optativa para el contribuyente, suponiendo de aplicarse una bonificación del 99 por 100 del tipo impositivo aplicable a los ingresos procedentes de la actividad exportadora.
- El contribuyente debe tener en cuenta que, en caso de insuficiencia de cuota, la bonificación no practicada no puede trasladarse a siguientes ejercicios; como contrapartida esta bonificación no tiene ningún límite a su aplicación pudiendo anular la cuota íntegra del ejercicio. En consecuencia, en el caso de bases imponibles pendientes de compensar (que no hayan prescrito) o de deducciones por doble imposición interna e internacional puede optarse por aplicar primero la bonificación y trasladar a otros ejercicios la compensación de bases y las deducciones por doble imposición.

2.3 Deducción en cuota por actividades de exportación

Esta deducción es una de las deducciones que se incluyen en el Capítulo IV de la LIS para incentivar la realización de determinadas actividades, siendo aplicable también a los sujetos pasivos que tributen en el IRPF y que desarrollen una actividad que tribute en este impuesto por la modalidad de estimación directa o estimación directa simplificada.

Las normas comunes a las deducciones en cuota para incentivar la realización de determinadas actividades son:

1. Límite conjunto: 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición interna e internacional y bonificaciones. En el caso del IRPF, el límite será también del 35% de la cuota íntegra total minorada en este caso por la deducción por inversión en vivienda habitual y por la deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.

IS: límite 35% (CI - DDI - B)

IRPF: límite 35% (CIT- DVH - DBC)

Donde:

CI = *Cuota íntegra del IS.*

DDI = *Deducciones por doble imposición interna e internacional.*

B = *Bonificaciones en cuota.*

CIT = *Cuota íntegra total (estatal y autonómica).*

DVH = *Deducción por inversión en vivienda habitual.*

DBC = *Deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.*

El límite del 35%, será del 45% cuando el importe de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, junto con la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

2. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse en los periodos cerrados en los cinco años siguientes, respetando el mismo límite del apartado anterior. No obstante, las deducciones por actividades de investigación científica e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información (régimen especial de las empresas de reducida dimensión) podrán aplicarse en los 10 años siguientes.
3. El cómputo de los plazos para aplicar estas deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en las entidades de nueva creación o que saneen pérdidas con la aportación de nuevos recursos, sin que se consideren como tal la aplicación de reservas.
4. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.
5. Los activos afectos a las deducciones deberán permanecer en funcionamiento cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles o durante su vida útil si fuere inferior. Este plazo empieza a contar desde la adquisición del activo. El incumplimiento de estos plazos supone la pérdida de la deducción practicada.
6. El incumplimiento de los requisitos (mantenimiento de la inversión y los particulares de cada deducción por incentivos) supone la pérdida de la deducción y la anulación de la deducción practicada. Si el incumplimiento de los requisitos se produce en un ejercicio posterior al que se practicó la deducción, el sujeto pasivo deberá regularizar su situación tributaria, aumentando en ese ejercicio la cuota en el importe de la deducción anulada, junto con los intereses de demora que correspondan. Cuando sea la Administración Tributaria la que efectúe la regularización de la /s deducción /es, y no el propio contribuyente, son aplicables las sanciones correspondientes. La deducción practicada por el sujeto pasivo en el momento de realizar su declaración tiene, en base a lo expuesto, carácter provisional, no adquiriendo firmeza hasta el momento en que la liquidación se convierta en definitiva por haber superado el plazo de prescripción (4 años), o por la comprobación de la Inspección de Tributos.

La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones en la cuota íntegra:

- a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de parti-

cipaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo del 25 por 100 del capital social de la filial. En el periodo impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25% de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos periodos impositivos precedentes. Las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

- b) El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

En base a lo expuesto parece claro que para estimular la actividad exportadora se establece esta deducción en la LIS, siempre que los sujetos pasivos inviertan en los siguientes conceptos:

- *Inmovilizado material*: creación en el extranjero de sucursales y establecimientos permanentes. En este caso la base de la deducción será el total invertido (tanto en activos nuevos como usados), con exclusión de los gastos de funcionamiento.
- *Inmovilizado financiero*: adquisición de participaciones en sociedades extranjeras y constitución de filiales. En el caso de adquisición de participaciones la base de la deducción es el desembolso realizado incluida la posible prima de emisión, derechos de suscripción y gastos necesarios para la adquisición. En el caso de constitución de filiales la base será el desembolso realizado más los gastos necesarios. Para que esta inversión pueda acogerse a la deducción en cuota han de cumplirse los siguientes requisitos:
 - El grado de participación en las sociedades o filiales sea como mínimo del 25%, este porcentaje puede adquirirse de forma escalonada, una vez alcanzado el porcentaje requerido podrá deducirse el importe de la inversión realizada en el ejercicio más lo invertido en los dos periodos anteriores. Cualquier inversión adicional puede acogerse a la deducción.

Ejemplo:

Una sociedad residente en territorio español adquiere en 1999 el 15% de una sociedad extranjera, el coste de la inversión asciende a 100 €. En el año 2000 adquiere el 5% de esa misma empresa, el coste de la inversión es de 5 €. En el año 2001 adquiere el 5% siendo el coste de 7 €. En el año 2002 adquiere el 20%, el coste de la inversión asciende a 250 €. La empresa extranjera cumple todos los requisitos para que la sociedad residente pueda acogerse a la deducción en cuota establecida en la LIS.

La entidad residente sólo podrá acogerse a la bonificación en cuota en el año 2001 al ser en este ejercicio cuando consigue el grado de participación mínima requerido. Sin embargo, la base de la deducción incluirá lo invertido en los dos años anteriores:

$$100 + 5 + 7 = 112$$

La deducción en cuota correspondiente será:

$$25 \% \text{ de } 112 = 28$$

Esta deducción podrá aplicarse íntegramente si, junto con las otras deducciones por incentivos, la empresa no supera el límite del 35% (ó 45%) de la cuota líquida. En caso de superarse el límite, la deducción no practicada por insuficiencia de cuota se trasladará a los cinco periodos impositivos siguientes.

En el año 2002, pese a haberse alcanzado el porcentaje del 25%, la empresa adquiere otro 20% de la entidad no residente. La deducción en cuota en este ejercicio será:

$$25\% \text{ de } 250 = 62,5$$

- La adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales debe estar directamente relacionada con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España.

Este segundo requisito se aclara en la consulta vinculante de la DGT del 6 de julio de 1998, que aclara que en cualquier caso debe constatarse una relación económica entre los ingresos por exportaciones que se esperan obtener y el importe del precio de adquisición de la participación de la filial extranjera, de tal forma que dichos ingresos justifiquen, desde el punto de vista económico la inversión financiera.

- *Gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual* (amortizables) para lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero. En este caso la base de la deducción es el importe satisfecho en el periodo impositivo. Al no establecer la LIS ninguna limitación, la materialización del pago es indiferente, estos gastos se pueden contratar en España o en el extranjero, lo relevante es que la propaganda y publicidad se realice en el extranjero para la apertura de nuevos mercados.
- *Gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas*, incluso las celebradas en España con carácter internacional. En este caso la base de la deducción es el importe satisfecho en el ejercicio.

Esta deducción no procederá cuando la inversión o el gasto se realice en un paraíso fiscal.

En todos los casos la base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a los que se refiere esta deducción.

Esta deducción es incompatible con la deducción en la base por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, pudiendo el sujeto pasivo optar por una u otra incluso distribuyendo la base de deducción entre ambas, también es incompatible con la bonificación de los rendimientos de la exportación de libros como se indicó en el apartado correspondiente.

Ejemplo:

Una empresa ha realizado durante el ejercicio gastos para el lanzamiento de un producto en un mercado extranjero que incluye un estudio de mercado en dicho país por 20.000 € y publicidad para el lanzamiento del producto por 5.000 €, la subvención recibida para la realización de esta campaña asciende a 3.000 €.

En el mantenimiento de otras campañas publicitarias de productos ya comercializados invirtió 15.000 €. Tiene gastos por asistencia a ferias comerciales en el extranjero (para exponer sus productos) por 1.500 €. La base imponible del ejercicio asciende a 45.000 €.

<i>Base imponible</i>	45.000
<i>Cuota íntegra (35%):</i>	15.750
<i>Deducción por actividades exportadoras:</i>	- 5.512,5
- <i>Estudio de mercado</i>	20.000
- <i>Publicidad</i>	5.000
- <i>Subvención (65% x 3.000)</i>	-1.950
- <i>Asistencia a ferias</i>	1.500
<i>Total</i>	23.050
<i>Deducción: 25% x 23.050</i>	5.762,5
<i>Límite: 35% de 15.750</i>	5.512,5
<i>Deuda tributaria</i>	10.237,5

En este ejemplo los gastos de mantenimiento de campañas publicitarias de productos ya comercializados no generan el derecho a la deducción en cuota por actividades exportadoras, al no tratarse de la exportación de un nuevo producto.

La base de la deducción por inversiones en prospección de mercados y publicidad, se minorará en el 65% de la subvención recibida.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota ($5.762,5 - 5.512,5 = 250$ €) podrá ser aplicada en los cinco periodos impositivos siguientes observando el límite del 35% sobre la cuota líquida en cada uno de los periodos citados.

DEDUCCIÓN EN CUOTA POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN

Incentivo:

Deducción en la cuota del IS del 25 por 100 de las inversiones realizadas en las actividades de exportación y de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual.

Condiciones generales:

Constituyen la base de la deducción la inversión en los siguientes conceptos:

- Creación de sucursales o EP en el extranjero.
- Adquisición de participaciones o constitución de filiales relacionadas con la actividad exportadora (incluidos servicios turísticos en España y excluidas actividades financieras y de seguros), siempre y cuando el grado de participación sea como mínimo del 25 por 100. Una vez alcanzado el porcentaje requerido podrá deducirse el importe de la inversión realizada en el ejercicio más lo invertido en los dos periodos anteriores. Cualquier inversión adicional puede acogerse a la deducción.

Constituye la base de la deducción los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para:

- Lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados.
- Concurrencia a ferias, exposiciones incluidas las celebradas en España con carácter internacional.

No procede la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un paraíso fiscal.

La base de la deducción se reducirá en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas.

Esta deducción tiene como límite el 35 por 100 ó el 45 por 100 de la cuota líquida (cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones). Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en los periodos cerrados en los cinco años siguientes.

Esta deducción es incompatible con la deducción en la base por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero (aunque no de forma absoluta) y con la bonificación en cuota de los rendimientos por actividades exportadoras.

Aplicación práctica:

- Es optativa y voluntaria por parte del contribuyente que optara por la misma.
- La principal ventaja de esta deducción en cuota radica en la posibilidad de trasladarla en caso de insuficiencia de cuota íntegra, siempre y cuando se respete el límite establecido sobre la cuota líquida.
- Junto con la deducción en base para la implantación de empresas en el exterior, esta deducción se presenta como un incentivo fiscal a tener en cuenta a la hora de invertir en el extranjero.

Regímenes fiscales de carácter especial

1. RÉGIMEN FISCAL FORAL DEL PAÍS VASCO

El sistema de Concierto Económico (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo), determina que el País Vasco cuente con un régimen tributario especial. La competencia tributaria reside en las Instituciones de sus tres territorios históricos: Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Los impuestos que componen su sistema tributario son gestionados y recaudados por las Haciendas Forales en los términos del reparto contenido en la normativa del Concierto.

Las especialidades de su régimen son las siguientes:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio:

El concierto Económico contempla el IRPF como un tributo concertado de normativa autónoma que se exigirá por la Diputación Foral competente por razón de territorio a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el País Vasco. La deducción por doble imposición internacional comentada en el Manual no se ve afectada por su regulación.

En el caso del IP, los territorios históricos tienen capacidad normativa plena, salvo en lo referente a los no residentes cuya regulación es competencia exclusiva del Estado. La deducción por doble imposición internacional comentada en el Manual no se ve afectada por esta regulación.

b) Impuesto sobre Sociedades:

El Concierto Económico lo califica como un tributo concertado de normativa autónoma, las Instituciones competentes de los territorios históricos pueden regular sin limitación este impuesto, respetando los principios de armonización establecidos en el propio Concierto.

La normativa se aplica a las entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco. Si el volumen total de operaciones de la entidad supera los 3.005.060,52€ anuales (en adelante, para simplificar 3 millones de €), se exige además que la entidad realice en el País Vasco, en los términos especificados en el propio Concierto Económico, más del 25% de sus operaciones.

La tributación por este impuesto corresponderá en su totalidad a las Haciendas Forales cuando el domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el año anterior no exceda del importe mencionado con independencia del lugar en que realice sus operaciones.

En este Impuesto se establece la posibilidad de que una entidad, aplicando una sola normativa, reparta entre varias Administraciones tributarias el resultado de su liquidación, en la medida en la que el hecho imponible gravado, se haya producido en más de un ámbito territorial. Esta circunstancia se produce cuando una entidad opera en ambos territorios y su volumen de operaciones excede de 3 millones de €. En este supuesto la tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, sin tener en cuenta el volumen de operaciones efectuadas en el extranjero.

Ejemplo:

El volumen total de operaciones de una empresa fue de 3.700.000 €, el desglose de las operaciones realizadas es:

- Exportaciones: 1.500.000 €
- Ventas en la Diputación Foral de Álava: 1.500.000 €
- Ventas en territorio común: 700.000 €

Las proporciones en la tributación son:

- Diputación Foral de Álava: $(1.500.000 / (3.700.000 - 1.500.000))$ 68%
- Territorio común: $(700.000 / (3.700.000 - 1.500.000))$ 32%

Para las exportaciones la distribución en la carga tributaria sería:

- Diputación Foral de Álava: 68% de 1.500.000 = 1.020.000 €
- Territorio Común: 32% de 1.500.000 = 480.000 €

La distribución de la tributación en función del volumen de operaciones en el año anterior se resume en el siguiente cuadro:

Domicilio fiscal	Operaciones en el ejercicio anterior	Operaciones en el otro territorio	Tributación	Normativa/ Inspección
País Vasco	Hasta 3M €	Indiferente ó 0%	País Vasco: TH del domicilio	Foral
		Menos del 75%	Conjunta	Foral
	Más de 3M €	75% ó más	Conjunta	Territorio común
		100%	Conjunta	Territorio común
Territorio común	Hasta 3M €	Indiferente o 0%	Territorio Común	Territorio común
		Menos del 75%	Conjunta	Territorio común
	Más de 3M €	75% ó más	Conjunta	Territorio común
		100%	País Vasco	Foral: TH donde se realice el mayor volumen de operaciones

Notas: 3M €: Tres millones de euros.

TH: Territorio Histórico.

Las principales diferencias con relación a las operaciones de comercio exterior son:

- Tipos impositivos:
 - Con carácter general 32,5 %.
 - Pequeñas y medianas empresas: la parte de base liquidable entre 0 y 60.101,21 €, tributa al 30%, el resto al 32,5 %.
- Deducción por actividades de exportación: el porcentaje de la deducción es el mismo que para el régimen común, sin embargo la deducción recoge también las particularidades siguientes:
 - Pueden acogerse a la deducción las ampliaciones de capital de filiales y no sólo su constitución.
 - El límite de la deducción se fija en el 4% de los ingresos derivados de la exportación.
 - Procede la minoración de la base de la deducción en el 67,5 % de las subvenciones recibidas.
 - El plazo para aplicar las cantidades no deducidas es de 4 años.
 - El diferimiento para la aplicación de la deducción se produce hasta el primer ejercicio en que se generen ingresos derivados de la actividad exportadora y de la contratación de servicios turísticos en España.
 - En las normas comunes para la aplicación de las deducciones por inversiones (entre las que se encuentra la deducción por actividades de exportación), se establece un límite conjunto del 45% de la cuota líquida, los elementos afectos a las deducciones deben permanecer en funcionamiento en la empresa del sujeto pasivo durante cinco años, o durante su vida útil si fuere inferior, sin que puedan ser durante este plazo transmitidos, arrendados o cedidos a terceros para su uso.

c) Impuesto sobre el Valor Añadido:

El IVA (incluido el recargo de equivalencia), es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado. Las instituciones competentes de los territorios históricos se reservan:

- Aprobar los modelos de declaración e ingreso que deben contener los mismos datos que los de territorio común.
- Señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, siempre que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La competencia para la exacción corresponde a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas, en función del volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas sus operaciones, con el mismo sistema que el señalado para el Impuesto de Sociedades.

d) Impuestos Especiales:

Los IIEE son tributos concertados, las Diputaciones Forales deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas por el Estado. Corresponde a las Diputaciones Forales la aprobación de los modelos de declaración e ingreso y los plazos de ingreso con los mismos requisitos que los establecidos para el IVA.

2. RÉGIMEN FISCAL FORAL DE NAVARRA

El régimen foral de Navarra está regulado en el Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/90 de 26 de diciembre), en el que se ordenan las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Este Convenio ha sido modificado por el Acuerdo de Modificación del Convenio Económico suscrito por el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 19/98 de 15 de junio).

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio:

El IRPF es un tributo convenido de normativa autónoma. Corresponderá a la Diputación Foral de Navarra, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en Navarra o, cuando siendo residente en el extranjero, obtenga rentas en Navarra.

El IP es un tributo de normativa autónoma, su regulación coincide básicamente con la establecida para el territorio común, con algunas diferencias. Corresponderá a la Diputación Foral de Navarra el gravamen por este impuesto en los mismos supuestos en los que sea competente para el gravamen del IRPF.

En los aspectos analizados en el manual sobre fiscalidad del comercio exterior no se observan diferencias significativas.

b) Impuesto sobre Sociedades:

El IS es un tributo concertado de normativa autónoma, en el que Navarra tiene competencia normativa plena. Para determinadas entidades, en función de su volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas, el IS es un tributo convenido de normativa común según el cuadro siguiente:

Domicilio fiscal	Operaciones en el ejercicio anterior	Operaciones en el otro territorio	Tributación	Normativa/ Inspección
Navarra	Hasta 3M €	Indiferente ó 0%	Navarra	Foral
		Menos del 75%	Conjunta	Foral
	Más de 3M €	75% ó más	Conjunta	Territorio común
		100%	Conjunta	Territorio común
Territorio común	Hasta 3M €	Indiferente ó 0%	Territorio Común	Territorio común
		Menos del 75%	Conjunta	Territorio común
	Más de 3M €	75% ó más	Conjunta	Territorio común
		100%	Navarra	Foral

Notas: 3M €: Tres millones de euros.

Las diferencias a destacar respecto a lo comentado para el régimen común son:

- Bonificaciones en cuota: se establece la incompatibilidad entre la bonificación sobre actividades de exportación y la bonificación para las entidades de nueva creación.

- Las normas comunes a las deducciones por incentivos son: límite conjunto 35% de la cuota líquida, este límite no se aplica a la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos aplicada, hasta el inicio de su actividad, por las entidades de nueva creación que se acojan a la bonificación en cuota. El límite conjunto tampoco se aplica a los incentivos por creación de empleo. La base de la deducción ha de reducirse en el importe de las subvenciones recibidas, salvo en el caso de los incentivos por creación de empleo.
- Las diferencias existentes con la deducción por incentivos sobre Actividades de Exportación comentada para el régimen común son:
 - El único límite de la deducción es el del 4% de los ingresos totales por exportación.
 - El cómputo del plazo para la aplicación de la deducción se puede diferir hasta el primer ejercicio en que, dentro del plazo de prescripción, existiendo resultados positivos, se generen ingresos derivados de la actividad exportadora y de la contratación de servicios turísticos en España.

c) Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales:

Se aplica lo ya comentado para el Régimen Tributario del País Vasco.

3. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ISLAS CANARIAS

El régimen especial de las Islas Canarias se inicia con la Ley 30/72 de Régimen Económico y Fiscal, que pretendía fomentar el desarrollo económico y social de las Islas. La Ley 19/94 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias dio el impulso necesario a este desarrollo, estableciendo medidas fiscales de incidencia directa en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como la regulación de la denominada Zona Especial Canaria, instrumento de promoción del desarrollo económico y social del Archipiélago. El Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio modifica la Ley 19/94, adaptando la normativa al ordenamiento comunitario. Los incentivos fiscales en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias a destacar son:

a) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC):

El IGIC, en vigor desde el 1 de enero de 1993, es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes, realizadas en el ámbito territorial de las Islas Canarias.

Las diferencias más relevantes a destacar respecto al IVA son:

- Tipos de gravamen inferiores:
 - Tipo cero: agua, medicamentos, libros, material docente, etc.
 - Reducido 2%: extracción de combustible, petróleo, aceites, fabricación de textiles, calzado, etc.
 - General: 4,5%.
 - Incrementado 13%: vehículos, cigarros, bebidas alcohólicas, etc.
- Régimen especial para el comercio minorista: fundamentado en la exención del IGIC del valor añadido de dicha actividad.
- Exención de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios sea inferior al límite que a tal fin se señale. Para el ejercicio 2003 se declaran exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 25.000 €.

- Régimen de las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y de captación, producción y distribución de aguas.
- Módulos específicos.
- No resulta de aplicación el régimen de las operaciones intracomunitarias.

Las operaciones exteriores en el IGIC se definen:

- Importación: entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la UE o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin al que se destinen o la condición del importador. Se entiende también como importación la autorización para el consumo en Canarias de los bienes que se encuentren en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en zonas y depósitos francos.
- Exportación: se define como la salida de mercancías fuera del ámbito territorial de las Islas Canarias. Las exenciones en exportaciones son:
 - Entregas de bienes, con carácter definitivo a Península, Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado de la UE o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.
 - Entregas de bienes, con carácter definitivo a Península, Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado de la UE, o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el adquirente de los bienes, no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. La exención no comprende las entregas de bienes destinados a equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo, o cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.
 - Trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos en Canarias o importados para ser objeto de dichos trabajos en las Islas para ser exportados definitivamente.
 - Entregas de bienes a Organismos que los envíen definitivamente a cualquiera de los lugares señalados anteriormente (Península, Baleares, Ceuta).etc), en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento de la exención.
 - Prestaciones de servicios, incluidos transporte y operaciones accesorias, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o envíos a Península, Baleares, Ceuta, Melilla y UE.
 - Prestación de servicios de mediación.

b) Tarifa Exterior Comunitaria (TEC):

Esta tarifa tiene como objeto la entrada de las Islas Canarias en la unión aduanera, actualmente se encuentra en vigor la Tarifa Especial a la Entrada de Mercancías, con una finalidad arancelaria al pretenderse la protección de la producción Canaria. La Tarifa Especial se aplica a productos procedentes de terceros países, así como a productos comunitarios.

c) Otros Impuestos Indirectos:

- Arbitrio sobre la importación y entrega de mercancías en Canarias: sustituye al Arbitrio Insular a la entrada de mercancías, grava la producción e importación de bienes muebles corporales.
- Impuestos especiales sobre alcohol y cerveza.

- Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del Petróleo.

d) Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Ley 19/94):

Los incentivos fiscales desarrollados en esta Ley son:

- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en la constitución o ampliación de sociedades y en la adquisición de bienes o derechos situados en Canarias.
- Bonificación del 50% en la cuota del IS o IRPF correspondiente a los rendimientos de la exportación a terceros países o por envíos al resto de la UE de bienes corporales.
- Exención del IGIC en las entregas de bienes de inversión, bajo determinadas condiciones.
- Reducción en la base imponible del IS hasta el 90% del beneficio no distribuido destinado a la reserva para inversiones.
- Régimen fiscal aplicable a la Zona Especial Canaria (ZEC):
 - Las empresas que se instalen en la ZEC, tienen que realizar inversiones en el territorio canario durante los dos primeros años de funcionamiento por un valor mínimo de 100.000 €, y crear un mínimo de cinco puestos de trabajo.
 - El tipo impositivo del IS estará entre el 1% y el 5% en función del empleo que se genere, para las operaciones realizadas en la ZEC.
 - Exención en imposición indirecta: IGIC.
 - Exención en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, excepto por rendimientos de trabajo personal.
 - Exención en el ITP y AJD.
 - Tributos locales: conciertos fiscales para determinar una cifra global.
 - El régimen especial de la ZEC se aplica a entidades que realicen actividades de producción, transformación, manipulación y distribución al por mayor de mercancías o actividades de servicios previstas en la Ley 2/2000, que reúnan determinados requisitos.

4. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CEUTA Y MELILLA

Dentro de la hacienda estatal, el régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla afecta a los siguientes impuestos:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- Bonificación del 50% en la cuota de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Bonificación del 50% en las retenciones a cuenta y en los pagos fraccionados de los sujetos pasivos residentes.

b) Impuesto sobre Sociedades:

Bonificación del 50% de los rendimientos obtenidos por entidades residentes y a las entidades no residentes o no domiciliadas en dichos territorios por las rentas que justifiquen haber obtenido en Ceuta o Melilla, por medio de establecimiento permanente.

c) Impuesto sobre el Patrimonio Neto:

Bonificación del 75% por la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a bienes o derechos de contenido económico situados o que debieran ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias.

d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Bonificación del 50%, aplicándose la exención total a las concesiones administrativas.

e) Impuesto General sobre el Tráfico de empresas:

Se aplica sólo a la prestación de servicios.

f) Renta de Aduanas:

No son de aplicación los derechos arancelarios a la importación.

g) Impuestos Especiales:

No serán exigibles los Impuestos sobre Alcoholes y Petróleo.

h) Impuestos Locales:

Bonificación del 50% en los Impuestos Locales comunes (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Vehículos de Tracción mecánica). Se establece una bonificación especial del 90% para aquellos inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria y no figuren entre los bienes de su inmovilizado.

1. IVA. OPERACIONES NO SUJETAS

- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de **un único adquirente**, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades que el transmitente. Los requisitos para beneficiarse de la no sujeción son:
 - La transmisión debe comprender todos los bienes y derechos afectos a todas las actividades económicas que realice el empresario o profesional desde todos los establecimientos de que disponga en cualquier lugar, incluso los situados en el extranjero.
 - El adquirente tiene que continuar con la misma actividad que el transmitente
 - Los bienes no pueden desafectarse de las actividades que determinan el beneficio fiscal, si se produjera implicaría el gravamen de la transmisión.

Se consideran sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), al tipo del 6 % las entregas y arrendamientos de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando esta operación no esté sujeta al IVA.

- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, en el caso de fusiones, escisiones y aportaciones de activos realizada al amparo del régimen especial de Fusiones, Escisiones y Aportación de ramas de actividad establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Transmisión mortis-causa de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional a favor de adquirentes que continúen con la misma actividad del transmitente. Los requisitos para disfrutar de esta “no sujeción” son los mismos que para el primer apartado, pero a diferencia de este, la transmisión puede ser a favor de varios adquirentes. No se exigirá el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al tratarse de una transmisión lucrativa.
- Entregas gratuitas de muestras con fines de promoción comercial.
- Servicios de demostración gratuitos.
- Entregas gratuitas de impresos u objetos de carácter publicitario.
- Servicios de personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa.
- Servicios prestados a las cooperativas por los socios.
- Autoconsumo de bienes o de servicios cuando el sujeto pasivo no hubiese tenido atribuido el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición o importación de tales bienes o de sus elementos componentes.

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios por entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria (salvo telecomunicaciones, agua, gas, calor, energía, transporte, servicios portuarios y aeroportuarios, etc.).
- Concesiones administrativas salvo las referidas a cesión de inmuebles o instalaciones en puertos, aeropuertos, y de infraestructuras ferroviarias así como la prestación de servicios en el ámbito portuario.
- Operaciones realizadas por Comunidades de Regantes.
- Entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

2. IVA. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES (EXENCIONES LIMITADAS):

- Servicios públicos postales.
- Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.
- Servicios de profesionales médicos.
- Entregas de sangre, plasma y demás fluidos y tejidos.
- Servicios de estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y prótesis dentales.
- Servicios prestados a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades que ejerzan esencialmente actividades exentas o no sujetas. Por ejemplo Agrupaciones de Interés Económico.
- Entrega de bienes y servicios por la Seguridad Social.
- Servicios de asistencia social, protección de la infancia, juventud, tercera edad, minusválidos... etc.
- Educación y enseñanza, salvo la enseñanza de conductores de vehículos A y B y de naves y aeronaves deportivas.
- Clases particulares.
- Cesiones de personal por instituciones religiosas en actividades de asistencia sanitaria social y educación.
- Servicios de entidades sin finalidad lucrativa de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, incluidos los Colegios Profesionales, Cámaras Oficiales, etc.
- Servicios relacionados con el deporte prestados por entidades públicas, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y entidades privadas de carácter social. No están exentos los espectáculos deportivos.
- Servicios de bibliotecas, museos, representaciones teatrales, cinematográficas y organización de exposiciones efectuadas por entidades de Derecho público o privado de carácter social.
- Transporte en ambulancia.
- Seguro, reaseguro, capitalización, incluidos los servicios de mediación y agencia.
- Sellos y efectos timbrados por importe superior a su valor facial.
- Operaciones financieras salvo gestión de cobro de efectos, depósito y gestión de cartera de valores. La exención se extiende a la intervención de fedatarios públicos en operaciones exentas y a

la gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, Entidades de Capital Riesgo, Fondos de Pensiones, Regularización del Mercado Hipotecario, Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación.

- Loterías y apuestas del Estado y Comunidades Autónomas.
- Entregas de terrenos rústicos no edificables.
- Entrega de terrenos como aportación inicial a las Juntas de Compensación.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. La exención **no se extiende a las entregas** siguientes:
 - Efectuadas en el ejercicio de la opción de compra en contratos de arrendamiento financiero.
 - Para su inmediata rehabilitación.
 - Para su demolición con carácter previo a una promoción urbanística.
- Arrendamiento y constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute de :
 - Terrenos y construcciones agrarios salvo los dedicados a ganaderías independientes.
 - Viviendas, garajes anexos y muebles arrendados conjuntamente. No estarán exentos los terrenos para estacionamientos de vehículos, depósito de mercancías y exposiciones ni los apartamentos turísticos.
- Entregas de bienes utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas. (El sujeto pasivo no pudo deducirse las cuotas de IVA soportado en la adquisición, que tendrá que repercutir en el precio de venta posterior, si esta venta se gravase se produciría una doble imposición).
- Entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir (venta de una embarcación de recreo de uso privado propiedad de personas jurídicas, al no poder ejercitar en su momento el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, como se comenta en el apartado de cuotas de IVA soportadas deducibles, no se gravará la venta para no provocar una doble imposición).
- Servicios profesionales de artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores, traductores y adaptadores.
- Entrega de materiales de recuperación: desperdicios o deshechos de hierro, acero papel, cartón, vidrio, etc.

Las exenciones relativas a los terrenos no edificables, Juntas de compensación, segundas y ulteriores entregas de edificaciones y entrega de materiales de recuperación pueden ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo bajo determinados requisitos. Se resume a continuación el tratamiento fiscal de la entrega de materiales de recuperación bajo el punto de vista del IVA:

Entrega de materiales de recuperación: Se consideran exentas las siguientes entregas de materiales de recuperación (desperdicios o deshechos) :

- Los de fundición de hierro y acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro y acero, siempre que el importe de las entregas en el año anterior no exceda de 1.202.024,21 euros, o hasta esa misma cantidad durante el año en curso.
- Los de metales no férridos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos incluidos los aceros inoxidables.

- Los de papel, cartón o vidrio, siempre que las entregas en el año anterior no exceda de 300.506,053 euros o hasta esa misma cantidad durante el año en curso.

La Administración puede autorizar la renuncia a la exención, si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que la renuncia sea solicitada en el mes de diciembre del año anterior al que deba de surtir efecto, o en el mes siguiente al momento en que se superen las cantidades del volumen de operaciones. La solicitud debe ir acompañada de un inventario de existencias de estos materiales.
- Que la renuncia afecte a la totalidad de los materiales de recuperación que comercialice el sujeto pasivo.
- Que el sujeto pasivo se comprometa al cumplimiento de las obligaciones exigidas en la Ley del IVA.
- Que el volumen de operaciones sea superior a cualquiera de las cantidades siguientes:
 - De materiales de hierro o acero, chatarra, o lingotes de chatarra de hierro o acero: 601.012,11 euros en el año o en el precedente.
 - De materiales no férricos o aleaciones, escorias, cenizas y residuos, incluidos los de acero inoxidable: 1.502.530,261 euros en el año en curso o en el precedente o 901.518,157 euros en el año en curso o en el precedente, o en cada uno de los dos años anteriores.
 - De papel, cartón o vidrio: 120.202,421 euros en el año en curso o en el precedente.
 - 60.101,211 euros, si cumpliéndose el resto de los requisitos se presta la garantía exigida por la administración.
- Que el sujeto pasivo sea titular de un establecimiento permanente para depósito y tratamiento de materiales de recuperación, como mínimo, durante el tiempo tenido en cuenta para determinar el cumplimiento de la condición de volumen de operaciones.
- Que haya llevado, durante el mismo plazo de tiempo del apartado anterior, un libro registro para la anotación de las operaciones relativas a estos materiales.

La autorización de la renuncia a la exención produce efectos para las entregas de estos materiales que se devenguen a partir de la fecha de su concesión. La solicitud de renuncia se entiende concedida si en el plazo de tres meses no recae resolución expresa sobre la misma, y debe hacerse constar en el censo de empresarios.

3. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El criterio general para emitir la factura con IVA es: sede del prestador, en definitiva, si el prestador del servicio reside en España, por las prestaciones de servicios declaradas sujetas y no exentas, estará obligado a emitir factura con IVA.

Se vulnera el criterio general en los siguientes casos particulares:

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles, la factura se emitirá con IVA si el inmueble radica en España.
2. Servicios de transporte, se cargará el IVA por la parte de trayecto realizado en España.
3. Los siguientes servicios se entienden realizados en España cuando se presten materialmente en dicho territorio (criterio: lugar de prestación): los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, su organización y accesorios; los juegos de azar; el visionado de programas de televisión, cuando la recepción de los programas se produce en España; los accesorios a los transportes o mercancías, prestados durante la realización de los mismos y relativos a las propias mercancías, como carga, descarga, transbordo, almacenaje y similares.
4. Los siguientes servicios se consideran realizados en España, (por lo tanto se facturará con IVA), si el destinatario es empresario o profesional y la sede de su actividad económica está establecida en dicho territorio (se aplica la regla inversa a la general, en vez de sede del prestador, sede del destinatario):
 - Derechos de autor, patentes, licencias, marcas y demás derechos de la propiedad intelectual o industrial.
 - Cesión de fondos de comercio, exclusivas de compra o venta o derecho de ejercer una actividad.
 - Publicidad.
 - Asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales, y otros análogos excepto los relacionados con inmuebles.
 - Tratamiento de datos por procedimientos informáticos.
 - Suministros de informática.
 - Traducción, corrección o composición de textos.
 - Operaciones de seguro, reaseguro, capitalización o financieras (incluidas las que no gozan de exención).
 - Gestión de empresas.
 - Cesiones de los servicios de personas físicas.
 - Doblaje de películas.
 - Arrendamiento de bienes corporales excepto medios de transporte y contenedores (en este último supuesto se aplica el criterio general, es decir en el caso de arrendamiento de medios de transporte, si el arrendador está establecido en España la operación estará sometida a IVA y si no está establecido, no estará sujeto a IVA, en el supuesto de arrendamiento de otros bienes, el criterio sería al revés, si el arrendatario está establecido en España, la operación se someterá a IVA, si no está establecido en España la operación estará “no sujeta” a IVA.
 - Obligaciones de no prestar cualquiera de los servicios anteriores.
 - Mediación y gestión en las operaciones anteriores.

En este cuarto punto la Ley establece una serie de precisiones que se resumen con el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

Un abogado, establecido en territorio de aplicación del impuesto presta servicios a diversos clientes las facturas correspondientes a los servicios prestados por este profesional a efectos de la obligación o no de repercutir el IVA serán:

- *Particular establecido en España: factura con IVA.*
- *Empresa establecida en España: factura con IVA.*
- *Particular establecido en un país de la Comunidad Europea: factura con IVA.*
- *Empresa establecida en un país de la Comunidad Europea: factura sin IVA.*
- *Particular establecido en Estados Unidos: factura sin IVA.*
- *Empresa establecida en Estados Unidos: factura sin IVA.*
- *Particulares establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla: factura con IVA.*
- *Empresas establecidas en Canarias, Ceuta y Melilla: factura sin IVA.*

5. Servicios de mediación en operaciones distintas a las relacionadas con inmuebles, o indicados en el apartado 4º o 7º, se facturan con IVA cuando la prestación se realice en España.
6. Trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes tributarán o no en España según el siguiente esquema:
 - Si la realización material es en España y el destinatario del servicio es un profesional o empresario perteneciente a un Estado miembro de la Comunidad que no suministra NIF, la factura se emite con IVA.
 - En el mismo supuesto que el punto anterior pero el destinatario suministra el NIF, la factura se emitirá sin IVA.
 - Si la realización material es en un país miembro de la Comunidad y el destinatario está establecido en España, la operación estará sujeta al IVA si el empresario español suministra un NIF atribuido por la Administración Española, esta cuota de IVA soportado se deducirá del IVA devengado en el interior del país. Si el empresario o profesional no suministra el NIF, se pagará el IVA del país comunitario correspondiente, el empresario español deberá solicitar a la hacienda del país comunitario la devolución del IVA soportado por la prestación del servicio. (Esta gestión conlleva varios trámites, aparte de la no compensación directa con las cuotas de IVA devengadas, el plazo máximo establecido para la devolución de la cuota de IVA soportado en el país comunitario es de seis meses).
 - Los servicios de reparación de vehículos matriculados en España realizados materialmente en este territorio, se facturan con IVA independientemente del NIF del destinatario del servicio.
 - Servicios de reparación de vehículos matriculados en otro Estado miembro y realizados materialmente en dicho territorio no estarán sometidos al IVA, aunque el destinatario comunique el NIF atribuido por la Administración Española.
 - Servicios de reparación, remolque, limpieza, refrigeración de vehículos y de intervención en situaciones de emergencia, prestados por empresario /profesional establecido en España a empresarios / profesionales establecidos en otro Estado miembro y respecto de vehículos matriculados en otro Estado miembro se facturan SIN IVA cuando se cumplan las siguientes condiciones: que el empresario comunique un NIF a la empresa española, de otro Estado

miembro y que los vehículos objeto de este servicio sean posteriormente expedidos o transportados fuera de España.

7. Servicios de telecomunicación y los de mediación en los servicios de telecomunicación: estos servicios se facturarán con IVA en los siguientes casos:
- El destinatario sea un empresario o profesional establecido en España, con independencia del domicilio del prestador del servicio.
 - El prestador de los servicios sea un empresario o profesional establecido en España y el destinatario no sea empresario o profesional establecido en un país miembro de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla (empresa de telecomunicaciones española cuyos clientes son particulares establecidos en la UE, Canarias, Ceuta o Melilla).
 - El prestador del servicio sea un empresario o profesional establecido fuera de la Unión Europea y el destinatario no sea empresario ni profesional y utilice estos servicios en España. (ejemplo: empresa americana de telecomunicaciones que presta servicios a particulares establecidos en Península e Islas Baleares).

El prestador del servicio sea empresario o profesional establecido en la Unión Europea y el destinatario no sea ni empresario ni profesional, su domicilio esté fuera de la Unión Europea y consuma estos servicios en España (**Ejemplo:** empresa de telecomunicaciones francesa que opera en España cuyos clientes son particulares americanos que pasan las vacaciones de verano en Península o Islas Baleares).

4. OPERACIONES TRIANGULARES

Una *operación triangular* afecta al tráfico intracomunitario de bienes y tiene una regulación específica. En estas operaciones intervienen tres agentes: un proveedor, un intermediario y el adquirente final de los bienes. Se producen, por tanto dos entregas sucesivas, del proveedor al intermediario y del intermediario al cliente final, pero hay un transporte único del proveedor al adquirente final por orden del intermediario.

Al darse un transporte único del país de donde proceden los bienes al país de destino, se entiende que es en el país de destino donde se produce una entrega intracomunitaria de bienes del proveedor al intermediario exenta del impuesto, una AIB, realizada por el intermediario en el país de destino, gravada y una entrega del intermediario al cliente final, también en el país de destino, gravada (se produce una entrega intracomunitaria del intermediario al cliente final y una AIB por parte del cliente final gravada).

Ejemplo:

La Empresa "A" (residente en Alemania), adquiere mercancías a la empresa "F" (residente en Francia). La empresa "A" vende estas mercancías a la empresa "E" (residente en España). Las mercancías son transportadas directamente desde el territorio francés a España. Las empresas mencionadas están establecidas exclusivamente en sus territorios. En este ejemplo se tiene:

- Un proveedor: la empresa "F".
- Un intermediario: la empresa "A".
- Un cliente final: la empresa "E".
- El transporte es único desde el país "F", al país "E".

Se producen, en el territorio del país de destino de las mercancías, (en el ejemplo España), dos AIB, la realizada por la empresa “A” a la empresa “F”, y la realizada por la empresa “E” a la empresa “A”.

Según la regulación para las operaciones triangulares se declaran exentas las AIB realizadas por el intermediario (en nuestro ejemplo “A”) en el estado miembro de la UE de destino de los bienes (en nuestro ejemplo España) si se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Debe ser un empresario o profesional no establecido ni identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino de los bienes, pero sí identificado en un Estado miembro distinto: en nuestro ejemplo la empresa alemana no está identificada a efectos del IVA en España, pero sí en su país de residencia, Alemania.
- b) La AIB realizada por la empresa “A” en el país de destino se vincula a una entrega subsiguiente de los bienes: en nuestro ejemplo la AIB realizada por la empresa “A” a la empresa “F” (en el país de destino, España) se realiza para la posterior entrega de los mismos bienes a la empresa “E”.
- c) Los bienes se transportan desde un Estado miembro a otro, en ninguno de los cuales está establecido ni identificado el intermediario: en nuestro ejemplo los bienes se transportan desde Francia a España, estados que pertenecen a la UE, y en ninguno de los cuales se encuentra identificada la empresa “A”, establecida exclusivamente en Alemania.
- d) El destinatario final de los bienes ha de ser empresario o profesional o persona jurídica no empresario o profesional, identificado en el Estado miembro de destino de los bienes: en nuestro ejemplo la empresa “E” (residente en territorio español) cumple estos requisitos, realiza una actividad empresarial y está identificada a efectos del IVA en territorio español.
- e) El destinatario final de los bienes tiene que ser designado por la legislación del Estado miembro de destino de los bienes como deudor del impuesto de la subsiguiente entrega: en nuestro ejemplo se cumple la LIVA establece en este caso que la AIB realizada por la empresa “E” a la empresa “A” sí está sujeta al impuesto.

En conclusión al cumplirse todos y cada uno de los requisitos:

- La entrega intracomunitaria de “F” a “A” está exenta.
- La AIB realizada por “A” a “F” en el país de destino de los bienes está exenta.
- La entrega subsiguiente está gravada, siendo el deudor el destinatario de los bienes.

Las **obligaciones formales** para las operaciones triangulares son las siguientes:

- Según la legislación española, los intermediarios que realicen estas operaciones no tienen obligación de registrarse a efectos del IVA
- Los intermediarios que estén registrados a efectos del IVA español y realicen operaciones triangulares en otro Estado miembro están obligados a :
 - Consignar de forma separada en la declaración recapitulativa estas operaciones.
 - Indicar en las facturas correspondientes a las entregas subsiguientes que se trata de una operación triangular, consignando su identificación a efectos del IVA (NIF/IVA) y la identificación (NIF/IVA) por el destinatario de la entrega subsiguiente.

5. TRANSPARENCIA FISCAL

La transparencia fiscal es un régimen tributario de carácter obligatorio. Las empresas que tributen bajo esta modalidad deben de determinar la base imponible según la LIS; si la base imponible resulta positiva los socios procederán a su integración en su base imponible por IS o por IRPF, hayan sido o no distribuidos los beneficios correspondientes a las bases imponibles imputadas. Este régimen está pendiente de modificación en la nueva Ley de IRPF.

6. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

La transparencia fiscal internacional es un régimen fiscal de carácter obligatorio aplicable tanto a personas físicas como a entidades sujetas al IRPF o al IS. Este régimen trata de evitar la elusión del pago de tributos mediante la interposición de una sociedad instrumental en territorios con una estructura fiscal distinta a la española.

Se establece que las personas que deban tributar por este régimen incluirán en su base imponible (del IS o del IRPF), la renta positiva obtenida por una entidad no residente cuando se den las circunstancias siguientes:

- La participación en el capital social de la empresa no residente sea igual o superior al 50 por 100.
- El impuesto satisfecho en el extranjero por tributo análogo al de Sociedades español sea inferior al 75 por 100 del que hubiese correspondido pagar en España.

La *renta positiva* procederá de las siguientes fuentes:

1. Titularidad de inmuebles o derechos reales que recaigan sobre los mismos, no afectos a actividades empresariales o cedidos en uso a entidades no residentes.
2. Participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propios, excepto los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales o reglamentarias.
3. Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios.
4. Transmisiones de bienes y derechos, referidos en los puntos 1. y 2. que generen ganancias o pérdidas patrimoniales.

No se incluirán las rentas positivas procedentes de los puntos 1., 2., y 4., cuando la suma de sus importes sea inferior al 15% de la renta total o al 4% de los ingresos totales de la empresa no residente.

El cálculo de la renta positiva se efectúa siguiendo las normas de la LIS. El impuesto pagado en el extranjero, por la distribución de dividendos, será deducible con el límite de la cuota que en España correspondería pagar por estas rentas.

7. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los Convenios son acuerdos internacionales entre dos Estados que acuerdan renunciar a un ámbito de su soberanía fiscal, para garantizar a los contribuyentes de los dos países la eliminación de la doble imposición internacional.

Los aspectos a destacar sobre la naturaleza jurídica de los Convenios son:

- Se trata de Tratados internacionales. Una vez ratificados y publicados (en nuestro país han de estar publicados en el BOE), forman parte del ordenamiento jurídico interno de los Estados firmantes. En nuestro España un Convenio de doble imposición interna tiene primacía sobre la Ley interna.
- Presentan especialidades en cuanto a su derogación, modificación e interpretación. Un Convenio no puede ser derogado o modificado por un Estado de forma unilateral, sólo por el procedimiento establecido en el mismo Convenio.
- Los Convenios de doble imposición prevén un procedimiento jurisdiccional especial propio, el "Procedimiento amistoso e intercambio de información", mediante el cual las autoridades de los Estados se comprometen a colaborar en disipar dificultades o dudas sobre interpretación o aplicación de los Convenios, así como intercambiar información y evitar la elusión fiscal internacional.

Los Convenios suscritos por España son:

Convenios sobre la Renta	Publicación en el BOE
Alemania	08.04.68
Argentina	09.09.94
Australia	29.12.92
Austria	*06.01.68
Bélgica	27.10.72
Bolivia	10.12.98
Brasil	31.12.75
Bulgaria	12.07.91
Canadá	06.02.81
Corea	15.12.94
Checoslovaquia (1)	14.07.81
China	25.06.92
Cuba	10.01.01
Dinamarca	28.01.74
Ecuador	05.05.93
Eslovenia	28.02.02
Estados Unidos	22.12.90
Filipinas	15.12.94
Finlandia	*28.07.92

Convenios sobre la Renta	Publicación en el BOE
Francia	*12.06.97
Hungría	24.11.87
India	07.02.95
Indonesia	14.01.00
Irlanda	27.12.94
Israel	10.01.01
Italia	22.12.80
Japón	02.12.74
Luxemburgo	04.08.87
Marruecos	22.05.85
Méjico	27.10.94
Noruega	10.01.01
Países Bajos	15.10.72
Polonia	15.06.82
Portugal	07.11.95
Reino Unido	*25.05.92
Rumania	02.10.80
Rusia (Federación Rusa)	06.07.00
Suecia	22.01.77
Suiza	03.03.67
Tailandia	09.10.98
Túnez	03.03.87
URSS (aplicable a los países de CEI, salvo Rusia y los Estados Bálticos)	22.09.86

(1) Se aplica tanto a la República Checa como a Eslovaquia.

*: Fecha de la última modificación.

PRINCIPALES ABREVIATURAS

AJD	Actos Jurídicos Documentados.
DGTE	Dirección General de Tributos.
IIEE	Impuestos Especiales.
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ITP	Impuesto Transmisiones Patrimoniales.
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
TEC	Tarifa Exterior Comunitaria.
u.m.	Unidades monetarias.
ZEC	Zona Especial Canaria.

BIBLIOGRAFIA Y PRINCIPALES REFERENCIAS NORMATIVAS

- ALBI IBAÑEZ, E.; GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.: *Sistema Fiscal Español*, Edición 2001-2002, Ariel Economía.
- CORDÓN EZQUERRO, T.; MANCHEÑO GARCÍA-LAJARA, S.; MOLINA FERNANDEZ, J.: *Impuesto sobre la Renta* (años 1999, 2000, 2001), R.E.A.F.. Centro de Estudios Financieros.
- "Guía de Internacionalización para PYMES" . Edición: Instituto Madrileño de Desarrollo, Cámara de Comercio de Madrid.
- Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. "Manual de Fiscalidad Internacional". Dirección: TEODORO CORDÓN EZQUERRO. Coordinación: MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA.
- "Manual de Fiscalidad para las PYMES". Cámaras de Comercio.
- ORTIZ CALZADILLA, R.; *Esquemas de Sistema Fiscal Español*, Edición 2001-2002, La Ley.
- *Manual Impuestos Indirectos y Haciendas Locales*, Editorial CISS.
- *Memento Práctico Fiscal 2002*, Edición 2002, Ediciones Francis Lefebvre.
- Ley 37/92 (de 28/12) de I.V.A.
- Ley 43/95 (de 27/12) de Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 40/98 (de 09/12) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 23/2001 (de 27/12) de Presupuestos Generales del Estado. 2002.
- Ley 24/2001 (de 27/12) de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado del 2002.
- Real Decreto 537/97 (de 14/04) del Reglamento del Impuesto de Sociedades.
- Real Decreto 214/99 (de 05/02) Reglamento del I.R.P.F.
- Real Decreto 1624/92 (de 29/12) Reglamento de I.V.A.
- Ley 52/2002 de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2003.
- Ley 53/2002 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 46/2002 de 18 de diciembre de Reforma Parcial del IRPF.

Cámaras

Cámaras de Comercio
902 10 00 96
www.camaras.org

P.V.P.: 6 €