



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Empresa: fiscalidad de sus relaciones internacionales

Autor/es

Adrián Remón Miedes

Director/es

Alberto Angulo Cascán

Facultad de Ciencias Sociales y del Trabajo
2015

Contenido

Justificación	4
El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Internacionales.....	4
Introducción	4
Operaciones Intracomunitarias: con países miembros de la Unión Europea.....	7
Declaraciones a efectuar.....	8
A) Adquisiciones Intracomunitarias:.....	16
B) Entregas Intracomunitarias:.....	17
Operaciones Extracomunitarias: con países no pertenecientes a la Unión Europea.....	19
Declaraciones a efectuar.....	19
C) Importaciones:	21
D) Exportaciones:.....	24
Aduanas y aranceles.....	26
Regulación	26
Unión Aduanera de la Unión Europea	26
El arancel de aduanas	28
Arancel aduanero común.....	28
TARIC.....	29
Depósito Aduanero	29
El Impuesto de la Renta de las Personas Físicas en la fiscalidad internacional.....	30
Regulación	30
Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación	30
Declaraciones a efectuar	31
Exención por trabajos realizados en el extranjero	31
Requisitos para que se produzca la exención.....	32
Modelo a presentar.....	33
Tratados y convenios	33
El Impuesto sobre Sociedades en la fiscalidad internacional.....	34
Concepto	34
Regulación	34
Naturaleza	34
Ámbito de aplicación	35

Hecho Imponible.....	35
Contribuyentes	35
Exenciones	36
Rentas obtenidas en el extranjero.....	36
Operaciones vinculadas como método elusivo	37
Valor normal de mercado.....	37
Supuestos de operaciones vinculadas.....	38
Obligaciones.....	39
Precios de transferencia	39
Convenios para evitar la doble imposición	41
El funcionamiento de los convenios	41
Doble imposición en IRPF e IS.....	42
Trabajadores desplazados al o desde el extranjero	42
Elusión Fiscal y transparencia fiscal Internacional	43
Conclusión.....	46
Bibliografía	47

Justificación

Con este trabajo se pretende analizar aquellas cuestiones esenciales y complejas acerca de la fiscalidad internacional.

El mundo actual ya no es únicamente local, todo se globaliza, las transacciones son internacionales y cada vez en mayor medida el mercado demanda este tipo de especialistas.

"Sea por obligación o por convencimiento, hoy tenemos un sector empresarial mucho más dinámico y preparado para la competencia internacional que hace cinco años" (Espinosa de los Monteros, 2015).

Se parte del hecho de que ciertos países tienen una carga impositiva alta que trae como consecuencia que muchas empresas se constituyan o se expandan fuera de sus fronteras, en países o territorios con una situación fiscal más favorable. Tener conocimiento de la fiscalidad en general y de las ventajas fiscales en particular, es lo que en mayor medida las empresas demandan a la hora de poder desarrollar cualquier actividad económica fuera de nuestras fronteras.

La mayor parte de las empresas multinacionales se encuentran situadas en varios países a lo ancho y largo de todo el mundo, que es lo que se conoce como globalización en el mundo de la empresa.

Por esta razón es primordial para ellos conocer las consecuencias de su actividad en España y el extranjero, y las opciones que tienen para minimizar el coste fiscal de su actividad o actividades.

En este documento, analizaremos cada uno de los impuestos que una empresa tendría que pagar a la hora de salir de nuestro país, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones intracomunitarias y extracomunitarias, el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de los trabajadores destinados al extranjero, el Impuesto de Sociedades y su influencia en las operaciones vinculadas y precios de transferencia, así como la importancia de los tratados y convenios, la existencia de paraísos fiscales, aduanas y aranceles, y temas importantes como la ingeniería fiscal.

El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Internacionales

Introducción

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es un impuesto de naturaleza indirecta que grava el consumo de bienes y servicios. Este gravamen lo soporta el consumidor final, pues las empresas

pueden deducirse el IVA soportado devolviendo a la Administración Pública el IVA que repercuten.

En cuanto a la **regulación** de este impuesto, hay dos tipos de normativa:

- La normativa básica del IVA
 - Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que modifican entre otras la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- La normativa de la Unión Europea:
 - Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - Otras directivas, reglamentos, decisiones y sentencias del TJUE.

El **ámbito de aplicación** del impuesto, según indica el artículo 3 de la Ley del IVA, es el territorio español, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Los **regímenes de tributación** se dividen en dos tipos:

- **Régimen general:** Este régimen resulta aplicable cuando no lo sea ninguno de los especiales o bien, cuando se haya renunciado o se quede excluido del simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
Consiste en repercutir a los clientes el IVA que corresponda según el importe de la operación, y el tipo aplicable 21%, 10% ó 4%, salvo que esté exenta del impuesto.
- **Régimen especial:** Régimen simplificado; Recargo de equivalencia; y Agricultura, ganadería y pesca.

Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (art. 4 LIVA)

Se gravan tres tipos de operaciones sujetas al impuesto:

- Operaciones Interiores.

- Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes.
- Importaciones.

El IVA recibe un tratamiento diferente en las operaciones que se realizan con empresas o personas de fuera de nuestro país, y es aquí donde nos vamos a centrar en ésta primera parte del trabajo.

Se debe diferenciar entre las operaciones que se producen con países miembros de la Unión Europea:

A) Adquisiciones Intracomunitarias

B) Entregas Intracomunitarias

Y las que se pueden producir con el resto de países no miembros de la Unión Europea:

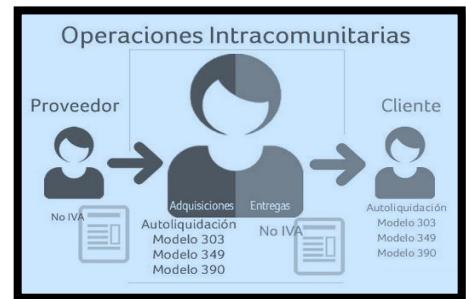
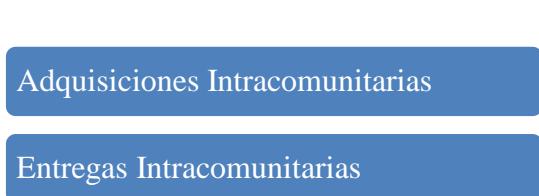
C) Importaciones

D) Exportaciones

Operaciones Intracomunitarias: con países miembros de la Unión Europea

Las operaciones intracomunitarias conforman, en palabras de Lasarte Álvarez, “*una única realidad que debería ser contemplada y regulada como tal a efectos de IVA*”.¹ Sin embargo, su tratamiento fiscal se ha dividido en dos vertientes diferenciadas.

Así pues, dentro de las operaciones intracomunitarias que las empresas o profesionales pueden realizar con los países miembros de la Unión Europea, podemos distinguir:



Requisitos para realizar operaciones intracomunitarias

Para que sean consideradas “operaciones intracomunitarias” se deben cumplir una serie de requisitos:

Transporte del bien

- Debe iniciarse en un país miembro de la UE distinto a España y el destino tiene que ser la Península o Baleares (excluyendo a las Islas Canarias, Ceuta y Melilla que están excluidos del ámbito de aplicación del IVA).

Comprador y vendedor

- Tienen que ser empresarios o autónomos.

Comprador y vendedor

- Deben estar dados de alta ambos como operadores intracomunitarios

¹ Lasarte Alvarez, J., “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, Crónica Tributaria, número 111, 2004, página 123. Como observa el autor en la página, “toda adquisición intracomunitaria sujeta calificada como tal desde la perspectiva del comprador, que actúa en un Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA establecido por este, es al mismo tiempo una entrega intracomunitaria de bienes exenta desde la perspectiva del vendedor, que actúa en otro Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA exigido en su territorio”.

Declaraciones a efectuar

Los modelos que deberemos presentar a la Agencia Tributaria cuando realicemos operaciones intracomunitarias son:

Modelo 036

- Declaración Censal

Modelo 303

- Declaración trimestral o mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido

Modelo 349

- Declaración recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias

Modelo 390

- Resumen Anual del Impuesto sobre el Valor Añadido

Modelo 036: Declaración Censal

El Registro de Operadores Intracomunitarios

Las empresas que vayan a realizar operaciones intracomunitarias, deben inscribirse previamente de forma obligatoria en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) para obtener un número especial de identificación fiscal de IVA (NIF-IVA) o un número de operador intracomunitario.

A través de esta inscripción, la Administración española da de alta automáticamente la empresa en el **censo VIES**, que es la base de datos de operadores intracomunitarios.

Para darse de alta en el ROI se debe llenar la casilla correspondiente del **Modelo censal (036)** al darse de alta como empresario o en un momento posterior con una modificación en el modelo. La solicitud se efectúa marcando la casilla 130 del Modelo 036.

130 Solicitud de alta/baja en el registro de operadores intracomunitarios. (página 5)

Posteriormente en el apartado D correspondiente a Registros (página 5) se realiza el alta marcando la casilla 582, solicitando el alta y consignación de la fecha prevista para la primera operación en la casilla 584.

D) Registros		
Solicita inscripción/baja en el Registro de devolución mensual	579 <input type="checkbox"/> Alta	580 <input type="checkbox"/> Baja
Solicita alta/baja en el Registro de operadores intracomunitarios	582 <input type="checkbox"/> Alta	583 <input type="checkbox"/> Baja
		584 Fecha <input type="text"/>

Modelo 303: Declaración trimestral o mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido

El primer modelo a tener en cuenta en relación con las operaciones intracomunitarias es el **modelo 303**, de declaración trimestral del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la práctica las empresas y profesionales inscritos en el ROI, no tienen que facturar IVA en las operaciones intracomunitarias, pero estas operaciones hay que contabilizarlas. No afectan al cálculo del IVA a liquidar, pero son de gran importancia a la hora de tener una mayor transparencia con la Agencia Tributaria.

En las **casillas 10 y 12** del modelo 303 pondremos las bases imponibles gravadas correspondientes al total de adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios realizadas en el período de liquidación, y la cuota que da como resultado.

Régimen general																																		
IVA devengado																																		
Régimen general.....	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Base imponible</th> <th>Tipo %</th> <th>Cuota</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>01 02</td> <td>03</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>04 05</td> <td>06</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>07 08</td> <td>09</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>10 </td> <td>11</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>12 </td> <td>13</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>14 </td> <td>15</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>16 17</td> <td>18</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>19 20</td> <td>21</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>22 23</td> <td>24</td> <td> </td> </tr> <tr> <td>25 </td> <td>26</td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>	Base imponible	Tipo %	Cuota	01 02	03		04 05	06		07 08	09		10	11		12	13		14	15		16 17	18		19 20	21		22 23	24		25	26	
Base imponible	Tipo %	Cuota																																
01 02	03																																	
04 05	06																																	
07 08	09																																	
10	11																																	
12	13																																	
14	15																																	
16 17	18																																	
19 20	21																																	
22 23	24																																	
25	26																																	
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.....																																		
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom).....																																		
Modificación bases y cuotas.....																																		
Recargo equivalencia.....																																		
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia.....																																		
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26]...) 27																																		

A continuación, deduciremos estas mismas bases y cuotas en las **casillas 36 y 37**, por lo que el resultado del IVA a liquidar será 0. Hay que tener en cuenta que si se trata de bienes de inversión, se incluirán en las **casillas 38 y 39**.

IVA deducible	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	28	29
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	38	39
Rectificación de deducciones	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.		42
Regularización bienes de inversión		43
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata		44
 Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])	45	

Las entregas exentas y prestaciones de servicios intracomunitarias se harán constar en la **casilla 59** por el importe de dichas entregas intracomunitarias de bienes, y prestaciones de servicios intracomunitarias.

Información adicional		
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59	
Exportaciones y operaciones asimiladas	60	
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61	
Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:		
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62	Base imponible
	63	Cuota
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74	Base imponible
	75	Cuota soportada

Modelo 349: Declaración recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias

El modelo 349 es una declaración informativa en el que empresarios individuales y empresas que realizan operaciones intracomunitarias, deben detallar dichas operaciones.

Para importes anuales inferiores a 35.000 euros de entregas de bienes o prestaciones de servicios y de 15.000 euros en el caso de Entregas Intracomunitarias de bienes, solo es necesario presentarlo una vez al año, en el mes de Enero del año siguiente. Para importes mayores y dependiendo de la cantidad habrá que presentarlo cada uno, dos o tres meses.

Estarán **obligados** a presentar la declaración recapitulativa:

Los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentren exentas.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Las prestaciones intracomunitarias de servicios.
- Las adquisiciones intracomunitarias de servicios.

A continuación se explica cómo llenar el modelo:

1. Primero se llenan los datos del declarante, es decir los datos de la empresa.

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA	Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agenciatributaria.es	Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias Art. 78 al 81 del Reglamento del I.V.A. aprobado por el R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre (B.O.E. del 31)	Modelo 349
D e c l a r a n t e	Espacio reservado para la etiqueta identificativa del declarante Si no dispone de etiquetas, consigne los datos identificativos que se solicitan a continuación y adjunte a la declaración una fotocopia del documento acreditativo de su número de identificación fiscal (NIF)		
	Nº de identificación fiscal (NIF) <input type="text"/>	N.I.F. <input type="text"/> Teléfono <input type="text"/>	Ejercicio <input type="text"/> Período <input type="checkbox"/> Declaración mensual con operaciones de los dos primeros meses del trimestre <input type="checkbox"/> Modalidad de presentación: Impreso <input type="checkbox"/> 3 4 9 <input type="checkbox"/> Soporte <input type="checkbox"/> Nº Identificativo: 3497085796461

2. Seguidamente, en la ventana de **declarados** se añaden todas las personas o sociedades que cumplan los requisitos para ser declarados en este modelo, para lo cual, tendremos que llenar:

- NIF del operador intracomunitario.
- Nombre o Razón social.
- Importe de las operaciones.

- Clave de operación.
 - A: para adquisiciones intracomunitarias sujetas.
 - E: para entregas intracomunitarias exentas.
- Código del país con el que realizamos las operaciones.

 Agencia Tributaria	Resumen operaciones con la Unión Europea RELACIÓN DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS				Modelo 349
Datos identificativos de esta hoja interior					
N.I.F. del declarante <input type="text"/>	Ejercicio <input type="text"/>	Periodo <input type="text"/>	Hoja interior nº <input type="text"/> / <input type="text"/>	Nº Identificativo <input type="text"/>	
Operador 1 Código País <input type="text"/> NIF comunitario <input type="text"/> Apellidos y nombre, denominación o razón social <input type="text"/>			Clave <input type="checkbox"/> Base imponible <input type="text"/>		
Operador 2 Código País <input type="text"/> NIF comunitario <input type="text"/> Apellidos y nombre, denominación o razón social <input type="text"/>			Clave <input type="checkbox"/> Base imponible <input type="text"/>		

Modelo 390: Resumen Anual del Impuesto sobre el Valor Añadido

Otro modelo a tener en cuenta es el **390**, el resumen anual del IVA. Es una declaración tributaria que contiene las operaciones realizadas a lo largo del año natural relativas a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las operaciones intracomunitarias tendrán que estar consignadas por separado.

El modelo 390 se tiene que presentar anualmente durante los primeros 30 días naturales del mes de enero siguiente al año del ejercicio en cuestión.

Se necesitan todos los ingresos y gastos relacionados con la actividad económica. Para justificarlos, se precisa de una factura de cada uno de ellos.

A continuación se explica cómo rellenar el modelo:

1) Sujeto pasivo (identificación):

Se incorpora el NIF así como el nombre completo de la empresa (o autónomo).

Sujeto pasivo	NIF	Apellidos y Nombre o Razón social o denominación	
	Registro de devolución mensual en algún periodo del ejercicio _____		
	Régimen especial del grupo de entidades en algún periodo del ejercicio _____		
	Nº Grupo	Dominante	Dependiente
	Tipo régimen especial aplicable: Art. 163 sexies.cinco		
Sí <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> NIF entidad dominante _____			
¿La autoliquidación del último periodo corresponde al régimen especial del grupo de entidades? Sí <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>			

2) Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios (celdas 21 a 26 y de 541 a 552):

Si posees CIF intracomunitario, te permite que tus proveedores intracomunitarios te emitan facturas sin IVA. Si por el contrario no lo posees, estas celdas serán siempre cero.

En la celda 21 se pondrá la suma de todas las bases imponibles de las facturas de gastos corrientes provenientes de la Unión Europea.

En la celda 22 se pondrá el 21% de la cantidad de la casilla 21, y en las celdas 23 a 26 se repite la operación para los bienes y servicios con un IVA del 10% y 4%.

Adquisiciones intracomunitarias de bienes	21	4	22
	541	8	542
	23	10	24
	543	18	544
	25	21	26

3) IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes (celdas 214 a 219, 579 a 582 y 627 a 630):

Si posees CIF intracomunitario, te permite que tus proveedores intracomunitarios te emitan facturas sin IVA. Si por el contrario no lo posees, estas celdas serán siempre cero.

En la celda 214 irá la suma de todas las bases imponibles de las facturas de gastos corrientes provenientes de la UE y en la celda 215 el 4% de la cantidad de la casilla 21.

Repetimos la operación para cada operación según el tipo impositivo del bien en España.

El valor de la celda 21 es el mismo que de la 214 y el valor de la celda 22 el mismo que la 215, y lo mismo con el valor de las celdas de 23 a 26.

En la celda 56 se indicará el total de bases fruto de los gastos corrientes realizados dentro de la Unión Europea (intracomunitario, exceptuado España), y en la 57 la suma de cuotas.

IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes...	214	4	215
	216	7	217
	579	8	580
	627	10	628
	218	16	219
	581	18	582
	629	21	630
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes...	56		57

4) IVA en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión (celdas 220 a 225, 583 a 586 y 631 a 634):

Si no tienes el CIF intracomunitario, estas celdas siempre serán cero. En caso que lo tengas te permite que tus proveedores intracomunitarios te emitan facturas sin IVA.

En ellas aparecen las operaciones (compras) extracomunitarias (fuera de la Unión Europea) de bienes de inversión (activos). Es decir aquellas compras que tengan una vida útil mayor de un año (equipamiento informático, mobiliario, vehículos...)

Total. Celdas 58 y 59. Se indica el total de bases fruto de los gastos en bienes de inversión (activos) en territorio intracomunitario (Unión Europea) en la casilla 58 y en la 59 la suma de cuotas.

IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión...	220	4	221
	222	7	223
	583	8	584
	631	10	632
	224	16	225
	585	18	586
	633	21	634
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión...	58		59

5) IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de servicios (celdas 587 a 596 y 635 a 638):

Si no tienes el CIF intracomunitario estas celdas siempre serán cero. En caso que lo tengas te permite que tus proveedores intracomunitarios te emitan facturas sin IVA. En este caso se pondrá en la celda 637 la suma de todas las bases imponibles de las facturas de gastos corrientes provenientes de la UE y en la celda 638 el 21% de la cantidad de la casilla 637. Repetimos la operación para cada operación según el tipo impositivo del servicio en España.

En la celda 597 se indica el total de bases fruto de los gastos corrientes en servicios realizados dentro de la Unión Europea (intracomunitario, exceptuado España), y en la 598 la suma de cuotas.

IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de servicios ...		587		4	588	
		589		7	590	
		591		8	592	
		635		10	636	
		593		16	594	
		595		18	596	
		637		21	638	
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de servicios		597			598	

6) Entregas intracomunitarias exentas (celda 103):

Se incorpora el importe total (excluyendo el IVA) sobre el volumen total de operaciones intracomunitarias.

Entregas intracomunitarias exentas		103	
--	--	-----	--

7) Adquisiciones intracomunitarias exentas (celda 109):

Se especifican las compras de bienes y servicios realizadas dentro del territorio de la Unión Europea (excepto España) que estén explícitamente exentas de IVA.

Adquisiciones intracomunitarias exentas		109	
---	--	-----	--

A) Adquisiciones Intracomunitarias:



Concepto

Se trata de las operaciones comerciales de compra de mercancía o prestación de servicios a otros países de la Unión Europea. Son operaciones que se encuentran sujetas a IVA.

Según el **artículo 15 de la Ley del IVA**, una adquisición intracomunitaria es:

*“La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores”.*²

Hay que resaltar la importancia del **transporte**, pues si los bienes no salen del Estado miembro en que se encuentran no se producirá el hecho imponible.

Hecho Imponible

El **artículo 13 LIVA** determina los requisitos que deben cumplir las adquisiciones intracomunitarias para estar sujetas al IVA español:

1. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.
2. Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, cualquiera que sea el destinatario y cualquiera que sea la condición del transmitente.

Las adquisiciones Intracomunitarias **tributan en destino**. Esto significa que la entrega intracomunitaria en el país de origen está exenta del impuesto, realizándose en el país de destino el hecho imponible.

² La Dirección General de Tributos se refiere a este requisito de transporte, concretamente en la Resolución número 822/2004, de 30 de marzo, donde señala que de acuerdo con “lo dispuesto en este artículo, una adquisición intracomunitaria tendrá lugar cuando haya transporte de bienes a otro Estado miembro”.

B) Entregas Intracomunitarias:

Concepto

Se trata de entregas de bienes expedidos o transportados desde un Estado miembro a otro, estando exentas si se cumplen ciertos requisitos.

Exenciones

Es una **exención plena**, ya que quien realiza entregas intracomunitarias no repercute el IVA en las ventas pero sí puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de los bienes entregados. Por tanto, constituye una operación sujeta y exenta.

La normativa establece la exención del impuesto de las entregas de bienes destinados a otro Estado Miembro siempre y cuando estén configuradas del siguiente modo:

- Han de ser entregas de bienes transportados desde España hasta otro Estado miembro de la Unión Europea (si no hay transporte no hay entrega intracomunitaria de bienes).
- La exención no será aplicable a las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias no están sujetas al impuesto en el Estado de destino de los bienes, es decir, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, los que no pueden deducirse todo el IVA y las Administraciones Públicas.
- El adquirente debe comunicar al vendedor un NIF/IVA atribuido por un Estado miembro distinto a España (sin NIF/IVA intracomunitario no hay Entrega intracomunitaria de bienes).

La ley establece que cuando la entrega se realiza fuera del territorio español, se trata de una operación de entrega intracomunitaria, y está exenta de IVA. Debido a esto:

- La factura que se emita no debe llevar IVA.
- Posteriormente no habrá que declararlo.

Pero para poder acogerse a esta exención, el cliente debe estar dado de alta en el censo o registro de operadores intracomunitarios de su país.

Si no forma parte del Registro de Operaciones Intracomunitarias, entonces sí que debes incluir el IVA en la factura.

Como ejemplo práctico, es el caso de las tiendas online que envían sus productos a clientes particulares fuera de España. Al ser particulares, no están dados de alta en el Registro de operaciones Intracomunitarias, y tu factura debe incluir el IVA exactamente igual que si estuvieses vendiendo a un cliente nacional, e incluirlo en la declaración trimestral del IVA.

Hay que tener en cuenta que además de los datos mínimos que deben tener las facturas, al facturar una entrega intracomunitaria, se debe añadir una referencia a la Directiva 2006/112/CE o a la LIVA art. 25, o indicarse su consideración de entrega exenta. Estas exenciones tienen por objeto abaratar el coste de los productos.

Operaciones Extracomunitarias: con países no pertenecientes a la Unión Europea

Son aquellas operaciones que se efectúan con terceros países o territorios terceros, quedando definidos como tales, los establecidos en el artículo 3 de la Ley del IVA:

- Se considerarán Países terceros aquellos no incluidos en el seno de la Unión Europea.
- Se considerarán Territorios Terceros todos aquellos territorios pertenecientes a países de la Unión Europea que por determinadas especificidades se han dejado al margen de la Unión Aduanera y/o en la armonización de impuestos sobre el volumen de negocios.

Las operaciones con terceros países o territorios terceros pueden ser de dos tipos:



Declaraciones a efectuar

- Se tiene que contabilizar la **factura del proveedor extracomunitario** (no necesita de ninguna operación fiscal)
- Se contabiliza la **factura del agente de aduanas**, se abona al proveedor el importe de la factura (con su IVA) incrementado con el IVA de importación y las tasas.
- **En el Libro de Registro de Facturas Recibidas se deben incluir las facturas del agente de aduanas** (sin IVA de importación ni tasas), y **del Documento Único Administrativo** como factura del proveedor (con el IVA de importación).
- **Modelo 303**, Impuesto del Valor Añadido, autoliquidación: se acumulan las bases y cuotas deducibles por los servicios del agente de aduanas en las casillas correspondientes a operaciones interiores corrientes, y las bases y cuotas deducibles por IVA de importación, separando las correspondientes a bienes corrientes y a bienes de inversión, en las casillas de cuotas devengadas por importación. No se incluyen ni tasas ni compra al proveedor.

- **Modelo 340**, Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro: Incluir las facturas del agente de aduanas (sin IVA de importación ni tasas), y el DUA como equivalente a la factura del proveedor.
- **Modelo 390**, Declaración anual del IVA: se acumulan las bases y cuotas deducibles por servicios y las bases y cuotas deducibles por los bienes corrientes importados desglosando por los tres tipos, y la misma información relativa a bienes de inversión en las casillas correspondientes.

C) Importaciones:

Concepto

El Artículo 17 de la Ley del IVA recoge que estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

El Artículo 18 define la importación de bienes como la entrada en el interior del país de un bien procedente de un país o de un territorio tercero.

No será importación la colocación desde su entrada en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes en áreas exentas o regímenes fiscales o aduaneros.

Hecho Imponible:

Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

La salida de los bienes de las áreas exentas (art. 23 LIVA) o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales exentos (art. 24 LIVA) no constituirán importación ni, en su caso, operación asimilada cuando se destinen a la exportación o una entrega intracomunitaria.

Procedimiento

Para la importación de mercancías, a su llegada a la aduana tendremos que pagar:

- el IVA
- algunos **impuestos especiales**, si están sujetos a ellos
- y **tarifas arancelarias**

Para las importaciones de servicios, como señala Martín Queralt³, se aplica el régimen general, pues el concepto importación exclusivamente se refiere a bienes corporales.

³ Encontramos esta fuente en el Manual de Derecho Tributario (Parte Especial) escrito por este autor y que se refleja en la bibliografía correspondiente a este documento.

Documentos

Los bienes procedentes de estados que no sean miembros de la unión Europea deberán pasar por la aduana comunitaria, y en general, cada operación estará instruida con tres documentos:

1) Factura del proveedor

2) Factura del agente de aduanas

- La factura del agente de aduanas, además de sus servicios y el IVA asociado incluye otros conceptos a pagar como el IVA de importación (documentado en el DUA) y tasas (sin IVA).

3) DUA: Documento Único Administrativo

- Sirve como base para la declaración tributaria, e incluye la cuota del “IVA de importación”.
- Es un documento que debe aportar toda mercancía que se importe o exporte para permitir así a las aduanas controlar la entrada y salida de mercancías de cualquier país a efectos estadísticos.
- El documento va unido al Formulario de Declaración de Exportación y al de Importación y se suele usar como prueba de origen para identificar las mercancías y productos.
- Este documento entró en vigor en 1998 y fue para simplificar los trámites documentales en la Unión Europea.

Liquidación

Las importaciones se liquidarán en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios (artículo 167 LIVA)

El Reglamento del IVA, en los artículos 73 y 74, desarrolla los métodos de liquidación del IVA a la importación. Las operaciones de importación se liquidarán simultáneamente con los derechos arancelarios.

Los empresarios que realicen operaciones de importación deberán presentar en la aduana la correspondiente declaración tributaria.

Así, pues, para la liquidación del impuesto, se utilizará: el **Modelo 031**, con el que se liquidará:

- la deuda aduanera (aranceles de importación).
- el IVA devengado en la operación.

El Modelo 031, servirá para realizar el pago del impuesto en cualquier entidad bancaria colaboradora acreditada por la Agencia Tributaria, y tras la liquidación, servirá como justificante del pago de la misma.

Exenciones

La ley del impuesto establece en los artículos 27 a 67 una serie de exenciones en las importaciones, que coinciden en su gran mayoría con las concedidas en cuanto a los derechos de importación (derechos de aduana o de arancel), lo que facilita una gestión coordinada de ambos impuestos.

Por este motivo, en todos los países de la UE se efectúa una remisión normativa a la legislación aduanera en lo que se refiere a las condiciones y requisitos para su reconocimiento y tramitación.

Entre otras, están exentas las importaciones de:

- Bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países.
- Bienes por traslado de la sede de actividad.
- Bienes destinados a organizaciones caritativas o filantrópicas.
- Medicamentos importados con ocasión de competiciones deportivas.
- Animales de laboratorio.
- Bienes importados en beneficio de víctimas de catástrofes o personas con minusvalía.

D) Exportaciones:

Concepto:

Se denominan exportaciones las ventas a clientes de Países ajenos a la Unión Europea. Desde el punto de vista del IVA, la exportación es una entrega de bienes que tiene como destino la salida de los mismos del territorio de aplicación del impuesto, lo que determina que bajo ciertos requisitos se produzca la exención del impuesto

Las exportaciones no se encuentran sujetas al impuesto del IVA ya que para que a una operación se le aplique el IVA español, debe ser realizada en la Península, Baleares u otro país miembro de la Unión Europea.

Requisitos de la exención

1) Que exista una entrega de los bienes, adecuándose a la definición en la normativa del IVA

2) Que los bienes se transporten por el transmitente (o por su cuenta) fuera de la Unión Europea. Este requisito será cumplido si se presenta en la aduana el DUA de exportación, en el que figure él como exportador, y transporta él mismo o por su cuenta las mercancías hasta la aduana (una vez fuera de la UE lo puede realizar el adquirente)

3) Que la salida efectiva de dicho territorio se produzca de manera que se acomode a la legislación aduanera.

4) Que se conserven los documentos acreditativos de la operación durante el plazo de prescripción del impuesto.

Exenciones

Este tipo de operaciones están exentas, por regla general, según se establece en el Artículo 21 de la Ley del IVA. Dicho artículo establece que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

2) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

Aduanas y aranceles

En 1993, con la implantación del Mercado Único Europeo, desaparecen las fronteras físicas entre los distintos Estados miembros de la Unión europea. Las mercancías circulan a partir de ese momento con libertad de un Estado a otro de la Unión Europea sin controles administrativos.

En definitiva, las fronteras que establecen el régimen tributario y comercial de las mercancías dentro de un territorio concreto, quedaron establecidas en 1993 entre los países que forman la Unión Europea y los que no. A partir de ese momento, lo importante es el control de los intercambios de mercancías entre Estados miembros y países o territorios terceros,

Regulación

La competencia en la Unión Europea para dictar normas en materia aduanera corresponde a las Instituciones comunitarias, utilizando los Reglamentos como la vía para regular el Derecho aduanero.

Las normas básicas que regulan el Derecho aduanero en la Unión Europea son:

- **El Código Aduanero Comunitario**, "CAC" (Reglamento 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario).
- **El Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario**, "RACAC" (Reglamento 2454/93 de la Comisión, por el que se fijan disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario).
- **El Reglamento 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.**

Unión Aduanera de la Unión Europea

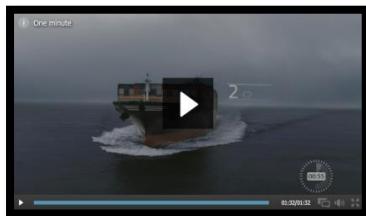
La Unión Europea es una Unión Aduanera, es decir, sus 28 países miembros forman un territorio único a efectos aduaneros. Esto significa que:

- No se pagan derechos aduaneros sobre mercancías que se trasladan entre países de la UE
- Todos aplican un arancel aduanero común para mercancías importadas fuera de la UE

- Las mercancías que se han importado legalmente pueden circular por toda la UE sin tener que pasar por más controles aduaneros.

La unión aduanera, caracterizada por la ausencia de fronteras interiores, constituye un fundamento esencial de la Unión Europea (UE) que se aplica a todos los intercambios de mercancías (artículo 28 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

Los derechos de aduanas a la importación y a la exportación así como los impuestos de efecto equivalente entre Estados miembros están prohibidos.



En las fronteras exteriores, las mercancías procedentes de terceros países se gravan con un arancel aduanero común completado por el arancel integrado de las Comunidades Europeas (TARIC).

Este video representa un minuto de un día de trabajo de la Unión Aduanera, desde toneladas de mercancías transportadas, productos falsificados detenidos, hasta declaraciones de aduanas presentadas⁴.

⁴ El video que se adjunta se ha obtenido de la página web de la Comisión Europea (EUROPEAN COMMISSION, audiovisual services), y la dirección web es la siguiente:
<http://ec.europa.eu/avservices/video/player.cfm?ref=I075692&sitelang=en&videolang=es>

El arancel de aduanas



Arancel aduanero común

Se define como una publicación oficial donde se recogen las descripciones de los productos, de manera que se puedan clasificar todas las mercancías y determinar sus correspondientes tipos impositivos.

El arancel es un impuesto que se exige pagar a los productos extranjeros (no comunitarios) cuando se pretende que sean consumidos en el interior de la Unión Europea, es decir, a los bienes importados. Aumenta el precio de los bienes importados y con ello se consigue proteger los productos comunitarios de una competencia exterior de bienes más baratos.

Posee dos **funciones**:

1. Una función recaudatoria, que proporciona un nivel de ingresos al Estado
2. Una función protectora, para proteger a ciertos sectores de la industria evitando la competencia exterior.

Se denomina **común** porque todos los Estados miembros de la Unión Europea aplican el mismo arancel y por lo tanto, es universal para todos los países miembros.

La base jurídica se encuentra en el Artículo 28.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

"La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países".

TARIC

El TARIC recoge las normativas comunitarias que se han publicado en el Diario Oficial de la Comunidades Europeas (DOCE), y se trata de un instrumento que tiene el objetivo de determinar qué legislación aduanera comunitaria debe aplicarse a las importaciones y exportaciones.

Está basado en la nomenclatura combinada (NC) en la que aproximadamente 15.000 posiciones codificadas con 8 cifras constituyen la nomenclatura de base para el arancel aduanero común así como para las estadísticas del comercio exterior de la comunidad y del comercio entre sus estados miembros

Depósito Aduanero

Las compras realizadas por las empresas a países de fuera de la Unión Europea, es decir, las importaciones, están obligadas a pagar arancel (en el caso de que se aplique), impuestos especiales e IVA. Pero el Código Aduanero recoge una serie de regímenes aduaneros que nos permiten evitar total o parcialmente el pago de estas cantidades.

Uno de los regímenes aduaneros es el **depósito aduanero** (DA). Cuando llegan las mercancías a las aduanas españolas, los importadores tienen un plazo de 45 días (si llegan por vía marítima) o de 20 días (si llegan por otro medio de transporte), para dar salida a dichas mercancías. Con este ejemplo vamos a explicar el procedimiento que nos ahorraría el pago del IVA:

- Si se exporta directamente desde el depósito aduanero las existencias, el importador español no tiene la obligación de pagar ni arancel ni IVA.
- La venta intracomunitaria a otra empresa europea de mercancía que sale desde el territorio español nos permitiría ahorrarnos liquidar el IVA, aunque pagaríamos arancel.
- Si es una empresa española que vende a otra española, la venta debería hacerse con IVA, pero al estar las mercancías en el depósito aduanero, el Código Aduanero nos permite la venta de mercancías desde este lugar sin pagar impuestos.
- Si el empresario decide quedarse con la mercancía restante, el Código Aduanero nos exime de la obligación de pagar el impuesto, ya que si permanece en el depósito aduanero 48 horas como mínimo no estaríamos obligados a pagar el impuesto

El Impuesto de la Renta de las Personas Físicas en la fiscalidad internacional

En relación con el Impuesto de la renta de las personas físicas, cada vez es más frecuente y común la existencia de trabajadores españoles desplazados por sus empresas al extranjero para prestar servicios allí. Es importante conocer su regulación, ya que pueden quedar exentos si se cumple con los requisitos que establece la Ley del IRPF.

A continuación se detallan los requisitos necesarios para obtener dicha exención, no sin antes explicar la regulación del IRPF, la naturaleza del impuesto, así como su objeto y ámbito de aplicación.

Regulación

El Impuesto de la Renta de las Personas Físicas está regulado en:

- La **Ley 35/2006, de 28 de noviembre**, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- En su **Reglamento** aprobado por el **Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- La **Ley 26/2014, de 27 de noviembre**, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

En cuanto a la naturaleza del IRPF, es un impuesto que grava la renta de las personas físicas de forma personal (teniendo en cuenta sus circunstancias personales) y directa, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad.

El objeto del IRPF es la renta de las personas físicas que residen en territorio español, independientemente del lugar en el que se hayan producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

El IRPF tiene vigencia en todo el territorio español, con especialidades en Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla.

Declaraciones a efectuar

Modelo 130

- Declaración trimestral del IRPF
- Debiendo presentar el modelo 130 si tributa por estimación directa o en el 131 si tributa por módulos.

Modelo 347

- Declaración anual de operaciones con terceros
- Se presenta indicando aquellas personas o entidades, clientes o proveedores, con los que en el año anterior el conjunto de operaciones realizadas haya superado los 3.006 euros.

Modelo D-100

- Declaración anual del IRPF
- Mediante la presentación del modelo D-100.
- Es la declaración anual de la renta de las personas físicas y recoge los rendimientos anuales de las actividades económicas de un trabajador autónomo.

Exención por trabajos realizados en el extranjero

Esta exención por trabajos realizados en el extranjero fue introducida con la entrada en vigor de la Ley 40/1998 con el objetivo de favorecer la competitividad de las empresas españolas y su internalización.

Esta exención está regulada en el artículo 7 p) de la Ley del IRPF.

Requisitos para que se produzca la exención

Ser residente fiscal en España

- Ser residente fiscal en el territorio de aplicación del impuesto del IRPF, es decir, vivir en España un mínimo de 183 días.

Existencia de un desplazamiento real efectivo del trabajador al extranjero

- Ante un proceso de comprobación o inspección, se debe ser capaz de justificar el efectivo desplazamiento del expatriado al extranjero.

Trabajos realizados para una empresa no residente en España

- Dichos trabajos se deben realizar para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se deberán cumplir los requisitos del artículo 16, apartado 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Existencia de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF en el país de desplazamiento

- En el territorio en que se realicen los trabajos se debe aplicar un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se tiene que tratar de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Trabajos por un importe máximo de 60.100€

- La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, se tendrán en cuenta los días que efectivamente ha estado desplazado en el extranjero el trabajador, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Modelo a presentar

Se dispone del **Modelo 247** para comunicar el desplazamiento al extranjero efectuado por un trabajador por cuenta ajena.

4. Comunicación del desplazamiento al extranjero	
COMUNICO mi desplazamiento a otro país, como consecuencia del cual se va a producir un cambio en mi condición de contribuyente. Asimismo, manifiesto que existen datos objetivos en mi relación laboral con el pagador previamente identificación para que resultase aplicable lo dispuesto en los artículos 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y 17 del Reglamento de dicho Impuesto, y hago constar lo siguiente:	
Fecha de salida del territorio español.....	40
Fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el otro país	41
País o territorio de desplazamiento	42
ADJUNTO documento justificativo del pagador para acreditar los requisitos y condiciones exigidos.	
SOLICITO la expedición del documento acreditativo previsto en los artículos 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y 17 del Reglamento de dicho Impuesto, para su entrega al pagador, al objeto de que las retenciones se practiquen conforme a este impuesto	

Podrán presentar esta comunicación los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a otro país, siempre que como consecuencia de la prestación del trabajo en ese otro país sea previsible un permanencia en el mismo superior a 183 días, contados desde el comienzo de la prestación del trabajo en el otro país, durante el año natural en que se produce el desplazamiento, en su defecto, el siguiente.

Al modelo habrá que adjuntar documento justificativo del pagador para acreditar los requisitos y condiciones exigidos.

Tratados y convenios

También hay que destacar y tener en cuenta, la importancia de los convenios que tiene España con ciertos países, a la hora de interpretar el hecho imponible del impuesto.

Con el fin de saber en qué país debe tributar, es necesario tener siempre previamente en cuenta la incidencia de los convenios de doble imposición, de aplicación preferente sobre la norma unilateral interna en la jerarquía de fuentes.

Queda reflejado en el art. 5 de la Ley del IRPF, ya que señala que: "Lo establecido en la Ley del IRPF se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española." Y por tanto, los Tratado o convenios internacionales prevalecen sobre la normativa propia que graba las rentas de las personas físicas.

El Impuesto sobre Sociedades en la fiscalidad internacional

A la hora de trabajar las cuestiones referidas a las fiscalidad internacional relativas al Impuesto de Sociedades, previamente se realizara una introducción general a este impuesto, continuando con los convenios y tratados internacionales, hasta llegar a las operaciones vinculadas y los precios de transferencia.

Concepto

El impuesto sobre sociedades es un tributo de carácter directo que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Para determinar la renta de las sociedades hay que seguir las normas y principios establecidos en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad. Y es a partir del resultado contable como se determina la base imponible.

Regulación

La reforma fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades ha supuesto la aparición de una nueva ley que deroga la anterior.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sustituye a la anterior normativa reguladora de este Impuesto, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Naturaleza

El artículo 1 LIS señala que el impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas:

Tributo directo

Tributo personal

Tributo que grava la renta total del sujeto pasivo

Tributo que grava la renta de sociedades y demás entidades jurídicas

Tributo periódico

Ámbito de aplicación

El Impuesto sobre Sociedades se aplica en todo el territorio español, aunque en algunos territorios nos encontramos con excepciones. A efectos del impuesto el territorio español comprende:

- Las zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos correspondientes referentes al suelo y subsuelo marino.
- Aguas subyacentes.
- Recursos naturales.

Como excepción a la regla encontramos el régimen tributario de concierto económico con el País Vasco y el de convenio con Navarra.

Hecho Imponible

El artículo 4.1 establece que el hecho imponible es la **obtención de renta** por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen. Es decir, tributara por toda su renta obtenida

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente

Contribuyentes

El hecho imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo, que pasa a denominarse “contribuyente”, recayendo esta condición en los mismos sujetos que en la anterior regulación,

El artículo 7 señala:

“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil...”

Los contribuyentes serán gravados por toda la renta que obtengan, independientemente del lugar donde se produzca y de la residencia del pagador.

Residencia y domicilio fiscal

Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos (art. 8.1 LIS):

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

Exenciones

En la normativa del impuesto sobre sociedades destacan dos tipos de exenciones:

1. **Objetivas:** para cierto hecho imponible no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Destacan en este supuesto las exenciones para evitar la doble imposición, reguladas en los artículos 21 y 22 LIS.
2. **Subjetivas:** para ciertos sujetos pasivos no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Entre ellos cabe destacar: el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales (artículo 9 LIS).

Rentas obtenidas en el extranjero

Como bien refleja Martín Queralt, para favorecer la internalización de las empresas españolas y mejorar su posición competitiva en el ámbito internacional, se establecen una serie de exenciones para determinadas rentas obtenidas en el extranjero⁵.

⁵ "Manual de Derecho Tributario: Parte Especial", J. Martín Queralt, Cizur Menor , 2013, pp 304-307

La entidad perceptora de las rentas no deberá tributar en España por las rentas de fuente extranjera que cumplan con los requisitos.

Estas exenciones están recogidas en los artículos 21 y 22 de la LIS y contemplan tres supuestos diferentes. Las dos primeras se refieren a la obtención de dividendos y plusvalías en el extranjero y la tercera señala la percepción de rentas a través de un establecimiento permanente:

1. **Exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos o participaciones en beneficios de fuente extranjera**, con una serie de requisitos:
 - a. Una participación en la entidad residente de al menos un 5%.
 - b. Que este gravada por un impuesto de naturaleza análoga al I.S. español.
 - c. Que el beneficio que se reparte proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
2. **Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre plusvalías de fuente extranjera**: estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en España, cuando cumpla con los mismos requisitos que en el apartado anterior.
3. **Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes**, con los mismos requisitos que los dos apartados anteriores.

Operaciones vinculadas como método elusivo

Las operaciones vinculadas son las transmisiones de bienes o prestaciones de servicios llevadas a cabo entre partes vinculadas (no independientes entre sí), es decir, las que se producen entre las sociedades y sus socios, sus administradores, los familiares directos de éstos, u otras sociedades vinculadas, y que son susceptibles de ser convenidas a precios diferentes de los de mercado.

Valor normal de mercado

El artículo 18.1 LIS establece que las operaciones que se producen entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado

aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Supuestos de operaciones vinculadas

Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- h) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La ley enumera una serie de supuestos que son operaciones vinculadas, pero la fiscalidad internacional de las empresas especialmente influiría la letra i, es decir, entre una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La consecuencia puede ser que los beneficios o pérdidas de las sociedades no independientes se sitúen no en la sociedad en que realmente deban estar, sino en la que por circunstancias puramente fiscales interese al contribuyente que estén

Obligaciones

Como medida para evitar el fraude, se estableció por parte del Gobierno que las empresas tengan la obligación de demostrar que han valorado a precio normal de mercado una operación vinculada.

Es obligatorio documentar las operaciones vinculadas y declararlas en el Impuesto de Sociedades. Las empresas deben guardar toda la documentación que sirva para probar que han fijado un precio de mercado en una operación vinculada, ya que Hacienda puede requerir esa información en cualquier momento

Hacienda con esta medida pretende evitar que por medio de las operaciones vinculadas se modifiquen artificialmente las bases imponibles para pagar menos impuestos.

Precios de transferencia

El precio de transferencia es aquel que se fija en una operación vinculada. La problemática aparece cuando las empresas tienen dificultades para demostrar que el valor determinado en una operación vinculada se corresponde al de mercado.

Lo recomendable cuando se trata de grandes operaciones es recurrir a los denominados acuerdos previos de valoración, es decir, convenir el precio de una operación dentro de un mismo grupo con Hacienda.



El abuso en los precios de transferencia, es una práctica consistente en que la misma empresa crea filiales en países diferentes y se vende a sí misma sus propios productos buscando declarar los beneficios en los países donde los impuestos son más bajos y los costes, donde mayores desgravaciones se puedan conseguir.

Como ejemplo para que se entienda, en el caso de una empresa X, que vende en España desde Irlanda, asegurándose de que la empresa X española compre tan caro a la empresa X irlandesa, que los beneficios que se declaren en España, y por tanto los impuestos, sean prácticamente inexistentes.

Convenios para evitar la doble imposición

Atendiendo a la definición de Borrás Rodríguez⁶, la doble imposición se define como:

“aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos– y por una misma causa”.

Los convenios para evitar la doble imposición son muy importantes a la hora de favorecer las inversiones exteriores, ya que dotan de seguridad jurídica a los inversores y reducen la fiscalidad de dichas inversiones.

En la actualidad España tiene rubricados 102 convenios para evitar la doble imposición, que son muy importantes a la hora de luchar contra el fraude y la posible evasión fiscal.

El funcionamiento de los convenios

Los convenios de doble imposición determinan unas reglas para declarar los beneficios obtenidos en función de su origen y pretenden evitar el doble gravamen sobre una misma persona, una misma renta o un mismo bien.

Para corregir la doble imposición se puede utilizar dos métodos:

- El **método de exención**, por el que el Estado de residencia del perceptor de la renta renuncia a gravar las rentas obtenidas en otro Estado,
- O bien el **método de imputación**, por el que la renta percibida en un Estado es incluida en la base imponible del perceptor al objeto de su gravamen por el Estado de residencia. En este segundo método se deducirá de la cuota obtenida:
 - el impuesto satisfecho en el Estado de origen (imputación total).
 - o el impuesto que habría de satisfacer en el Estado de residencia si la renta se hubiera obtenido en el mismo (imputación parcial).

⁶ Esta definición está reflejada en una de sus obras: “La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales”, A. Borrás Rodríguez, Madrid 1974, p. 30.

Doble imposición en IRPF e IS

En las **actividades empresariales**, los convenios que España tiene firmados atribuyen la tributación de los beneficios empresariales al Estado en el que la empresa tiene su residencia. Sólo en el caso de que dicha empresa tenga un establecimiento permanente en el otro Estado se podrá tributar por dichos beneficios en éste. Lo mismo ocurre en el caso de las actividades profesionales.

Trabajadores desplazados al o desde el extranjero

El Estado de residencia del perceptor de los rendimientos del trabajo es el que tiene derecho para gravar las retribuciones percibidas, salvo que el empleo se ejerza en otro Estado, en cuyo caso también podrán ser gravados en éste último.

Los rendimientos del trabajo satisfechos por una empresa española a un residente de un Estado con convenio con España, por trabajos realizados en su Estado de residencia, sólo pueden tributar en ese Estado y estarán exentos en España.

Cuando los rendimientos se perciban por un no residente por un empleo ejercido en España, los mismos se someten a gravamen en España. Sin embargo el derecho de imposición corresponderá al Estado de residencia y estarán exentos en España si se dan conjuntamente las siguientes circunstancias:

- No se permanece en España más de 183 días durante el año fiscal considerado.
- Las remuneraciones que se perciben se pagan por o en nombre de un empleador que no es residente en España.
- Las remuneraciones que se perciben no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en España.

Elusión Fiscal y transparencia fiscal Internacional

La elusión fiscal consiste en prácticas destinadas a pagar menos impuestos con diferentes estrategias, o ingeniería fiscal, en las que se puede incurrir o no en ilegalidades.

Según indica Cazorla Prieto, en el campo tributario la reacción del ordenamiento se reviste de doble faceta: la administrativa, a través de las sanciones tributarias, y la penal (a través de las penas)⁷.

La transparencia fiscal internacional es un régimen fiscal especial aplicable a:

Personas Físicas

- sujetas al impuesto del IRPF

Personas Jurídicas

- sujetas al Impuesto de Sociedades

Este régimen tiene como objetivo evitar, que mediante el establecimiento de una sociedad instrumental en territorios con una estructura fiscal diferente a España, se esquive el pago de los impuestos.

“Las relaciones entre sociedades domiciliadas en diferentes Estados plantean grandes dificultades a la hora de sujetar a tributación tanto los beneficios obtenidos por la propia sociedad como aquellos que obtienen los socios” (Martín Queralt, y otros, 2013).

Los beneficios que se obtengan en una sociedad no residente en territorio español, deben incluirse en la base imponible (en el IS o en el IRPF) de las personas que deban tributar por este régimen, siempre que se den las siguientes circunstancias:

- Tener una participación en el capital social igual o superior al 50%.

- Haber satisfecho en el extranjero un impuesto análogo al de Sociedades y que sea inferior al 75% del correspondiente a pagar en España.

⁷ Dicha conclusión queda recogida por este Doctor en Derecho, en una de sus obras: “Derecho Financiero y Tributario: Parte General”, Cazorla Prieto, L.M., Thomson Reuters ARANZADI. 2014, Cizur Menor, pp 435-436

Esta regulación puede sufrir modificaciones si existen convenios o tratados internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

Paraísos Fiscales

Los Paraísos Fiscales son territorios de baja o nula tributación que garantizan la opacidad de las transacciones, con la ausencia total de formalidades, controles y registros. Existen unos 73 paraísos fiscales alrededor de todo el mundo.

Una forma en la que una persona o compañía aprovecha un paraíso fiscal es trasladándose o haciéndose residente a efectos fiscales del mismo.

Otra forma es establecer una entidad jurídica separada o subsidiaria. Los activos se transfieren a la nueva compañía o entidad de forma que los beneficios puedan ser realizados o las rentas cobradas en el paraíso fiscal.

Dentro de la globalidad de paraísos fiscales se pueden diferenciar en dos **tipos**:

Especializados en fiscalidad empresarial

- Jersey, Panamá, Liberia, etc.

Especializados en gestión de fortunas particulares

- Mónaco, Andorra, Monseñor, etc.

Mixtos

- Islas Caimán.

Estos territorios tienen unas **características** específicas que permiten su identificación:

- 1) Un sistema tributario de muy baja o nula imposición (carga tributaria)
- 2) Tienen escasos o nulos convenios con otros países en materia tributaria
- 3) Ofrecen protección del secreto bancario y comercial a empresas y ciudadanos
- 4) No poseen normas de control de movimientos de capitales
- 5) Tienen un sistema que permite la convivencia de un régimen tributario para los nacionales y otro para los extranjeros
- 6) Poseen una infraestructura jurídica, contable y fiscal que permite libertad de movimiento de personas y bienes

Planificación fiscal agresiva: El “café doble irlandés” y el “sándwich holandés”

Las grandes compañías utilizan múltiples técnicas de ingeniería tributaria para esconder sus beneficios al control de Hacienda. Las dos técnicas más comunes son conocidas bajo el nombre de doble irlandés y el sándwich holandés.

El **doble irlandés**, que consiste:

- Una multinacional crea dos sociedades filiales en Irlanda, cuyo impuesto de sociedades es solo del 12,5%.
- Una de estas firmas se domicilia en Dublín (A).
- La otra, por ejemplo, en las islas Bermudas (B), jurisdicción con la que Irlanda tiene un convenio especial.
- La matriz traslada las patentes y los derechos sobre su propiedad intelectual a la sociedad domiciliada en Bermudas (B).
- La filial europea radicada en Dublín (A) factura al resto de Europa pero carga los beneficios contra la sociedad de las Bermudas (B), que le factura cantidades millonarias por los derechos de propiedad convenientemente inflados, a través de los royalties.

El siguiente paso sería aplicar el **sándwich holandés**, que consiste en:

- Constituir otra sociedad en Holanda (C), país que tiene suscritos multitud de acuerdos de doble imposición con algunos paraísos fiscales.
- En paralelo se crea una cuarta sociedad, otra filial de la matriz, en las Antillas Holandesas (D), ni siquiera requiere tener una plantilla ni una organización administrativa. Solo requiere el nombre de un administrador.
- Como el traspaso de dividendos y plusvalías está exento desde Irlanda a otro país europeo, la sociedad de Dublín (A) traspasaría los pocos beneficios que le quedan tras pagar los royalties a la sociedad de Bermudas (B) a la filial de Ámsterdam.
- Las autoridades holandesas permiten trasladar los beneficios al paraíso fiscal mediante un acuerdo con el que al final solo se paga el 2% de impuestos.

Conclusión

La globalización puede ser usada para pagar menos impuestos. El conocimiento por parte de los profesionales y empresas de la fiscalidad internacional se traduce en un ahorro de grandes cantidades de dinero ligadas al pago de impuestos.

Muy importante es la residencia fiscal de la empresa, pues dependiendo del lugar se podrá beneficiar de exenciones a través de convenios o incluso eludir el pago de impuestos relacionados con la sociedad.

Conocer los tratados que existen para evitar la doble imposición tanto en el país donde radica la actividad como en el país de residencia, es el modo de evitar esta doble imposición internacional.

Se pueden usar los precios de transferencia para ello y tal práctica no es ilegal, como mucho poco ética.

La actuación a través de sociedades vinculadas en paraísos fiscales si que es ilegal, y en consecuencia, si la Hacienda española lo descubre aplicara la transparencia fiscal internacional e imputará las rentas al sujeto que este tras esas sociedades. Residir en paraísos fiscales con baja o nula tributación es legal y contra ello Hacienda nada puede hacer. Otra cosa bien distinta es que sea poco ético.

Es de vital importancia conocer todos los resquicios existentes sobre la fiscalidad internacional, pero no se debe olvidar que previamente se debe hacer un análisis de rentabilidad de la operación para decidir si la inversión merece la pena.

Bibliografía

Agencia Tributaria [En línea]. - www.agenciatributaria.es.

Areas Exentas: Beneficios fiscales y comerciales [Libro] / aut. García Valera Alberto, Arobes Aguilar- Galindo José Carlos y Flores Villarejo Pedro Ángel. - [s.l.] : Taric, 2014.

Claves para la internalización de las empresas españolas [Publicación periódica] / aut. Espinosa de los Monteros Carlos // Expansión. - 2015.

Derecho Financiero y Tributario: Parte General [Libro] / aut. Cazorla Prieto Luis María. - Cizur Menor : Thomson Reuters ARANZADI, 2014. - 14^a.

Diccionario de la lengua española [Libro] / aut. Real Academia Española. - Madrid : Espasa, 2001.

El Despacho aduanero [Libro] / aut. Abajo Antón Luis Miguel. - [s.l.] : Fundación Confemetal, 2000.

El IVA en las operaciones intracomunitarias [Libro] / aut. Calvo Vergez Juan. - Valencia : Tirant Lo Blanch, 2013.

El IVA y las operaciones intracomunitarias; Crónica Tributaria núm 111 [Libro] / aut. Lasarte Alvarez Javier. - Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

Fiscalidad Comercio Exterior [En línea] / aut. AFI. - 2014. - www.berglobal.com.

La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales [Libro] / aut. Borrás Rodríguez Alegría. - Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

La gran evasión fiscal [Artículo] / aut. Torreblanca José Ignacio // El País. - 23 de marzo de 2015.

Las aduanas y el comercio internacional [Libro] / aut. Cabello Pérez Miguel y Cabello González José Miguel. - Madrid : ESIC, 2014.

Leyes Generales del Ordenamiento Financiero y Tributario español [Libro] / aut. Escribano Francisco. - [s.l.] : Tecnos, 2014.

Los impuestos en España [Libro] / aut. Cayón Galiardo A. - Cizur Menor : ARANZADI, 2002. - 7^a.

Manual de Derecho Tributario: Parte Especial [Sección de libro] / aut. Martín Queralt Juan, Tejerizo López José Manuel y Cayón Galiardo Antonio. - Cizur Menor : Thomson Reuters Aranzadi, 2013. - 10^º.

Manual de Fiscalidad Internacional [Libro] / aut. Cordón Ezquerro Teodoro. - Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 2007. - 3^a : Vol. I.

Manual Práctico Renta 2014 [En línea] / aut. Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. - 2014. - www.agenciatributaria.es.

Wikipedia [En línea].

