



Comercio Exterior

Materia y ejercicios

Ricardo Bustillo

Servicio Editorial
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO



Argitalpen Zerbitzua
EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA

Comercio exterior
Materia y ejercicios

Comercio exterior

Materia y ejercicios

Ricardo Bustillo

eman ta zabalazazu



Universidad Euskal Herriko
del País Vasco Unibertsitatea

A R G I T A L P E N
Z E R B I T Z U A
SERVICIO EDITORIAL

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño de la cubierta, puede ser reproducida, almacenada, o transmitida en manera alguna ni por ningún medio, ya sea eléctrico, químico, mecánico, óptico, de grabación o de fotocopiado, sin permiso previo y por escrito de la entidad editora, sus autores o representantes legales.

Debekatuta dago liburu hau osorik edo zatika kopiatzea, bai eta berorri tratamendu informaticoa ematea edota liburua ezein modutan transmitzea, dela bide elektronikoz, mekanikoz, fotokopiaz, erregistroz edo beste edozein eratarata, baldin eta *copyright*aren jabeek ez badute horretarako baimena aurretik eta idatziz eman.

© Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco
Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua

I.S.B.N.: 84-8373-283-1

Depósito Legal/Lege Gordailua: BI-2574-00

Fotocomposición/Fotokonposaketa:
Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco
Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua

Impresión/Inprimaketa: Itxaropena, S.A.
Araba kalea, 45 - 20800 Zarautz (Gipuzkoa)

ÍNDICE

1. Teorías y tendencias del comercio internacional.....	9
1.1. Introducción.....	11
1.2. Teorías de comercio internacional.....	12
1.3. Tendencias actuales del comercio internacional.....	18
Cuestiones.....	21
2. Política comercial comunitaria.....	23
2.1. La nomenclatura arancelaria y el arancel aduanero común europeo.....	25
2.2. Determinación del origen de las mercancías.....	30
2.3. Valor en aduana de las mercancías.....	34
2.4. Medidas de política arancelaria y comercial.....	37
2.4.1. Franquicias Aduaneras.....	37
2.4.2. Destinos Específicos.....	37
2.4.3. Suspensiones Arancelarias.....	38
2.4.4. Contingentes y límites Arancelarios.....	40
2.4.5. Contingentes cuantitativos.....	41
2.4.6. Medidas de defensa comercial.....	42
2.5. Regulación de los regímenes de importación y exportación.....	43
2.5.1. La importación.....	43
2.5.2. La exportación.....	46
2.6. Regímenes aduaneros económicos.....	47

2.6.1. Importación Temporal.....	47
2.6.2. Régimen de perfeccionamiento activo	49
2.6.3. Régimen de perfeccionamiento pasivo.....	52
2.6.4. Régimen de transformación bajo control aduanero	56
2.6.5. Zonas y depósitos francos	57
2.6.6. Depósitos aduaneros	59
Cuestiones de política comercial comunitaria.....	61
Problemas de la política comercial comunitaria	62
3. Fiscalidad internacional	65
3.1. I.V.A., II.EE. y la exportación.....	67
3.2. I.V.A., II.EE. y la importación.....	70
3.3. El I.V.A. intracomunitario.....	72
3.4. El sistema Intrastat	78
3.5. Impuesto de Sociedades	81
Cuestiones fiscalidad internacional.....	92
Problemas de fiscalidad del comercio exterior.....	92
4. Contratación internacional.....	95
4.1. Introducción.....	97
4.2. Incoterms.....	99
Ejercicios de comercio exterior.....	107
Bibliografía.....	111

I. TEORÍAS Y TENDENCIAS DEL COMERCIO INTERNACIONAL

1.1. Introducción

1.2. Teorías de comercio internacional

1.3. Tendencias actuales del comercio internacional

Cuestiones

1.1. Introducción

Definición de comercio internacional

El denominado comercio internacional o comercio exterior consiste en un intercambio ordinario, generalmente de productos a cambio de dinero, con la característica diferencial de que para poder realizar el intercambio se ha de atravesar una “frontera”. Como frontera se conoce tradicionalmente la aduana, límite geográfico a través del cual cada estado pretende controlar o dificultar la entrada o salida de productos. No obstante, también se ha de mencionar otra clase de obstáculos distintos de las aduanas: por ejemplo, aunque los bienes comercializados no tengan que pasar por una aduana o no deban pagar al menos derechos arancelarios en virtud de un tratado de libre comercio suscrito con el país de donde son originarias las mercancías, los suministradores pueden estar obligados a que sus productos cumplan determinadas normas técnicas distintas de las preceptivas en el país de origen de las mercancías. También se suelen establecer controles sanitarios a los productos alimenticios, los cuales con la excusa de proteger la salud de los consumidores se emplean con frecuencia para frenar el acceso al mercado doméstico de determinados productos extranjeros.

Las distintas legislaciones fiscales, las diferentes formas de pago, el encarar maneras de promocionar y distribuir el producto de manera diferente también podrían considerarse como “barreras” que sirven para distinguir entre comercio interior y comercio exterior.

Intercambio de mercancías e intercambio de factores de producción

Frecuentemente, al considerar el comercio internacional recogemos solamente un aspecto o una manifestación de las que podríamos denominar de una manera más general como relaciones económicas internacionales, esto es, los intercambios de productos. No obstante sobre todo durante los últimos años han comenzado a generalizarse, dentro de lo que comúnmente se conoce como

proceso de globalización, otros intercambios o relaciones internacionales, entre los que principalmente podemos destacar:

- a. La creciente inversión exterior, es decir, la movilidad entre distintos países del factor capital.
- b. La creciente movilidad del factor trabajo, esto es, las corrientes migratorias sobre todo desde los países en vías de desarrollo hacia los países desarrollados.
- c. Aparte de la compraventa de bienes o mercancías, se ha extendido durante los últimos tiempos el intercambio de servicios, la prestación de servicios por parte de empresas no residentes, como pueden ser los servicios financieros, de transporte, turismo, del sector de las telecomunicaciones o del espectáculo, etc.

Se ha de señalar que la movilidad del factor capital es en la actualidad mucho mayor que la movilidad del factor trabajo.

La importación y la exportación de capitales mencionadas previamente tienen ambas unas ventajas y unos inconvenientes: se suele estar a favor de la importación de capitales porque ésta complementa el ahorro interno y puede favorecer un superior crecimiento económico. No obstante, más recientemente se ha descubierto la necesidad o al menos las bondades de invertir en el exterior, como forma de consolidación de la posición comercial de ciertas empresas en los mercados exteriores, todo ello a pesar del detrimento en el crecimiento económico y la generación de empleo que podrían causar.

1.2. Teorías de comercio internacional

A. *Adam Smith y la teoría de la ventaja absoluta*

A. S. desarrolló la primera teoría sobre el comercio internacional o comercio exterior, contribuyendo a explicar las razones por las que se produce el comercio internacional, si se trata de un fenómeno que ha de considerarse como beneficioso o perjudicial para la sociedad y por último haciendo una recomendación política al respecto.

No hemos de olvidar que A. S. vivió en los albores de la revolución industrial, años durante los cuales Inglaterra tenía una notoria superioridad técnica sobre el resto de los países europeos, por lo que parece muy lógico desde este punto de vista su tendencia a justificar el libre comercio y la no intervención estatal. Su pensamiento económico estaba basado en la creencia en la existencia de una mano invisible que rige a través de leyes regulares y naturales la economía

y las relaciones económicas. Por tanto, la sociedad alcanzaría un mayor bienestar si se minimizara la actuación del Estado. Así se posicionó contra la organización gremial, pues impedía el libre comercio. Esta postura también se reflejó en su teoría del comercio internacional.

La división del trabajo y la teoría de la ventaja absoluta.

Smith habló de las ventajas que supondría para la humanidad la progresiva división del trabajo, ya que gracias a ella se conseguiría un abaratamiento de los costes fruto de la especialización y la acción de las economías de escala. Obviamente, pronto se dio cuenta de que no solamente podría aplicarse esta teoría para justificar el desarrollo de las manufacturas fuera de las rígidas gremiales, sino que servía asimismo para recomendar el libre comercio en las relaciones comerciales internacionales.

Expresó a este respecto que en condiciones de libre comercio cada país se especializaría en la elaboración de bienes para cuya fabricación fuera más eficiente, importando el resto de productos. Así, gracias a las economías de escala y la especialización se alcanzarían cotas superiores de bienestar. De esta manera Adam Smith se posiciona frente al proteccionismo mercantilista, situándose a favor de la liberalización de los intercambios internacionales para promover un mayor bienestar.

Esta es la teoría de la ventaja absoluta, ya que si existiera el libre comercio, desaparecería la producción del bien en los países en los que la elaboración del mismo fuera ineficiente por dotaciones inferiores de factores de producción o razones tecnológicas.

B. David Ricardo y la teoría de las ventajas comparativas.

Ricardo contradujo lo establecido anteriormente por Adam Smith cuando descubrió que, aunque un país tenga ventaja absoluta en la producción de dos bienes, existen ventajas en la especialización ya que en términos relativos su ventaja será superior en un bien que en el otro. Para demostrar este hecho, Ricardo emplea un ejemplo de dos países con ciertas funciones de producción:

	PORTUGAL	INGLATERRA
1 litro de vino	80 horas	120 horas
1 metro de tela	90 horas	100 horas

Se justifica el intercambio en condiciones de libre comercio según Ricardo siempre que ambos países salgan ganando: en este caso un comerciante inglés se dirigirá a Portugal a vender un metro de tela inglesa por un importe superior a 100/120 l. de vino, que es el máximo que le van a pagar en su país. Descubrirá que están dispuestos los portugueses a pagarle hasta 90/80 litros de vino, cantidad netamente superior a la que puede obtener en Inglaterra. Por consiguiente, los portugueses también saldrán beneficiados al obtener la tela más barata. Finalmente, si persisten las condiciones de libre cambio entre los 2 países, cada uno de los países se especializará en la elaboración del bien para el cual dispone de ventaja comparativa.

C. *Stuart Mill y el concepto de precio internacional.*

Los economistas clásicos no se habían preocupado aún de determinar a qué precio se deberían vender las mercancías en los mercados exteriores liberalizados. Fue el economista inglés John Stuart Mill el primero en introducir la noción de precio internacional, vinculándolo simplemente con aquél capaz de vaciar los mercados, es decir, de hacer coincidir la oferta con la demanda.

La contribución, aunque a priori no resulte demasiado importante, sirvió para basar el futuro concepto de **relación real de intercambio**, la cual no se deducía directamente de las proposiciones de Smith y Ricardo, por tratarse de un tema del que no se preocuparon ambos autores. Del ejemplo de Ricardo no surgía el precio internacional del vino, aunque se distinguían los límites al intercambio.

La diferencia existente entre los precios de exportación y de importación de los productos intercambiados por un país determina de hecho cómo se va beneficiando dicho país del comercio exterior a lo largo del tiempo.

$$RRI = P_{Xt} / P_{Mt} : P_{Xo} / P_{Mo}$$

Si la relación es menor que 1, esto indica que la relación real de intercambio de un país empeora, ya que se incrementan los precios de las importaciones en relación con el correspondiente a las exportaciones, al contrario de los que sucede cuando el cociente es mayor que 1: entonces concluimos que mejora nuestra relación real de intercambio.

D. *Heckscher-Ohlin y la dotación de factores de producción.*

A principios del siglo XX dos economistas suecos explicaron el comercio internacional por la existencia de **diferentes dotaciones de factores de produc-**

ción entre los países. Hasta ese momento, ni Smith ni Ricardo se habían preguntado la razón por la que podían existir diferencias en la elaboración de los bienes comerciados: se habla de funciones de producción y de ventajas comparativas o absolutas pero no se menciona porqué se producen esas ventajas, si es por factores tecnológicos u otras razones. En concreto afirmaron que en condiciones de libre cambio *un país se especializará en la producción de bienes cuya elaboración es intensiva en el factor de producción que resulta relativamente más abundante en el país.* De esta manera, si un país es relativamente más rico en factor trabajo, por disponer de una población activa más abundante y probablemente peor remunerada, se especializará en aquellos bienes cuya elaboración es intensiva en la utilización del factor trabajo, por ejemplo la industria textil. Por el contrario, si el país en cuestión tiene una riqueza relativa en factor capital, entonces se especializará en la elaboración de bienes que emplean intensamente el capital.

Este modelo presupone que las tecnologías son similares entre los diferentes países, y que si bien los intercambios de bienes son libres internacionalmente, no sucede lo mismo con los factores, los cuales no pueden desplazarse de unas naciones a otras.

El modelo H-O expone razones desde el punto de vista de la oferta para explicar el comercio internacional al igual que los clásicos, aunque también en su momento intentaron incorporar razones de demanda para explicar el comercio internacional: a pesar de la existencia de una importante riqueza en el factor capital, por ejemplo, en un país una fuerte demanda por bienes de capital puede producir que se encarezcan y el país termine especializándose en bienes cuya elaboración es intensiva en el empleo del factor trabajo.

E. Debate Librecombinio-Proteccionismo y los Países Subdesarrollados.

El librecombinio es generalmente aceptado como la mejor solución porque cada país se especializará en la elaboración de los bienes que mejor fabrica, se concentrará en su fabricación y se dedicará a importar otros bienes para los que esté peor dotado según sus factores de producción o su pericia. No obstante, hasta los economistas clásicos aceptaron que podían existir circunstancias que justifiquen el proteccionismo:

1. La teoría del arancel óptimo

Expresa que el establecimiento de un arancel de importación en ocasiones puede conducir a un mayor bienestar social. Existen dos razonamientos para justificar esto:

- a. El efecto que produce el establecimiento de un arancel, su gravamen, supone más beneficios que costes si se trata de un país importador de gran dimensión, con poder de mercado y con posibilidad de influir en los precios mundiales, en una situación cercana al monopsonio. La imposición de un arancel de importación puede tener el efecto de una bajada de los precios de importación, de los precios que cobran los exportadores, sencillamente porque no les queda más remedio que vender a ese país, y quizá sea esta la única forma de mantener el volumen de ventas. La consecuencia final sería una apreciable mejora en la relación real de intercambio, que compensaría con creces la pérdida de eficiencia producida por el establecimiento del arancel. La pérdida de eficiencia se mide como la diferencia entre la pérdida del excedente del consumidor y la ganancia del excedente del productor.
- b. Si existen fallos de mercado dentro de los países, de tal manera que pueda considerarse que el mantenimiento de los puestos de trabajo de una industria, genera un bienestar social superior a la pérdida de eficiencia producida por el arancel. Debemos suponer en estos casos que no se vacían algunos mercados, en concreto el mercado de trabajo, por la existencia de desempleo: ahí es donde aparece el fallo de mercado.

2. La teoría de las industrias nacientes

La desarrolló el pensador alemán F. List durante el siglo XIX, en 1844. Según este autor, un país puede tener una ventaja comparativa en la producción de un bien, pero no puede iniciar su producción sin protección ya que a corto plazo no puede alcanzar los niveles de productividad y competitividad que poseen las empresas competidoras que se encuentran en ese momento vendiendo en el mercado.

El pensamiento de List inspiró las políticas de desarrollo industrial de naciones tan diferentes como Alemania, los Estados Unidos o Japón, países que ensayaron estrategias proteccionistas cuando sus productos no eran aún competitivos. Posteriormente buena parte de los llamados “países en vías de desarrollo” (PVD) a lo largo de la segunda mitad del siglo XX intentaron fomentar las actividades manufactureras de una manera similar. Nos estamos refiriendo a las **estrategias de sustitución de importaciones**, las cuales consistieron en reservar el mercado doméstico a las producciones autóctonas con la aprobación de medidas proteccionistas. La política de sustitución de importaciones tuvo como resultado en un principio un notable incremento de la producción industrial; no obstante, si bien se consiguió abastecer de productos de consumo a la población doméstica, no sucedió lo mismo con el suministro de bienes de inversión o intermedios cuya

importación era indispensable para la continuidad de las manufacturas existentes. Como la producción industrial estaba destinada casi exclusivamente al abastecimiento de la demanda interna, no se exportaba, hecho que se agravaba por la inexistente política de desarrollo tecnológico, la cual estrangulaba las ya escasas posibilidades de competir en los mercados exteriores. Con esto se creó una situación de imposibilidad de exportar y de necesidades crecientes de bienes procedentes del exterior para sostener la industria local, lo cual finalmente desencadenó frecuentes crisis de balanza de pagos. El fracaso de la estrategia de sustitución de importaciones en la mayoría de los PVD terminó motivando un cambio de política; se comenzó a instaurar a partir de entonces una estrategia más dirigida a vender en los mercados internacionales, denominada **política de promoción de las exportaciones**. Si la sustitución de importaciones empezó a aplicarse en Sudamérica, fueron Japón y los países del Sudeste Asiático los primeros en experimentar las medidas de promoción de las exportaciones. El éxito de esta clase de orientación industrial ha provocado que en la actualidad prácticamente todas las naciones en desarrollo promuevan políticas de este tipo. En líneas generales, se debe atribuir el éxito de las políticas de promoción exportadora a los inferiores gravámenes impuestos a los inputs que necesariamente había que adquirir en el exterior, lo cual incrementaba la competitividad de la industria local. Por otra parte, la venta en el exterior hizo que las manufacturas locales tuvieron la necesidad de ser competitivas, de tal forma que se consolidaron empresas forzosamente eficientes. Las estrategias de promoción han resultado en la mayoría de los casos, y especialmente para los PVD, más positivas desde el punto de vista del desarrollo de las fuerzas productivas domésticas.

F. Comercio intraindustrial

Los autores clásicos y neoclásicos a los que nos hemos referido hasta ahora hablaban exclusivamente de intercambios interindustriales, es decir, de compra-venta de bienes pertenecientes a diferentes sectores productivos. Por el contrario, los intercambios comerciales habituales entre los países desarrollados son intraindustriales en su mayoría, es decir, se compran y venden productos pertenecientes al mismo sector productivo, de tal forma que un país puede exportar e importar al mismo tiempo mercancías del mismo tipo. Este hecho invalida buena parte de las previsiones y explicaciones del comercio internacional que nos ofrecieron los clásicos.

A decir verdad, mucho antes de que Bela Balassa definiera el comercio intraindustrial, se habían observado los primeros datos contradictorios: la denominada paradoja de Leontieff consistía en la constatación de que los E.E.U.U. exportaban

durante los 40-50 una gran cantidad de bienes intensivos en la utilización de trabajo a pesar de su evidente riqueza en capital. La realidad del comercio internacional se resistía por tanto a ser explicado por las sencillas teorías neoclásicas, demandando nuevos enfoques que ayuden a explicar mejor este fenómeno.

1.3. Tendencias actuales del comercio internacional

Las más recientes explicaciones del comercio internacional tienen en común que no se supone como en la época de los clásicos la existencia de competencia perfecta, sino que se asume la influencia de la competencia imperfecta en casi todos los sectores.

Los nuevos enfoques son además complementarios, ya que en su conjunto y no como modelos individuales ayudan a explicar determinadas tendencias en el comercio internacional.

a. *Economías de escala*

Si suponemos que existen rendimientos crecientes a escala a nivel internacional, los mercados estarán dominados por un número reducido de grandes empresas. Las razones por las cuales se localizan las grandes empresas en unos países en vez de en otros son múltiples (razones tecnológicas, dimensión del mercado de origen, organización de la empresa, etc.) y no tienen por qué coincidir con las razones de abundancia relativa de factores de producción. Así, para determinadas actividades es necesario que las empresas que operen en ese mercado en concreto tengan una determinada dimensión, comercializando sus productos tanto en su país como en otros para obtener las economías de escala.

b. *Comercio internacional y tecnología*

En 1961 M. V. Posner expuso que una vez que una empresa consigue disponer de una ventaja tecnológica, puede vender a un precio medio más reducido que sus competidores encontrándose en un principio en una situación de monopolio, siendo superiores sus ganancias cuantos más sean los mercados a los que se dirija. Posteriormente, irán reduciéndose sus beneficios monopolistas una vez la competencia descubra los avances técnicos y los aplique a sus productos. No obstante, continuará el proceso de descubrimiento, aplicación y difusión de nuevas tecnologías, el cual aparece íntimamente ligado al crecimiento del comercio internacional.

c. *Diferenciación de productos*

S. Linder en 1961 mencionó la diferenciación de productos como otro de los fenómenos que pueden ayudar a explicar la existencia de una gran cantidad de intercambios intraindustriales entre los países OCDE. Las empresas diferencian sus productos adaptándolos a un segmento determinado de la demanda, y los venden a varios mercados con estructuras de demanda similares con el objeto de obtener economías de escala. De esta manera existen intercambios internacionales de productos pertenecientes a los mismos sectores, pero que se adaptan a diferentes segmentos de la demanda: como ejemplo tenemos la industria del automóvil.

La diferenciación de productos aparece emparentada con la existencia de límites a la obtención de rendimientos crecientes a escala, lo cual explica que existan, a pesar de que haya rendimientos crecientes a escala, varias grandes empresas que operan a nivel mundial obteniendo beneficios de escala, pero sin conseguir ninguna una posición final monopólica. La situación final es más parecida a la de un oligopolio o sobre todo a la competencia monopolística.

La relación entre comercio internacional y la diferenciación de producto parte, al contrario de lo que sucedía con los modelos clásicos y neoclásicos, de la demanda y no de la oferta, ya que la existencia de unos patrones de demanda similares a nivel internacional, con una posibilidad de segmentación de mercado parecida, permite que las empresas puedan acudir a varios mercados con el mismo producto diferenciado y obtener los beneficios de escala. Las similitudes entre los mercados se producen especialmente entre los distintos países desarrollados o de la OCDE.

d. *Comercio internacional y ciclo de vida de los productos*

En 1966 R. Vernon expuso su teoría sobre el ciclo de vida de los productos, que tiene la virtud de ajustarse a la evidencia empírica del comercio internacional durante las últimas décadas: la vida de cada producto tiene diferentes fases; en cada fase o etapa dentro de la vida de un producto el comercio internacional se adapta a una explicación distinta, tanto las correspondientes a la teoría clásica del comercio internacional como las modernas, de tal manera que puede considerarse que esta teoría tiene el acierto de aglutinar todas las anteriores.

Etapas o fases en la vida de un producto:

1. Etapa de introducción

Fase en la cual se produce la creación de la nueva mercancía y los primeros pasos en su comercialización. En primer lugar sólo se fabrica y vende en el país

de su aparición. El modelo reconoce que la mayoría de los productos se crean y se comienzan a consumir en los países de la OCDE, por disponer de unos gastos en I+D e innovación mucho más altos y porque resulta más sencillo vender un producto nuevo y caro en esos países, ya que existe una población de renta medio-alta mucho más numerosa.

Durante esa época, el productor se beneficiará de rentas monopolistas en la venta y comercialización del producto. Al final de esta etapa, es probable que se comience la exportación del producto.

2. Crecimiento

La existencia de beneficios monopolísticos atrae a este sector a varios competidores potenciales. Al tiempo se está desarrollando la demanda interna y la producción necesaria para satisfacerla, lo cual incentiva a la creación y comercialización de productos parecidos al menos por parte de competidores que acceden al mercado. A medida que acceden nuevos competidores, comenzará la presión sobre los precios ante el incremento de la competencia, lo cual recortará los beneficios monopolistas.

El producto se seguirá exportando, aunque empezará a plantearse la idoneidad de fabricar y vender en mercados con dimensión suficiente a los que no resulte rentable exportar por estar muy alejados geográficamente o no ser accesibles por las restricciones comerciales: arancelarias o cuantitativas.

3. Madurez

La mercancía se convierte en un bien de uso habitual tras el incremento de su demanda y del número de sus fabricantes. La mayor competencia existente hace patente una notable reducción de los precios, por lo que las empresas del sector deben modificar sus estrategias para mantener su cuota de mercado. A la eterna alternativa de la reducción de los precios se le añade la posibilidad de recurrir a la diferenciación.

Paralelamente se presenta la opción de fabricar el producto en un PVD para reducir el coste de al mano de obra y mantener la posición en el mercado con precios bajos, siempre exportando toda la mercancía desde el PVD.

4. Declive

El producto comienza a dejar de ser atractivo, por haberse introducido en el mercado otros productos similares más innovadores o de mejor calidad. La producción y la demanda disminuye en los países desarrollados. De todos modos, quizá siga creciendo la demanda en los PVD, que es donde se produce

mayoritariamente, y desde donde se exporta la poca demanda que queda por satisfacer en los OCDE.

Generalmente las mercancías nuevas tras ser creadas principalmente en países desarrollados se fabrican en régimen de cuasi monopolio en la OCDE y se exportan del país de creación al resto del mundo. A medida que van incorporándose nuevas empresas a fabricar el nuevo producto, disminuyen los beneficios y se comienzan a fabricar en otros países, al principio en países también desarrollados, para finalmente localizarse su elaboración en los PVD en las etapas de madurez, cuando resulta necesario disponer de ventajas en costes laborales si se quiere competir en precios, por tratarse de un producto de consumo masivo.

Teoría del comercio internacional. Cuestiones

1. Menciona la implicación política que puede tener la teoría de Ricardo frente a la de A. Smith.
2. Comenta asimismo qué implicación política puede tener la preponderancia del comercio intraindustrial por encima del interindustrial.
3. Relaciona las distintas explicaciones de la existencia del comercio internacional con la clase de mercados (perfectos, imperfectos) que suponemos que existen según cada teoría. Haz lo mismo con los tipos de productos: homogéneos o diferenciados. Razona la respuesta.
4. Menciona si son diferentes las explicaciones de Smith, Ricardo y H-O con relación a la especialización. Razona si podemos deducir que existan rendimientos crecientes a escala en los 3 tipos de explicación del comercio y si cabe la posibilidad de relacionar a alguno de ellos con las modernas teorías de comercio internacional.
5. Estima cuál de estas dos teorías han tenido más influencia en la determinación de las políticas comerciales de los países: la de List (argumento de la industria naciente) o las librecambistas (Smith,...).
6. Comenta cuáles son los supuestos tecnológicos de los modelos neoclásicos frente a los modernos, y si existe alguna relación entre estas explicaciones y la reciente mayor movilidad del factor capital.
7. Explica si son completamente incompatibles la explicación del comercio H-O, la teoría del ciclo de vida de los productos y la de Linder.

2. **POLÍTICA COMERCIAL COMUNITARIA**

- 2.1. La nomenclatura arancelaria y el arancel aduanero común europeo
- 2.2. Determinación del origen de las mercancías
- 2.3. Valor en aduana de las mercancías
- 2.4. Medidas de política arancelaria y comercial
- 2.5. Regulación de los regímenes de importación y exportación
- 2.6. Regímenes aduaneros económicos

2.1. La nomenclatura arancelaria y el arancel aduanero común europeo (AAC)

El establecimiento de una “nomenclatura arancelaria” uniforme a nivel internacional representa una condición necesaria para garantizar la transparencia de cada sistema arancelario.

El arancel no es más que un impuesto que se grava a la entrada de las mercancías en la frontera de un país y que se aplica de diferente forma (distintos porcentajes sobre el valor del producto que hay que pagar en frontera) para cada tipo de producto. Por tanto, a la hora de comparar las legislaciones arancelarias de cada país es necesario que exista una forma común de definir cada producto.

En relación con el AAC de la UE, en 1988 se adoptó una nueva “nomenclatura arancelaria”, el “Sistema Armonizado”. El S. A. es un sistema común a todos los países (el mismo sistema para todos los países miembros de la OMC) de codificación y clasificación de las mercancías. Los países están obligados a describir sus productos mediante definiciones comunes, asociadas a un código numérico y que están estructuradas en distintos niveles de desagregación. En concreto, existen:

- 21 secciones (II, III, III, IV,....., XXI)
- 97 capítulos
- 1241 partidas
- 5019 subpartidas

El S.A. fue aprobado por el GATT en 1983 como sistema común de codificación y clasificación de mercancías para las partes contratantes del acuerdo (los países).

El S.A. también incluye, aparte de la clasificación de los productos, 5 normas interpretativas, las “reglas generales interpretativas”.

La clasificación se realiza a través de una serie de partidas y subpartidas que ordenan los productos de menor a mayor grado de elaboración de las materias.

Sin embargo, la U.E. decidió en su momento añadir dos dígitos más a los 6 dígitos del sistema armonizado, definiendo aún más las mercancías. Se ha de

señalar que las secciones no aparecen codificadas; simplemente agrupan los productos en 21 grandes apartados, designado cada uno de ellos generalmente con números romanos. Estos dos dígitos adicionales indican la subdirección de la Nomenclatura Combinada; y son dígitos diferentes de los utilizados por los países no pertenecientes a la UE.

1	2	3	4	5	6	7	8
Capítulo		Partida		Subpartida		Subdivisión NC	

No obstante, las autoridades comunitarias se dieron pronto cuenta de que era necesario ampliar la codificación existente para cada producto, con el fin de definir la política comercial a la que está sometido cada mercancía. Es decir, no valía solamente con asignar un arancel de importación a cada codificación o variedad de bien, sino que tal codificación debería explicar asimismo las medidas comerciales aplicadas al producto.

En este caso nos estamos refiriendo a productos cuya importación puede estar sometida a restricciones cuantitativas, arancelarias, etc. las cuales serán vistas posteriormente.

Con este fin se creó el TARIC (Arancel Integrado Comunitario), que incluye además de los dígitos correspondientes a la “Nomenclatura Combinada” unas subdivisiones complementarias denominadas “subdivisiones TARIC”. El TARIC cuenta con 20.000 posiciones o codificaciones distintas.

El TARIC recopila y codifica, para facilitar la informatización, todas las normas aduaneras de derecho comunitario, dispuestas de forma sencilla para simplificar su utilización por parte de las administraciones y los particulares. En concreto, permite identificar con rapidez las peculiaridades de un determinado producto y su régimen de importación. La subpartida Taric añade dos dígitos más a los 8 anteriores, quedando finalmente un código de 10 dígitos.

El TARIC debe incluirse en las declaraciones de aduana y en la declaración estadística intrastat.

A pesar de contar cada producto de un código de 10 dígitos, a veces no es suficiente para describir por completo el régimen comercial al que están sujetos algunos productos. Por ello, y solamente para ciertos productos se añade un código adicional TARIC de 4 cifras. Sirve para describir ciertas medidas comerciales, tales como los derechos antidumping o ciertas restricciones comerciales de la Política Agraria Común.

A la codificación TARIC se le añaden otras columnas (US: unidad suplementaria, OBS: observaciones) antes de incorporar las columnas correspondientes a los derechos aplicables en la presentación gráfica del arancel (página 2).

Figura 1.

CÓDIGO	NOMBRE PROD.	U.S.	OBS	CÓDIGO	CONVENCNL	SPG	ACP
			Pág. 1				Pág. 2

La unidad suplementaria indica la medida (de peso, volumen, % de alcohol, etc.) que se utiliza para aplicar correctamente el arancel. Las observaciones señalan normas comerciales no incorporadas en los códigos TARIC, como son los límites y las restricciones a la importación de productos textiles, prohibiciones de países con los que se mantiene un boicot comercial, etc. También determinan qué productos tienen el código adicional TARIC de 4 cifras. La presentación se hace en dos páginas, tal y como aparece en la figura 1.

Derechos convencionales y derechos autónomos

La pertenencia de los países de la UE a la OMC les obliga a mantener una estructura arancelaria común para todos los países miembros de la organización comercial. Las naciones OMC se conceden mutuamente el mismo tratamiento comercial. Se aplica la cláusula de no discriminación contenida en el antiguo GATT, la cual obligaba a otorgar a cualquier país miembro o firmante del acuerdo el más favorable trato aduanero que se hubiera dado previamente. El reflejo de este principio en la legislación comunitaria es la existencia de los denominados como derechos convencionales, común aplicables o “*erga omnes*”, los cuales representan los derechos máximos de importación de las mercancías, y se han de aplicar siempre que los productos no puedan disfrutar de una rebaja arancelaria en función del origen que tengan las mercancías. Los convencionales son derechos de aplicación general, y se utilizan también para los países que no pertenezcan a la OMC, siempre que tales países no disfruten de acuerdos preferenciales con la UE. Los *derechos autónomos* son por el contrario rebajas arancelarias, reducciones respecto de la tasa convencional, otorgadas a veces unilateralmente por la UE a determinados países, generalmente los cercanos

geográficamente o los PVD. Cuando no exista derecho autónomo que aplicar, se empleará directamente el convencional, aplicando el principio de libertad de comercio. También se utilizarán los convencionales cuando, en aplicación de las normas de origen, no se pueda conceder el tratamiento preferencial (d. autónomo), independientemente de donde sean originarias las mercancías.

Existen varios niveles de preferencias arancelarias concedidas, entre las que se pueden destacar:

UE

EEE (ZLC con Islandia, Noruega, Suiza).

PECOS: acuerdos preferenciales con cada país.

OCDE no europeo: tratamiento convencional. Turquía recibe tratamiento OCDE no europeo.

ACP: PVD más pobres, antiguas colonias europeas. África (subsahariana), Caribe y Pacífico.

3.^{os} países mediterráneos: Magreb, Machrak (Oriente Medio: Siria, Líbano, Jordania, Egipto).

Sistemas de Preferencias Generalizadas (SPG): aplicable a los países de Centro y Sudamérica, China, India, Sudáfrica, Rusia y CEI.

Libia e Irak: boicot comercial.

Países cuyo régimen comercial resulta dudoso

Vietnam, Laos, Tailandia, Kampuchea, Myanmar: SPG.

India, Bhután, Nepal, Bangladesh, Sri Lanka, Afganistán, Pakistán: SPG.

Mongolia, China: SPG.

Corea del Norte, Corea del Sur, Taiwan: Convencional.

Sudáfrica: SPG.

Irán, Yemen: SPG.

Indonesia, Filipinas, Malasia, Hong Kong: SPG.

Papua-Nueva Guinea: ACP.

En cuanto a los niveles de cada esquema, difieren dependiendo de los productos; se puede sin embargo afirmar que las preferencias concedidas a los PECOS, ACP, TPM son similares, siendo superiores a las concedidas a los SPG.

Tipos de derechos o tipos de gravamen

Los aranceles a la importación de las mercancías se aplican de diferentes formas; existen seis tipos diferentes de derechos según su aplicación o forma de calcular la cuota impositiva.

1. *Derechos Ad Valorem*: son los más empleados tanto en la UE como en otros países, y consisten en gravar un porcentaje del valor en aduana de las mercancías.
2. *Derechos Específicos*: el impuesto que hay que pagar por la importación de la mercancía se determina asignando una cantidad de euros por cada unidad de medida física (las unidades empleadas son de todo tipo, dependiendo del producto: longitud, peso, superficie, capacidad, grado alcohólico, etc.). Es utilizado para gravar la importación de materias primas sin transformar.
3. *Derechos Mixtos*: son productos a los que se les grava simultáneamente un derecho *ad valorem* y un derecho específico. Los derechos o tipos de gravamen mixtos son utilizados para productos agrícolas o materias primas con cierto grado de transformación.
4. *Derechos Compuestos*: consisten en derechos *ad valorem* a los que se les pone un límite inferior mínimo. Si calculado el derecho *ad valorem*, este es menor que el límite inferior, el importador se verá obligado a pagar el mínimo. También se puede establecer un límite superior máximo, de manera que si la cuota resultado de la aplicación de un derecho *ad valorem* es superior a la cuota máxima, el importador solamente se verá obligado a pagar la cuota máxima.
5. *Imposición a tanto alzado*. Es una modalidad de aplicación del arancel, que se utiliza en la importación de pequeños envíos entre particulares y para los equipajes de los viajeros. En todo caso, solamente se puede emplear si la importación no tiene carácter comercial. Con la imposición a tanto alzado se aplica un tipo *ad valorem* único para un conjunto de artículos diferentes. Así se pretende evitar una complejidad desproporcionada en la liquidación del arancel, lo que sucedería si se aplicaran estrictamente todas las tasas *ad valorem* diferentes correspondientes a cada artículo o mercancía.

El derecho *ad valorem* que se aplica alcanza el 3,5%, siempre que el valor del envío o equipaje de los viajeros no exceda de los 350 euros.

2.2. Determinación del origen de las mercancías

Como en la legislación aduanera comunitaria se aplican diferentes tasas arancelarias a productos similares originarios de distintos países, resulta imprescindible regular una serie de normas que determinen de forma concreta el origen de las mercancías.

El origen de las mercancías se debe demostrar cuando su importación pueda estar sujeta a un régimen preferencial. Teniendo en cuenta el esquema de derechos arancelarios utilizado en la legislación comunitaria (derechos convencionales, negociados multilateralmente en la OMC, aplicables con carácter general a mercancías procedentes de cualquier país), solamente resulta pertinente demostrar el origen cuando las mercancías puedan beneficiarse de alguna reducción arancelaria (mercancías originarias de países a los que se les conceden preferencias comerciales, como los Mediterráneos, ACP, SPG, etc.).

La normativa comunitaria exige la presentación de ciertos documentos que prueben el origen de las mercancías; además, define unos criterios que confieren el origen a las mercancías. Se ha de tener en cuenta la diferencia entre origen y procedencia. La procedencia es simplemente el último destino desde donde partió el transporte, mientras que el origen tratará de vincular de una manera más estrecha productos y territorios de donde presumimos que son originarios los productos. Con esto se pretende evitar que las mercancías se dirijan hacia países con tratamiento preferencial, para luego beneficiarse de la reducción del impuesto por pagar, aunque no hayan sido realmente elaboradas en el país de donde salieron hacia la UE.

La normativa comunitaria sobre legislación en origen se basa en el “Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los regímenes aduaneros” que fue redactado y aprobado por el Consejo de Cooperación Aduanera en 1973, y posteriormente ratificado por el GATT y la OMC.

Este convenio utiliza dos criterios de base para determinar el origen de las mercancías; se considera que unas mercancías son originarias de un país si:

- a. Las mercancías han sido totalmente producidas en ese mismo país.
- b. Si los productos en cuestión no hubieran sido totalmente producidas en ese mismo país, se atribuirá el origen de la mercancía al último país donde se haya realizado una transformación sustancial o suficiente.
- a. Las mercancías se considerarán totalmente producidas en un país si:
 - Son productos minerales extraídos del subsuelo o el fondo de los mares territoriales.

- Son productos vegetales cosechados en el país.
 - Se trata de animales vivos nacidos y criados en el país y los productos procedentes de ellos.
 - Productos de la caza y la pesca interior.
 - Los productos de pesca extraídos por barcos de ese país, y los que resulten de los mismos en los buques factoría.
 - Desechos y chatarra que se recogen en el país.
 - Los fabricados exclusivamente a partir de los anteriores.
- b. Se incluyen en el segundo grupo aquellos productos importados que, clasificados en una partida de la Nomenclatura Combinada, son objeto de un trabajo (elaboración o transformación sustancial o suficiente) de tal naturaleza que el producto acabado se clasifica en otra **partida arancelaria** distinta.

Este es el principio general, que es modificado dependiendo de la transformación realizada sobre el producto cuya importación se grave. Para introducir las modificaciones o excepciones al principio general, se utilizan unas listas, denominadas listas A y B, que especifican la utilización correcta del principio general.

Listas A: se definen una serie de transformaciones concretas sobre determinados productos, que, aun produciendo un cambio de partida arancelaria, no se consideran como una transformación suficiente para conceder al carácter de productos originarios. En estos caso se puede exigir un criterio alternativo al cambio de partida arancelaria. Los criterios alternativos al cambio de partida arancelaria son:

- Definir una serie de transformaciones concretas sobre determinados productos que confieran el origen al producto. Ejemplo: la elaboración textil exige siempre que se produzca una doble transformación, aunque una sola sea capaz de cambiar la partida arancelaria. Entre fibra de algodón, hilo, tejido, prenda confeccionada, se exige que se produzcan dos operaciones como mínimo, por ejemplo de fibra a tejido.
- Estimar que la transformación ha sido suficiente si su coste supera un porcentaje del valor final de la mercancía, la transformación será suficiente dependiendo del valor añadido al producto sin transformar.

Listas “B”: se trata de transformaciones sobre determinados bienes que, aun cuando no produzcan el cambio de partida arancelaria, sí se considera que otorgan el origen al producto.

Elaboraciones o transformaciones mínimas

Son aplicables a cualquier producto, al contrario de las anteriores excepciones; en este caso, no le conceden a la mercancía el carácter de originaria aunque se cambie de partida. Son las siguientes operaciones:

- Manipulaciones para asegurar la conservación de las mercancías durante su transporte y almacenamiento.
- Operaciones sencillas de clasificación: lavado, pintado, corte, etc.
- Cambios de envase o embalaje y otras operaciones de división o reunión de bultos.
- Colocación de marcas.
- Ensamblaje o montaje de partes para reunir el artículo completo.
- Matanza de animales.

Se establecen estas limitaciones para que las mercancías no adquieran el carácter de originarias de un país preferencial con operaciones muy sencillas.

Los elementos neutros

Son elementos que intervienen en los procesos productivos pero que no se tienen en cuenta a la hora de considerar los productos como enteramente originarios de un país. Los elementos neutros son los combustibles y el empleo de maquinarias, herramientas, instalaciones o bienes de capital en general.

Transporte de las mercancías

A pesar de que es el origen del producto, y no su última procedencia geográfica el criterio para determinar el arancel de importación que pagar, la legislación comunitaria también establece ciertas condiciones para el transporte de las mercancías hasta su llegada al Territorio Aduanero Comunitario.

Como principio general se exige que los productos originarios de países con regímenes preferenciales sean transportados directamente del país preferencial a la UE. Sin embargo, las mercancías podrán atravesar otros países antes de entrar en el Territorio Aduanero Comunitario, pero solamente si está justificado por razones geográficas, es decir, cuando sea imprescindible cruzar un territorio para alcanzar el T.A.C.

Siempre que estas mercancías deban atravesar otros países, tendrán que mantenerse bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras del territorio de tránsito: existe la prohibición expresa en la legislación europea de no permitir

ninguna transformación de las mercancías, y también está prohibido que sean objeto de venta en el país de tránsito. La manera de demostrar que se han cumplido estas condiciones es facilitar un documento de transporte único hasta la UE y una certificación de las autoridades aduaneras del país de tránsito.

Documentos que certifican el origen

Para justificar el origen preferencial de unas mercancías, las autoridades comunitarias exigen la presentación en la aduana de unos documentos formalizados, sellados por instituciones del país de origen (Cámaras de Comercio, Autoridades Públicas). El modelo de documento difiere dependiendo del país preferencial de origen:

Territorios SPG: Documento “Modelo A” si el importe del valor en aduana de las mercancías supera los 2000 euros; modelo APR si no se supera la cantidad de euros citada.

ACP, 3.^{os} Mediterráneos, Europeos no comunitarios: documento EUR 1 si se superan los 2.355 euros, modelo EUR 2 si no se supera esa cantidad.

Regla del non draw back

A la hora de conceder el origen preferencial a unas mercancías que han sido transformadas de forma suficiente en un país SPG por ejemplo, se exige que los componentes que se emplearon en la elaboración del bien y que procedían de terceros países hayan satisfecho los derechos de importación en el país preferencial donde se transforman. No se permite que esos componentes entren en el país, sean transformados bajo el régimen de importación temporal o perfeccionamiento activo y puedan salir como productos originarios sin que satisfagan derechos de importación, o que sean devueltos, draw back cuando salen del territorio del país preferencial hacia el TAC.

Acumulación en origen.

a. Acumulación bilateral

Se concede que unos productos originarios del TAC que sean transformados de forma insuficiente en un país preferencial (SPG) puedan beneficiarse de la reducción arancelaria merced al SPG concedido al país transformador a la hora de reimportar hacia la comunidad los productos.

b. Acumulación multilateral

Acumulación total

Se permite que un conjunto de países, todos ellos beneficiarios de un mismo trato preferencial, puedan acumular el conjunto de operaciones que realicen sobre una mercancía no originaria de sus países (procedente de un OCDE) para hacer que la transformación conjunta pueda ser considerada como suficiente. En este caso se concede que a pesar de que las transformaciones individuales no otorguen el origen, se sumen todas (convirtiéndose en una suficiente) para que a la hora de exportar el producto hacia la comunidad pueda beneficiarse de la rebaja arancelaria.

Acumulación parcial

En este caso cuando un producto originario de un país preferencial es transformado de forma insuficiente en otro país del mismo sistema preferencial, se le concede el origen y las ventajas arancelarias del primer país.

2.3. Valor en aduana de las mercancías

La determinación del valor en aduana es fundamental, ya que la mayor parte de los aranceles aplicados son *ad valorem*, y por tanto el valor en aduana representa la base imponible del derecho de importación. La forma actual de valoración de las mercancías en aduana está basada en el “Código de valoración del GATT”, adoptado en 1980 por la legislación aduanera comunitaria, y por supuesto común al del resto de los países de la OMC. La legislación de la UE indica que el método principal de valoración de mercancías en aduana es el “valor de transacción”. Si no pudiera emplearse el valor de transacción se utilizaría alguno de los métodos subsidiarios de valoración de mercancías en aduana.

El valor de transacción es el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando se venden para la exportación, dicho de una manera más coloquial, el valor que figura en la factura que se presenta a la hora de hacer el despacho de importación de los productos.

Para emplear el valor de transacción como base imponible no deben existir:

A. *Restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador*

Si así sucediera, el comprador podría pactar un precio de compra más bajo, y por consiguiente no se estarían valorando correctamente las mercancías.

Excepciones, según las cuales las restricciones son aceptadas:

- Legales impuestas por el país importador. Ejemplo: utilización de determinadas sustancias químicas exclusivamente como insecticidas.
- Las que limitan el área de venta. Tales como las ventas a distribuidores exclusivos regionales.
- Que no influyan en el precio. Por ejemplo, las limitaciones de fechas de venta que se les suelen imponer a los distribuidores de automóviles y que no afectan sustancialmente al precio del bien

B. Condiciones o prestaciones no cuantificables

En este caso se pretende evitar que se reduzca el precio a cambio de esas prestaciones no cuantificables, que pueden consistir en entregar otros productos por parte del comprador al vendedor.

C. Reversiones al vendedor

Se prohíbe que parte de la cesión, venta o utilización del bien posterior a la importación revierta sobre el vendedor.

D. Vinculación entre vendedor y comprador

Si se sospecha que el precio se ha infravalorado como consecuencia de una relación matriz-filial entre las empresas, se impedirá la utilización del valor de transacción.

Si no se cumplen todas estas condiciones, entonces tendremos que emplear los denominados como métodos subsidiarios de valoración de mercancías en aduana.

Si se cumplen las coindiciones, se deberán de todos modos aplicar unos ajustes al precio en factura para determinar la base imponible:

$BI = \text{precio en factura} + \text{ajustes positivos} - \text{ajustes negativos.}$

Artículo 32 del código aduanero comunitario: ajustes positivos.

Artículo 33 del código aduanero comunitario: ajustes negativos.

Los ajustes positivos más importantes son los correspondientes al coste del transporte, seguro, carga y manipulación hasta el punto de entrada en el TAC,

que deben incluirse en la base imponible, además del coste del embalaje y las reversiones al vendedor.

Entre los negativos figuran los gastos de transporte posteriores a la entrada en el TAC, intereses, gravámenes pagaderos por la importación y gastos de instalación.

Cuando no se pueda utilizar el valor de transacción, como se ha comentado antes, se emplearán los siguientes métodos subsidiarios:

Métodos Subsidiarios de valoración de las mercancías en aduana

1. Valor de transacción de mercancías idénticas.
Mismo producto, país de origen, fabricante y marca.
2. Valor de transacción de mercancías similares.
Mismo producto, país de origen, distinto fabricante y marca.
3. Procedimiento Sustractivo.
P.V.P. en el T.A.C. menos costes de comercialización de mercancías similares o idénticas.
4. Método del coste de producción.
Reconstrucción de los elementos del precio del producto.
5. Método de último recurso.
Flexibilización de los anteriores, siempre que se cumplan las condiciones que figuran en el artículo 31 punto 2 del Código Aduanero Comunitario.

Soporte Documental del valor en aduana de las mercancías

Se debe presentar el documento DV1 para probar el valor en aduana de las mercancías; se trata de una declaración fiscal, donde se consigna que se cumplen las condiciones a las que antes nos hemos referido y los ajustes positivos y negativos. El DV1 siempre irá acompañado de su correspondiente factura comercial. No será necesaria la presentación del DV1 en los siguientes casos:

- Importaciones de valor inferior a las 750.000 pesetas.
- Importaciones desprovistas de carácter comercial: equipajes y pequeños envíos entre particulares.
- Cuando no se pueda usar el valor de transacción como determinante de la base imponible.

2.4. Medidas de política arancelaria y comercial

2.4.1. *Franquicias Aduaneras*

Las franquicias aduaneras son medidas correctoras del arancel de carácter definitivo o permanente que permiten la exención total o parcial al pago de los derechos bajo determinadas circunstancias. Todas las franquicias se conceden a importaciones que no tienen carácter comercial. Existen numerosos supuestos de importaciones de bienes que se benefician de las franquicias. Entre los principales se encuentran los siguientes:

1. Pequeños envíos entre particulares, sin carácter comercial. (Menos de 45 euros por envío). La franquicia es total y no debe existir ningún pago a cambio del envío.
2. Mercancías contenidas en los equipajes de los viajeros. Franquicia total. (Por debajo de los 175 euros por viajero). No ha de tener fin comercial.
3. Instrumentos o aparatos científicos.
Importaciones con fines exclusivamente científicos, educativos o culturales. Se concede una franquicia total a condición de que no se vendan dentro del TAC y estén destinados a Organismos Públicos o declarados de utilidad pública, cuya actividad sea la investigación científica o la educación.
4. Mercancías destinadas a organismos de carácter caritativo o filantrópico. Se trata de unas franquicias de carácter muy amplio; se concede una franquicia total. El ejemplo más frecuente de este tipo de franquicias es el envío de ayuda humanitaria.
5. Otros:
 - Bienes de personas que trasladan su residencia de un país tercero a la UE.
 - Bienes de equipo de empresas que trasladan su residencia de un país tercero a la UE.
 - Mercancías destinadas a la prospección comercial, muestras de mercancías, etc.

2.4.2. *Destinos Específicos*

Los destinos específicos consisten en la aplicación temporal de exenciones parciales o temporales a la importación de determinados bienes de equipo o maquinarias. El objeto de tal modificación temporal de la estructura arancelaria

es abaratar las inversiones que se han de efectuar para iniciar ciertas actividades productivas, consideradas de carácter prioritario por parte de las instituciones comunitarias.

Con ello se consigue en la medida de lo posible fomentar el comienzo de tales actividades, además de incidir en la cuenta de resultados de las empresas industriales. Los bienes de inversión cuya importación se abarata no deben producirse dentro de la comunidad, o de lo contrario producirse a precios muy elevados.

Para poderse aprovechar de la reducción arancelaria, la empresa deberá tramitar una autorización ante las autoridades aduaneras del país miembro donde va a penetrar la mercancía. La concesión de la autorización obliga a la empresa a afectar la mercancía al fin prescrito en la misma autorización; aduanas podrá en todo momento efectuar las inspecciones necesarias con el fin de verificar que la maquinaria se está empleando en las labores industriales, y no se ha revendido o utilizado con fines distintos.

Las autoridades suelen determinar un plazo máximo, nunca superior al año, durante el cual se deben incorporar las máquinas importadas a los procesos industriales que la UE quiere fomentar. Si la empresa no ofreciera garantías de cumplimiento de los fines establecidos a la Administración, ésta por supuesto tiene la capacidad de denegar la posibilidad de beneficiarse del correspondiente destino específico.

Ejemplos de productos más habituales favorecidos por este régimen:

- Bienes de equipo destinados a la producción, mantenimiento o reparación de barcos o aeronaves.
- Bienes de Equipo destinados a la construcción de componentes para la industria de automoción.
- Productos intermedios o materias primas destinadas a la elaboración de productos petrolíferos o productos siderúrgicos.

2.4.3. *Suspensiones Arancelarias*

Las SS.AA. como su propio nombre indica suspenden el pago del arancel, total o parcialmente, de forma temporal, si se trata de bienes intermedios que vayan a emplearse en las actividades industriales comunitarias.

La suspensión suele durar seis meses o un año con posibilidad de prórroga.

Suelen ser aplicables a todos los productos incluidos en una partida o subpartida arancelaria, aunque también pueden afectar solamente a un producto concreto.

Las suspensiones pueden ser autónomas, esto es, decididas unilateralmente por la Unión, o convencionales, pactadas bilateralmente con otros países. Las primeras afectarán a las importaciones procedentes de cualquier país, mientras que las segundas serán solamente aplicables a los productos originarios de los países firmantes del acuerdo.

Las empresas, patronales sectoriales u otras agrupaciones de interés solicitan la suspensión de los pagos de derechos; posteriormente, son los Estados miembros los que centralizan las peticiones de suspensión, que enviarán a la Comisión. La Comisión hará una propuesta que será o no aceptada por el Consejo de Ministros a través de un reglamento. A partir de la publicación del reglamento todas las empresas comunitarias podrán beneficiarse de la suspensión, a diferencia de lo que sucedía con los destinos específicos, para los cuales era necesaria una autorización administrativa.

Las suspensiones afectan a productos intermedios, cuya producción es insuficiente o nula dentro del Territorio Aduanero Comunitario. Dependiendo de si la producción es nula o simplemente insuficiente, se aplicará una suspensión total o parcial al pago de los derechos arancelarios.

Las suspensiones solamente pueden afectar a materias primas, productos intermedios o componentes que se vayan a emplear en la industria comunitaria. Los derechos suspendidos tienen cierta importancia cuantitativa, ya que suponen el 5% de los derechos de aduana percibidos.

La distribución de las suspensiones es la siguiente:

- 60%: Productos de la industria química y farmacéutica.
- 20%: Componentes para la industria microelectrónica.
- 10%: Productos agrícolas.
- 10%: Componentes para la industria aeronáutica.

Las suspensiones tienen como objeto abaratar los inputs de los que se surte la industria comunitaria, de tal manera que las compañías europeas ganen en productividad frente a sus competidores exteriores. Condiciones para el establecimiento de las suspensiones arancelarias:

- a. No podrá existir dentro de la UE producción suficiente de mercancías idénticas, equivalentes o sustitutivas del bien al que se conceda la suspensión, con el fin de no dañar los intereses de la actividad industrial en la Unión.
- b. No se concederán nunca a productos finales destinados a los consumidores.

- c. Las mercancías importadas no podrán ser objeto de un contrato en exclusividad, esto es, cuando exista sólo un suministrador de un tercer país.
- d. Tendrá que demostrarse que la suspensión proporciona ventajas a los productores comunitarios.
- e. La concesión del beneficio arancelario no poder ir en contra de otra política comercial diferente de la UE.

2.4.4. *Contingentes y límites Arancelarios*

Los *contingentes arancelarios* son exenciones totales o parciales al pago de los derechos de importación de un producto durante un determinado periodo de tiempo, generalmente 6 meses o un año, pero solamente mientras no se supere un determinado volumen de importación durante el periodo. Cuando se supera la cantidad máxima establecida a priori, se podrá seguir importando el producto pero pagando la totalidad de los derechos arancelarios.

Objeto de la concesión:

- a. Se pueden establecer contingentes arancelarios para la importación de productos cuya elaboración es nula o escasa en el TAC. Con esto se evitan alzas injustificadas de los precios de productos, en el caso de que se aplicara estrictamente el arancel. Se trata de una medida más suave, desde el punto de vista de las arcas comunitarias, que la aprobación de una suspensión arancelaria.
- b. Se utiliza asimismo en las rebajas arancelarias de los Sistemas de Preferencias Generalizadas, concedidas a productos industriales de determinados PVD. Se concede una disminución del arancel para determinados productos originarios de parte del tercer mundo, pero únicamente si no se supera un volumen de importación durante un periodo de tiempo. Son productos sensibles, cuya entrada libre de derechos puede afectar a la actividad productiva comunitaria. Cuando se supera la cantidad máxima se dejaría de aplicar el arancel autónomo para aplicar el arancel convencional.

Los *límites arancelarios* componen una figura similar a los contingentes arancelarios. Si se aprueba un límite, se produce igualmente una exención total o parcial al pago de los derechos arancelarios para un determinado producto y durante un periodo de tiempo. Asimismo, existe un límite máximo de cantidad importada con la reducción de derechos. No obstante, en el caso de los límites no se produce el restablecimiento automático del pago de la totalidad del aran-

cel una vez se ha agotado la cantidad máxima por importar, sino que es necesaria una decisión por parte de la Comisión Europea a partir del momento en el que se agota la cantidad máxima. La decisión se puede producir a petición de un país miembro o un sector económico afectado por el incremento de la importación a derechos reducidos, o incluso sin que medie petición si así lo considera conveniente la Comisión. Los límites se suelen aprobar en la concesión de preferencias comerciales (ejemplo, SPG), cuando el riesgo de pérdida de mercado por parte de las empresas europeas no es excesivamente grande, aunque convenga vigilar estrechamente la evolución de tales entradas de productos en la UE.

2.4.5. *Contingentes cuantitativos*

Los contingentes cuantitativos prohíben la importación de determinados productos, siempre que se sobrepase un volumen máximo de importación durante un periodo de tiempo, generalmente un año.

Siempre hay que pagar las tasas arancelarias, en concreto el derecho convencional, por supuesto cuando se puedan despachar las mercancías a la importación. Se suele aplicar este instrumento comercial a productos cuyas importaciones puedan dañar gravemente los intereses de los productores comunitarios. La importación de automóviles japoneses ha estado sometida tradicionalmente a un contingente cuantitativo.

Conjuntamente con los contingentes cuantitativos, existen otros instrumentos de política comercial que tienen un efecto y un objeto similar a aquéllos. La razón para la creación de otras medidas diferentes es la prohibición explícita por parte del GATT y la OMC de la utilización de los contingentes cuantitativos, por considerarse una medida proteccionista contraria a la normativa de la OMC. Los gobiernos de todas las naciones han recurrido a firmar acuerdos con los países exportadores, a través de los que se comprometían los exportadores a limitar la cantidad exportada de un determinado producto. Estos pactos se han conocido como las *restricciones voluntarias a la exportación*, con efectos similares a los contingentes cuantitativos. Lo mismo sucede con la proliferación de medidas técnicas, sanitarias, de calidad, etc. que cada vez se exigen más para permitir la importación. Con su empleo se consigue reducir la cantidad importada de un determinado bien, por lo que se suele estar de acuerdo en que además de una manera de garantizar la calidad de un producto, la aprobación de normas sanitarias y técnicas de calidad de las mercancías sirve para proteger la actividad productiva doméstica.

2.4.6. *Medidas de defensa comercial*

Las medidas de defensa comercial o medidas de retorsión tienen como finalidad evitar los graves perjuicios para la industria comunitaria que supone la penetración en el mercado europeo de ciertos productos, generalmente bienes con muy reducidos precios de importación. Se trata de medidas temporales y que se aplican excepcionalmente, cuando disminuyen notablemente las ventas de las empresas residentes en la UE.

Derechos Antidumping

El dumping consiste en la introducción de mercancías en un mercado de exportación a precios inferiores a su valor normal, entendiéndose como *valor normal* el precio equivalente al coste del producto o el precio de venta del mismo en el mercado de origen.

La existencia de dumping produce un efecto negativo en la manufactura del país importador, que no puede competir con los productos vendidos a precios más bajos procedentes del extranjero.

Margen de dumping: es la diferencia existente entre el cálculo del valor normal del producto importado y el precio de exportación de tales mercancías. El margen de dumping es la base imponible adicional que se añade al precio de exportación y aumenta la cuota tributaria que se desembolsa por importar el producto. El cálculo del margen de dumping es complejo y difiere de unas importaciones a otras.

$$MD = \text{valor normal} - \text{precio de exportación. MD} = \text{DBI}$$

Los derechos compensatorios por la existencia de dumping suelen establecerse para las exportaciones de un país (determinados productos originarios de un país) o incluso se pueden imponer derechos compensatorios únicamente a las ventas de mercancías fabricadas por una empresa residente en un tercer país.

Para el establecimiento de un derecho antidumping es necesario que se compruebe el daño causado a la producción comunitaria de mercancías idénticas o similares a las importadas. Se comprueba a través del examen de la evolución de las cifras de venta de las empresas residentes en la UE a partir de la importación sospechosa de dumping. Esta condición es indispensable para que se actúe en contra del dumping, pues la importación a precios reducidos resulta beneficiosa para los consumidores y empresas que empleen los bienes importados como productos intermedios. Por supuesto, se esgrime la justificación por

parte de las industrias perjudicadas de que se trata de una forma de competencia desleal de las empresas exteriores.

El proceso para el establecimiento de un derecho de este tipo comienza con la solicitud de una investigación (a la Comisión Europea) por parte del sector comunitario perjudicado por las ventas a precios reducidos. A continuación, si lo estima oportuno la Comisión, se reúne un comité de representantes de los Estados miembros que estudiará la conveniencia o no de la imposición de un derecho antidumping. A veces se puede tratar de forzar un acuerdo con las empresas exportadoras, para que se comprometan a aumentar los precios de venta en la Comunidad, o a disminuir el volumen de sus ventas hacia la UE para que no causen tantos perjuicios a los productores comunitarios.

Derechos Antisubvención

El procedimiento y la condicionalidad para la aprobación de los derechos anti-subsidiación es similar al seguido con los derechos antidumping.

El margen adicional para el impuesto se calcula determinando la disminución en el precio de la mercancía debida a la subvención ofrecida a la empresa exportadora.

Al igual que con los derechos antidumping, con los derechos antisubsidiación se ha de demostrar que se ha producido un perjuicio en la producción comunitaria de mercancías idénticas o similares a las importadas para que puedan aprobarse medidas protectoras adicionales.

2.5. Regulación de los regímenes de importación y exportación

2.5.1. La importación

Declaración sumaria

Cuando las mercancías llegan a la aduana, deben ser presentadas por la persona que las haya introducido en el Territorio Aduanero Comunitario. En el momento de la presentación, el transportista está obligado a realizar una declaración sumaria, en el impreso oficial establecido por las Autoridades Aduaneras. En la declaración sumaria se incluyen datos acerca de la naturaleza de la mercancía, el nombre del transportista, el medio de transporte y el origen y destino de los productos.

Las autoridades aduaneras permiten que se utilice como declaración sumaria cualquier documento comercial o administrativo que contenga la información necesaria para la identificación de la mercancía.

Podrá igualmente no exigirse la declaración sumaria cuando a las mercancías se les asigne un destino aduanero (como tramitar directamente el despacho de importación, reexportar la mercancía o someter las mercancías a algún régimen económico aduanero). Cuando las mercancías sean transportadas por viajeros, sólo será necesaria una declaración verbal.

Depósito Temporal o Provisional en los lugares destinados por la Aduana

Tras presentar las mercancías y habiendo realizado la declaración sumaria, las Autoridades obligan a que los productos queden bajo vigilancia aduanera, pudiendo permanecer en los depósitos destinado a tal efecto hasta que se culmine el despacho de importación de las mercancías o se les otorgue otro destino aduanero.

Las mercancías podrán permanecer en depósito temporal o provisional:

- 45 días para mercancías llegadas por vía marítima.
- 15 días para mercancías llegadas por vía diferente de la marítima.

Transcurridos tales plazos, la administración podrá hacerse cargo de los productos tras obligar al propietario a asignarles un destino aduanero.

Declaración aduanera de despacho de importación

El destino aduanero más habitual para las mercancías que se han introducido en el TAC es el despacho de importación. Para cumplimentar el despacho de importación el importador debe hacer una declaración por escrito en un impreso oficial. Este impreso o documento oficial donde se lleva a cabo la declaración es el **Documento Único Aduanero, D.U.A.**

El DUA no solamente se utiliza para la declaración de despacho de importación, sino que como su propio nombre indica es obligatoria su tramitación para la asignación de cualquier otro destino aduanero (despacho de exportación, tránsito de mercancías no comunitarias, inclusión en cualquier régimen aduanero económico).

A efectos estadísticos, las declaraciones expresadas en el DUA se utilizan para la recogida de datos en el ámbito del comercio con terceros países.

La presentación de la documentación y de las mercancías para culminar el trámite del despacho de importación supone asimismo que las Autoridades Adua-

neras tienen el derecho de comprobar la veracidad de los datos expresados en los documentos y examinar las mercancías. Una vez comprobada la veracidad de los datos y realizada la inspección de las mercancías, nace la obligación del importador de satisfacer el pago de la deuda aduanera (derechos de importación, IVA) y tras desembolsar el importe de la deuda, se producirá el levante de las mercancías, es decir, el importador podrá libremente disponer de los productos importados.

Documentos más usuales que acompañan al DUA al realizar el despacho:

- a. Factura comercial.
- b. Declaración del valor en aduana, DV1.
- c. Documento de transporte.
- d. Documento necesario para la aplicación de un régimen preferencial. (Modelo A, EUR1...).
- e. Documento exigido según las regulaciones comerciales a la importación:
 - Notificación Previa a la Importación (NOPI).
 - Autorización Administrativa de Importación (AAI).
 - Certificados de Importación.

Regímenes de importación

El principio que inspira la reglamentación comercial de la UE es el libre comercio, y por tanto la norma general es la libertad y la excepción son las restricciones al comercio. Con esta filosofía se establecen dos tipos de regímenes:

- a. Libertad comercial.
- b. Importaciones sometidas a autorización administrativa.

a. Libertad comercial

Para la gran mayoría de los productos no es necesario tramitar documento administrativo adicional a lo que hemos visto antes (DUA, factura, etc.) de notificación de la importación. Esta es la libertad comercial que podríamos denominar como “pura” o absoluta. No obstante, dentro del régimen de libertad comercial existen determinados bienes para los cuales se exige la tramitación de una *Notificación Previa a la Importación* (NOPI). En todo caso, las autoridades aduaneras no podrán nunca prohibir la importación. Fundamentalmente se demanda la presentación de este documento como método de vigilancia sobre

determinadas importaciones. Por ejemplo, se suele exigir la presentación de NOPIS en caso de querer importar algunos productos textiles originarios de China y Rusia. Lo más común es que solamente se exija la presentación de la NOPI cuando se trata de productos sensibles, esto es, cuya introducción en el TAC pueda suponer algún perjuicio para la industria comunitaria.

En el caso particular de los productos agrícolas, la NOPI se sustituye por otro documento diferente, pero con una finalidad similar, denominado *Certificado de Importación*.

b. Importaciones sometidas a autorización administrativa

Existen determinados bienes originarios de algunos países cuya importación está sometida a la autorización previa de los servicios aduaneros del país donde se introduce la mercancía. En este caso se podrá denegar la solicitud de importación por parte de la Secretaría de Estado de Comercio o las Direcciones Territoriales, una vez que el importador hubiera solicitado el permiso a través del intento de tramitación de la *Autorización Administrativa de Importación* (AAI).

Requieren siempre la AAI:

- a. Importaciones mediante operaciones de compensación, esto es, cuando el pago se realice con la entrega de otras mercancías por haberse pactado un trueque.
- b. Operaciones de maquila de crudos (operaciones de importación de productos petrolíferos sin adquirir la propiedad, para llevar a cabo ciertas transformaciones en el TAC, normalmente operaciones de refinado del crudo).
- c. Mercancías sujetas a contingentes cuantitativos.
- d. Material de defensa, armas o tecnología de doble uso.

2.5.2. La exportación

El régimen que regula las exportaciones es similar al correspondiente a las importaciones, es decir, se siguen manteniendo las figuras del despacho a la importación, por tener que presentar en algunos casos documentos para realizar las exportaciones (generalmente los mismos documentos, DUA de exportación, factura, certificados de origen, NOPE, AAE), e incluso las autoridades pueden reservarse la facultad de imponer el pago de un derecho a la exportación. El pago de tasas está contemplado en la legislación comu-

nitaria, en concreto en el Código Aduanero Comunitario, para productos muy escasos en el TAC, pero se aplica excepcionalmente. Por el contrario, en la Política Agraria Común han existido figuras como las “restituciones a la exportación” que suponían un ingreso adicional desembolsado por las aduanas al exportador en el momento de efectuar el despacho. En todo caso, y a pesar de existir figuras limitativas a la exportación de mercancías similares a las correspondientes a la importación, las obligaciones son mucho menores y prácticamente nunca hay que pagar tasas por vender en el exterior, más bien todo lo contrario, se pretende favorecer por parte de la UE la exportación de productos. Las medidas limitativas (AAE o NOPE) afectan a un número de destinos y de productos muy inferior en comparación con las normas de la importación.

2.6. Regímenes aduaneros económicos

Los regímenes aduaneros económicos están destinados a favorecer determinadas actividades económicas dentro del Territorio Aduanero Comunitario.

Generalmente eximen del pago de los derechos de importación y otros gravámenes pagaderos a la entrada de las mercancías en la UE, además de relajar otras medidas comerciales restrictivas, fundamentalmente los contingentes cuantitativos.

Para poder disfrutar de los beneficios arancelarios que se conceden, el importador en todos los casos deberá garantizar los fines para los que es otorgada la rebaja de derechos por pagar.

2.6.1. Importación Temporal

La importación temporal es la exoneración total o parcial al pago de los derechos de importación por tratarse de mercancías que serán reexportadas tras una permanencia en el territorio Aduanero Comunitario, para los fines contemplados en cada supuesto específico, y sin que sufran transformaciones o modificaciones durante el periodo de permanencia en la UE.

Generalmente su entrada en la UE no ha sido motivada por un contrato de compraventa; no son importaciones comerciales.

Existen varios supuestos que permiten que determinadas mercancías se acojan al régimen de importación temporal; antes de contemplar cada uno de los supuestos vamos a analizar las características comunes a todos ellos.

Características comunes a todos los supuestos

La posibilidad de acoger mercancías al régimen de importación temporal ha de ser solicitada al Estado Miembro donde se introducirán las mercancías. Consiguientemente, las Aduanas tienen la opción de denegar el permiso. Solamente se suele negar si no es posible efectuar la identificación de las mercancías al importarlas y posteriormente exportarlas.

Tras disponer de la autorización, las mercancías se presentarán en aduana, donde se calculará el cómputo de los derechos de importación, dependiendo de la naturaleza del producto y el origen de las mercancías. Sin embargo, se sustituye el pago de la deuda aduanera por la concesión de un aval bancario en beneficio de la administración, o también se puede efectuar un ingreso en metálico que se devolverá en el momento de la reexportación.

Aduanas concede un plazo de permanencia de las mercancías en el territorio aduanero Comunitario según el objeto que tenga la importación temporal. El plazo en ningún caso podrá exceder de 24 meses.

Supuestos de importación temporal:

A. *Exoneración Total* del pago de derechos

- I. Material profesional: que será utilizado dentro del TAC por personas físicas no residentes en el ejercicio de su profesión. No podrán venderse en la UE.
- II. Mercancías por presentar en ferias, congresos, etc.
- III. Material pedagógico o científico. Importado por instituciones públicas o autorizadas por las administraciones públicas con fines pedagógicos o científicos. Plazo máximo: 6 meses.
- IV. Material médico o sanitario. Mercancías prestadas gratuitamente a hospitales o centros sanitarios con fines terapéuticos o de diagnóstico. Plazo: 6 meses.
- V. Envases. Utilizados en el transporte de mercancías y no destinados a la venta. Plazo: 6 meses.
- VI. Otros.
 - Instrumentos para fabricar bienes destinados a la exportación, siempre que no se produzca la venta de tales bienes.
 - Artículos con el fin de homologarlos.
 - Muestras para efectuar gestiones de venta.

B. *Exoneración parcial* de derechos

Se trata de todas las mercancías que se desee acoger al régimen y no estén dentro de los supuestos enunciados anteriormente. No pueden dejar de ser propiedad de una persona física o jurídica no residente.

Se paga un porcentaje de los derechos de importación en función del plazo de permanencia en la Unión Europea. Se paga el 3% de la cuota tributaria por cada mes de permanencia.

En este caso nos encontramos ante “importaciones temporales lucrativas”: se introducen en la UE para efectuar una operación cuyo servicio es cobrado. Las mercancías introducidas en el TAC suelen ser maquinarias o vehículos.

Extinción del régimen de Importación Temporal

- a. Reexportación de las mercancías en el mismo estado en el que fueron importadas para que las autoridades aduaneras puedan identificarlas.
- b. Tramitación del despacho de importación, desembolsando los derechos.
- c. Depositar las mercancías en un área exenta del pago del arancel, como las zonas francas, depósitos francos o depósitos aduaneros.

2.6.2. *Régimen de perfeccionamiento activo*

El régimen de perfeccionamiento activo exime del pago de los derechos de importación a mercancías no comunitarias que se van a transformar dentro de la UE para ser posteriormente reexportadas a un tercer país.

Razones económicas para el establecimiento del régimen

No se grava su entrada en el TAC porque su introducción no tiene por objeto su venta sino su transformación para ser posteriormente exportadas.

Con este método, las empresas obtienen productos intermedios más baratos (al no pagar el arancel), y el producto terminado con destino a la exportación será más competitivo.

Modalidades del régimen de perfeccionamiento activo

Existen dos modalidades, según se conceda una suspensión total antes de transformar los productos o un desembolso de los derechos ya pagados, en el momento de la reexportación.

A. Sistema de Suspensión

Modalidades dentro el sistema de suspensión:

1. Compensación por equivalencia

La secuencia de acontecimientos es similar a la descrita en la figura 2, según la cual se concede una suspensión del pago de los derechos de importación en el momento de introducir los productos de importación temporal acogidos al r.p.a. En el momento posterior de exportación de los productos transformados, las autoridades aduaneras exigen que las mercancías importadas previamente se puedan identificar en los “productos compensadores” que se van a exportar (los productos compensadores son los bienes transformados que se despachan a la exportación). Las mercancías deberán ser equivalentes, es decir, pertenecientes a la misma subpartida arancelaria y con la misma calidad y características técnicas. De hecho, se pueden reexportar productos transformados en cuya elaboración se hayan utilizado las mercancías importadas u otras mercancías equivalentes comunitarias o no comunitarias.

Figura 2. Compensación por equivalencia.

1. ^a fase	2. ^a fase	3. ^a fase	4. ^a fase
Autorización administrativa de la suspensión	Importación de inputs sin pago de derechos	Transformación	Exportación del producto final

2. Exportación anticipada

En este caso se permite la exportación previa de los productos compensadores, los cuales podrán haber sido elaborados con mercancías equivalentes (comunitarias o no comunitarias) a las que posteriormente se van a importar con la suspensión de derechos.

Figura 3. Exportación anticipada.

1. ^a fase	2. ^a fase	3. ^a fase	4. ^a fase
Autorización administrativa de la suspensión	Exportación del producto transformado	Importación con suspensión de los inputs equivalentes a los usados en la transformación anterior	Transformación

3. Tráfico triangular

En este caso se precisa que haya sido autorizada una exportación anticipada. Tras la cuarta fase de la exportación anticipada, la transformación, o incluso sin haberse producido ésta, los productos compensadores o inputs importados podrán ser objeto de una exportación temporal para operaciones de perfeccionamiento complementarias fuera de la UE, previa autorización y según las condiciones del régimen de perfeccionamiento pasivo. Se suele emplear este procedimiento cuando sea necesario efectuar operaciones que no se realicen en la UE o de realizarse tengan costes muy superiores en comparación con el exterior.

Figura 4. Tráfico triangular.

5. ^a fase	6. ^a fase	7. ^a fase	8. ^a fase
Autorización administrativa de la suspensión	Exportación desde la UE del producto compensador	Transformación en un tercer país no perteneciente a la UE	Reimportación en la UE pagando por el valor añadido

B. Sistema de Reintegro (*draw back*)

El sistema de reintegro también permite que el producto exportado pueda haber sido elaborado con mercancías equivalentes a las importadas.

Figura 5. Sistema de Reintegro.

1. ^a fase	2. ^a fase	3. ^a fase	4. ^a fase
Autorización administrativa	Importación de inputs con pago de derechos	Transformación	Exportación del producto final con reembolso de derechos

- *Concesión del régimen de perfeccionamiento activo*

Es necesario disponer de una autorización otorgada por las aduanas del país comunitario donde vaya a introducirse la mercancía para disfrutar de los beneficios del régimen.

- *Requisitos de concesión del r.p.a.*
 - a. Residencia en el T.A.C.
 - b. Que sea posible la identificación de las mercancías de importación temporal en los productos compensadores.
 - c. Cumplimiento de las “condiciones económicas”:

Debe tratarse de materias primas o productos semielaborados de producción escasa o nula en el T.A.C. para que no se perjudiquen los intereses de los productores residentes en la UE. No obstante, no se exigirán las condiciones económicas:

 - a. Cuando el valor de cada tipo de mercancía importada acogida al régimen no supere un importe de 100.000 ó 200.000 euros por operador y año, dependiendo del tipo de mercancía.
 - b. Tampoco se exigirán las condiciones económicas en las operaciones de maquila.
 - c. Cuando la operación de perfeccionamiento se produzca en determinados lugares: las aduanas, los depósitos francos o las zonas francas.

- *Funcionamiento del régimen*

Al conceder la autorización se fija el plazo a lo largo del cual se deberían reexportar los productos compensadores. El plazo suele ser de 6 meses.

Los coeficientes de rendimiento sirven para determinar las cantidades de productos importados necesarias para la elaboración de una unidad de producto compensador. Los coeficientes de rendimiento se establecen en la autorización, en el caso de que no existieran coeficientes genéricos utilizados habitualmente por las aduanas. Con esto obligan a las empresas industriales a exportar una cantidad determinada de productos compensadores, en función del volumen de mercancías introducidas con la suspensión del pago del arancel.

2.6.3. *Régimen de perfeccionamiento pasivo*

El régimen de perfeccionamiento pasivo permite la exportación exenta del pago de derechos de mercancías comunitarias que van a ser transformadas en un tercer país para posteriormente ser reimportadas en la UE.

En el momento de la reimportación, se produce una exoneración parcial al pago de los derechos arancelarios. La base imponible que se gravará a la entrada de los productos transformados será solamente el valor añadido en el exterior de

la UE a la mercancía. Por consiguiente, se deducirá del valor en aduana de las mercancías transformadas el valor correspondiente a los productos sin transformar, tal y como salieron de la UE.

Figura 6. Régimen de perfeccionamiento pasivo.

1. ^a fase	2. ^a fase	3. ^a fase	4. ^a fase
Autorización administrativa	Exportación fuera de UE sin pago de derechos exportación	Transformación en un 3. ^{er} país	Importación con exención parcial al pago dchos imp.

Sistemas preferenciales: aunque las mercancías se aprovechan de la exoneración parcial, podrán asimismo beneficiarse de los derechos reducidos merced a la concesión de un tratamiento preferencial, en función del origen de las mercancías y del cumplimiento de las normas de origen.

- *Razones económicas para el establecimiento de este régimen*

La justificación económica consiste en que se aprovechan las ventajas de la división internacional del trabajo. Se realizarán fuera del T.A.C. las operaciones que o bien no se realizan en la Unión o cuyo coste de ejecución es mucho más alto dentro de las fronteras comunitarias. Así se obtienen las mercancías transformadas a precios inferiores, redundando en una mayor competitividad precio de ciertas actividades industriales.

Este régimen también contribuye a la disminución del volumen de importaciones en la UE, ya que se limita la importación al valor añadido incorporado en los terceros países.

De no ser así, y no permitirse una figura como el r.p.p., se adquiriría la totalidad del producto final del exterior, siendo el valor de las importaciones totales superior y menor la actividad industrial dentro de la UE.

- *Concesión del régimen de perfeccionamiento pasivo*

El r.p.p. precisa igualmente de una autorización previa de la administración aduanera del país miembro donde se reimporten las mercancías, la cual deberá tramitarse en el impreso oficial correspondiente aprobado por la UE.

Requisitos para la concesión:

- a. Que se otorgue a personas residentes en la UE.
 - b. Que sea posible determinar que los productos compensadores son el resultado del perfeccionamiento de las mercancías en exportación temporal.
 - c. Que se cumplan las condiciones económicas, consistentes en no permitir que se perjudiquen los intereses de los productores comunitarios de bienes idénticos o similares a los productos compensadores importados al amparo del régimen.
- *Definición de las operaciones de perfeccionamiento*
 - a. Elaboración, incluso el montaje, ensamblaje o adaptación a otra mercancía.
 - b. Transformaciones de las mercancías.
 - c. Reparación, restauración y puesta a punto.
 - *Mercancías comunitarias que no pueden acogerse al r.p.p.*
 - Mercancías que den derecho al cobro de restituciones a la exportación.
 - Mercancías que den derecho a la devolución de los derechos de importación.
 - Mercancías introducidas con exención total al pago de los derechos de importación (Ejemplo: Importación Temporal).
 - *Funcionamiento del régimen*

Plazo y coeficientes de rendimiento. En el momento de conceder la autorización, las aduanas fijan un plazo máximo dentro del cual los productos compensadores deben reimportarse. Determinarán un plazo suficiente para efectuar las operaciones de perfeccionamiento y transporte de las mercancías. Asimismo, las autoridades aduaneras fijan unos coeficientes de rendimiento, que reciben la misma definición que para el r.p.a. la cantidad de mercancías en exportación temporal necesarias para producir una unidad de producto compensador transformado. El coeficiente de rendimiento es necesario para que no se apliquen deducciones excesivas sobre el valor total de los productos importados o productos compensadores, a causa de calcular un porcentaje demasiado grande de las mercancías en exportación temporal sobre el valor de aquéllos.

- *Casos particulares del r.p.p.*

- a. Reparación de una mercancía en exportación temporal

Este caso es aplicable generalmente para bienes de equipo (vehículos, maquinaria), los cuales han sido despachados a libre práctica pagando los derechos de importación.

Los bienes de equipo despachados a la importación pueden exportarse temporalmente para ser reparados: si la reparación es gratuita, por estar dentro del periodo de garantía o por otra causa, como los defectos de fabricación, al reimportar la mercancía se concede una exención total al pago del arancel.

Si la reparación se efectúa a título oneroso, es decir, cobrándola, se produce solamente una exención parcial; en este caso la base imponible sería la cuantía de los gastos de reparación.

- b. Régimen de intercambios standard

En determinadas relaciones comerciales industriales, es usual que cuando se ha de realizar una reparación de un bien de equipo, vehículo, etc. en un país tercero no perteneciente a la UE, a la vez que se entrega al reparador la mercancía averiada, se recibe otra idéntica en condiciones de funcionamiento.

La mercancía averiada es el producto compensador, mientras que la proporcionada temporalmente por la empresa suministradora-reparadora es denominada “producto de sustitución”.

Existen dos modalidades de régimen de intercambios standard:

1. Modalidad normal: primero se exporta la mercancía averiada y posteriormente se importa el producto de sustitución.
2. Modalidad de importación anticipada, según la cual en primer lugar se procede a efectuar la importación del producto de sustitución y posteriormente la exportación de la mercancía averiada. En estos caso debe constituirse una garantía que cubra los derechos de importación al importar el producto de sustitución. La exportación de la averiada se debe realizar en un plazo máximo de dos meses tras la recepción del producto de sustitución.

El beneficio a la hora de reimportar el producto ya reparado es similar a los otros casos de r.p.p: se grava solamente el coste de la reparación.

2.6.4. Régimen de transformación bajo control aduanero

Este régimen permite la introducción en el territorio aduanero comunitario de mercancías no comunitarias exentas del pago del arancel, para que sean sometidas a determinadas operaciones que modifican su estado. Solamente después de culminada la transformación de las mercancías se aplican los derechos de importación, pero con el gravamen correspondiente a los productos transformados. Generalmente son gravámenes inferiores al aplicable al bien en el estado en el que se introdujeron en la UE.

- *Razones económicas para el establecimiento del régimen*

Se intenta evitar el gravamen excesivo aplicado a la entrada en el TAC a mercancías que no se van a emplear en el estado en el que penetran en la UE. El ejemplo que se suele exponer es la importación de artículos usados para la recuperación de la materia prima. Si se importa ropa usada, el arancel de los productos textiles elaborados no justifica el uso final al que van a ser destinados: la recuperación de la materia prima.

- *Concesión del régimen*

Se precisa autorización que permita las operaciones en la aduana. Se concede tal autorización si se cumplen los siguientes requisitos:

1. Residencia en la UE.
2. Identificación de lo importado en los productos transformados.
3. Irreversibilidad del proceso.
4. No evitar normas como los contingentes cuantitativos o las normas de origen.
5. Condiciones económicas. La legislación comunitaria expresa que no se deben perjudicar los intereses de los productores comunitarios de mercancías similares a las importadas, y que ha de contribuir a crear y mantener las actividades de transformación dentro de la UE.

- *Funcionamiento del régimen*

Tras la obtención de la autorización, la administración aduanera permite que se introduzcan los productos exentos del pago del arancel; asimismo, establece (en la misma autorización) un plazo máximo durante el cual se debe efectuar la

transformación. La amplitud el plazo dependerá del tipo de operación que se vaya a efectuar. Las transformaciones se practican en recintos bajo el control y autorizados por la administración aduanera, como indica el nombre del régimen.

Una vez transformadas las mercancías se despachan a la importación, aplicándoles el arancel correspondiente a las mercancías transformadas, con un tipo de gravamen inferior al aplicable a las mercancías sin transformar.

Operaciones que se pueden someter al régimen de transformación bajo control aduanero.

1. Reducción a desperdicios para aprovechar la materia prima. Ejemplos: ropa convertida en tejido, reducción a chatarras, etc.
2. Recuperación de partes o elementos o reparación de partes averiadas.
3. Desnaturalización de productos de consumo humano o animal. Ejemplo: conversión de aceites aptos para el consumo humano en aceites para usos industriales.
4. Transformaciones para evitar los efectos de averías sufridas. Ejemplo: aumento del peso del grano durante el transporte marítimo, por la absorción del agua del mar en una avería durante la travesía en barco. El secado se efectuará bajo control aduanero para no gravar en exceso la importación, siempre teniendo en cuenta que se trata de un derecho específico que grava el peso de las mercancías.

Productos transformados acogidos a un tratamiento preferencial en función del origen. Las mercancías transformadas podrán beneficiarse del tratamiento preferencial sólo si también es aplicable a las mercancías sin transformar. En el caso de que existan contingentes arancelarios que limiten la cantidad máxima de mercancías importadas acogidas al tratamiento preferencial, los contingentes se aplicarán a las mercancías sin transformar.

2.6.5. Zonas y Depósitos Francos

- *Definición y beneficios arancelarios concedidos*

Las zonas y depósitos francos son áreas exentas, es decir, son enclaves geográficos situados en el territorio aduanero comunitario donde las mercancías pueden penetrar y permanecer sin estar sujetas a las restricciones de la política comercial comunitaria. Al introducirse los productos en estos recintos no debe pagarse el arancel ni soportar normas como los contingentes cuantitativos, por ejemplo.

- *Razones económicas para el establecimiento de Zonas y Depósitos Francos*

Las empresas podrán mantener mercancías dentro del T.A.C. sin pagar los aranceles y a la espera del destino definitivo que quieran darles a las mercancías. Es decir, mientras que no las logren vender dentro de la UE, no tienen la obligación de pagar tasas de importación ni someterse a otras normas de la política comercial comunitaria.

De la misma manera, cuando una empresa europea efectúe una exportación de productos agrícolas, que en el ámbito de la PAC vaya a dar derecho al cobro de una cantidad en concepto de “restituciones a la exportación”, las empresas podrán cobrar el dinero sin que realmente se exporte la mercancía; es decir, antes de encontrar un cliente para la mercancía, la compañía podrá cobrar las restituciones a la exportación depositando los productos en una de estas áreas exentas. Sucede algo similar con la devolución de los derechos de importación para aquellos regímenes que así lo estipulan en caso de exportación de los productos al amparo del régimen. En estos casos, además de para cumplir plazos máximos de permanencia de mercancías en el T.A.C., la entrada en las Zonas y Depósitos Francos está considerada como una operación asimilada a la exportación, esto es, con las mismas consecuencias legales que esta última.

Las zonas y depósitos francos también cumplen como función el desarrollo de determinadas actividades de transformación industrial, generalmente cuando para su fomento sea interesante permitir la disposición de componentes o bienes intermedios sin pagar los aranceles de importación.

- *Creación de zonas y depósitos francos*

Los estados miembros son los que delimitan el ámbito geográfico de las zonas francas; de su existencia o de su nueva creación deben dar cuenta a las autoridades comunitarias, en concreto a la Comisión Europea.

- *Funcionamiento del régimen de Zonas y Depósitos Francos*

Entrada-permanencia-salida de las mercancías. Para permitir el control de las mercancías se deberá entregar o mantener a disposición de la administración aduanera una copia del documento de transporte, el cual deberá mostrarse si así se requiriera en el momento de entrada y salida de los productos.

Cuando se exija este control, las mercancías deberán obviamente ponerse a disposición de las autoridades aduaneras.

En realidad, el acceso es libre para todo tipo de mercancías, y no hay que solicitar autorización, presentar los productos o tramitar documento alguno para dejarlas en la zona exenta, a diferencia del resto de los regímenes aduaneros

económicos. Sin embargo, las aduanas se reservan el derecho de hacer inspecciones: la más habitual es exigir únicamente una copia del documento de transporte cuando las mercancías acceden o abandonan las Zonas y Depósitos Francos. Tienen ese derecho, pero no se tiene necesariamente que ejercer, dependiendo de la flexibilidad de entrada y salida que quiera concederse a la zona exenta. Existen tres clases de mercancías específicas para las que sí se exige que se presenten y que sean objeto de trámites aduaneros:

1. Mercancías incluidas en un régimen, según el cual la entrada en las Zonas y Depósitos Francos suponga la extinción de dicho régimen.
2. Mercancías que si se introducen en las Zonas y Depósitos Francos dan derecho a la devolución del arancel de importación (r.p.a.).
3. Mercancías que por introducirse en las Zonas y Depósitos Francos den derecho al cobro de restituciones a la exportación.

Permanencia: el plazo de permanencia de los distintos productos en estos recintos es indefinido, a excepción de los productos que den derecho al cobro de las restituciones a la exportación.

Actividades que se pueden efectuar en las Zonas y Depósitos Francos.

- a. Manipulaciones usuales que sirven para garantizar la conservación de los productos.
- b. Operaciones de transformación, montaje, ensamblaje, etc. (precisan autorización).
- c. Transformaciones al amparo del r.p.a. o régimen de transformación en aduana.

- *Ultimación del régimen de Zonas y Depósitos Francos*

Las mercancías no comunitarias podrán reexportarse o despacharse a la importación. No obstante, en el caso particular de las mercancías que den derecho al cobro de las restituciones a la exportación, su destino será necesariamente la exportación.

2.6.6. *Depósitos Aduaneros*

Los Depósitos Aduaneros son figuras de la política comercial comunitaria semejantes a las Zonas y Depósitos Francos. Los beneficios arancelarios y comerciales en general son los mismos que los descritos para el régimen ante-

rior, y la justificación económica es similar. No se debe confundir el depósito aduanero con el depósito temporal o provisional en aduanas, ya que se trata de procedimientos totalmente distintos.

- *Clases de depósitos aduaneros*

- a. Depósitos Aduaneros Públicos: los que se pueden utilizar por parte de cualquier persona para almacenar mercancías.
- b. Depósitos Aduaneros Privados: son aquellos reservados para el depósito de mercancías por parte del depositario.
Depositario: persona autorizada para gestionar un depósito aduanero.
Depositante: persona vinculada por la declaración de inclusión de las mercancías en el régimen de depósito aduanero. Los gestores o depositarios autorizados por las Administraciones aduaneras son responsables de que las mercancías no se sustraigan de la vigilancia aduanera. La gestión de los depósitos puede quedar encomendada a las mismas autoridades aduaneras, aunque es habitual que sean otros organismos como las Cámaras de Comercio, mancomunidades o incluso empresas particulares (grandes operadores en comercio internacional) los que reciben la autorización por parte de la administración.
- c. Depósitos Aduaneros Ficticios: se utiliza este concepto para mercancías a las que se les ha concedido el régimen de Depósitos Aduaneros pero que de hecho no se encuentran almacenadas en un lugar autorizado como depósito aduanero. Esto permite que se puedan acoger al régimen mercancías peligrosas, demasiado voluminosas, o que exijan operaciones que no se pueden realizar en un depósito aduanero.

- *Funcionamiento del régimen de Depósitos Aduaneros*

La inclusión de mercancías es el régimen de Depósitos Aduaneros está sujeta a autorización por parte de las administraciones aduaneras. Tramitada la autorización, el depositante deberá dirigirse a la Aduana de Control que le corresponda al depósito y presentar las mercancías; en la aduana de control deberá hacer una declaración de inclusión en el régimen, lo que permitirá al depositante dirigirse al depósito aduanero para almacenar los productos.

A veces se permite sustituir la declaración de inclusión en el régimen por la presentación de un documento de transporte en el mismo Depósito Aduanero. Sin embargo, en estos casos el depositante también está obligado a informar a la Aduana de Control de que ya ha almacenado sus mercancías en el depósito aduanero.

- *Operaciones que se pueden efectuar en un depósito aduanero*

Las autoridades aduaneras permiten que se puedan realizar las operaciones usuales para garantizar la conservación de las mercancías. Sin embargo, éstas habrán de ser previamente autorizadas por la administración de aduanas.

Se permitirá igualmente efectuar operaciones en mercancías acogidas a los regímenes de perfeccionamiento activo o de transformación bajo control aduanero.

Cuestiones de política comercial comunitaria

1. ¿Puede beneficiarse de un trato preferencial concedido por la UE una mercancía acogida al R.P.A. en el país de donde se pretende que sea originaria?
2. ¿Es siempre necesario que se paguen los derechos de importación y se produzca una transformación suficiente para que mercancías que no han sido totalmente producidas en un país gocen de un trato preferencial en función de su origen? Menciona las diferentes situaciones que se pueden dar, dependiendo de dónde procedan las mercancías (OCDE, país con el mismo esquema preferencial o la UE) y de si se culmina el despacho de importación y la transformación suficiente.
3. Menciona cuáles son las rebajas arancelarias o regímenes favorables a las que se puede acoger la importación de bienes de equipo o maquinaria, independientemente del objeto de su importación.
4. Comenta si existe entre las introducciones mencionadas en el apartado anterior alguna que permita su empleo en actividades industriales y si estas se pueden someter al régimen de perfeccionamiento activo.
5. Razona qué tipo de arancel aplicaremos a la entrada de productos originarios de un país que no sea miembro de la Organización Mundial de Comercio.
6. Describe la exención concedida por las suspensiones arancelarias, los contingentes arancelarios y el régimen de perfeccionamiento activo y por qué se ponen distintos límites en cada uno de los casos en cuanto a las mercancías que se pueden beneficiar de la rebaja.
7. Menciona si existe algún caso en el que obtener los beneficios de tener mercancías en una zona franca nos exija efectuar trámites aduaneros.

Problemas de la política comercial comunitaria

1. Tres viajeros procedentes de los EE.UU. se dirigen a una aduana de entrada de la UE a declarar lo siguiente: el 1.º un vídeo (derecho convencional: 14%) adquirido por 250 euros y un reproductor de CD (d.c. 9%) por 100 euros. El 2.º una aspiradora (2,2%) por 150 euros y otro vídeo (300 euros). El 3.º un exprimidor (2,2%) por 150 euros y un reproductor CD por 150 euros. Teniendo en cuenta que los viajeros pueden optar a veces por dos tipos de imposición, calcula la mejor alternativa para cada uno de los viajeros.
2. Una mercancía originaria de Papua-Nueva Guinea (ACP) se despacha a la importación en Indonesia (SPG); la empresa Sukartu S.A. efectúa una transformación cuyo efecto provoca que la codificación del producto cambie de 8510100000 a 8510300000. Los derechos correspondientes son:

	<u>Convencional</u>	<u>SPG</u>	<u>ACP</u>
85 10 30 00 00	2,2%	1,5%	0%

La empresa Import-Export SAL la adquiere por un valor de 7.000 euros (precio en factura) y la venta se efectúa en condiciones EXW Yakarta (el comprador sufraga los costes de transporte). La Cía naviera factura 2000 euros a I-E por hacer llegar la mercancía hasta el puerto de Rotterdam. Calcula la liquidación del arancel UE y detalla los documentos que deberá presentar en aduanas.

3. La empresa Calza2 SA desea trasladar parte de su actividad productiva a Tailandia, país beneficiado por el SPG. Teniendo en cuenta que la operación de perfeccionamiento que pretende localizar en Tailandia transforma el producto de la codificación 6406109000 a la 6402910000, y que los derechos aplicables son:

	<u>Convencional</u>	<u>SPG</u>	<u>ACP</u>
64 02 91 00 00	17%	11,9%	0%

estima si le conviene trasladar la producción si el ahorro en los costes de fabricación, deducido el coste de transporte, asciende a 5 euros por unidad. Cte de prod. (UE) de la unidad: 15 euros. Indica los documentos que deberá presentar en aduana y si es estrictamente necesario que se cumpla que el producto sea originario de Tailandia.

4. La empresa Image, SA importa cámaras fotográficas originarias de Japón, con una codificación:

	Convencional	SPG	ACP
90 06 51 00 00	4,2%	1,4%	0%

El último pedido se efectuó en condiciones CIF Bilbao, por lo que el coste de transporte y seguro de la mercancía corre por cuenta del vendedor, cuyo importe asciende a 5.000 euros; la factura alcanza los 15.000 euros. El proveedor japonés nos concede tres meses de financiación a un tipo Euribor anual del 3,45% más un diferencial de 1 punto, incluido en la factura. Calcula la cuota impositiva correspondiente al arancel de aduanas.

3. **FISCALIDAD INTERNACIONAL**

- 3.1. I.V.A., II.EE. y la exportación
- 3.2. I.V.A., II.EE. y la importación
- 3.3. El I.V.A. intracomunitario
- 3.4. El sistema Intrastat
- 3.5. Impuesto de Sociedades

3.1. I.V.A., II.EE. y la exportación

La Exportación como una operación exenta

La exportación de bienes hacia 3.^{os} países no pertenecientes a la U.E. es una operación exenta del gravamen de IVA; además, al contrario de lo que sucede con las operaciones exentas en el mercado interior, se trata de una exención “plena” pues permite seguir deduciendo el IVA soportado.

La *explicación teórica* para la exención de las exportaciones es que con ella se garantiza la neutralidad del impuesto: así se evita que el importador tenga que acumular la fiscalidad del país de origen y la del de destino. Por otra parte, el hecho imponible que se grava en el caso del IVA es la entrega de bienes, que en el caso de las exportaciones se considera efectuada en el exterior o fuera del territorio de aplicación del impuesto, por lo que no puede ser gravada.

Requisitos para que se pueda eximir el IVA

El exportador deberá conservar durante el plazo de prescripción del impuesto los siguientes *documentos*:

Documentos para la EXENCIÓN del IVA (Exp.)

- a. DUA de exportación.
- b. Factura comercial.
- c. Documento de transporte.

La presentación de estos documentos a las autoridades fiscales demuestra que las mercancías han salido realmente del T.A.C. La justificación de la salida es relativamente sencilla cuando nos encontramos ante exportaciones directas, es decir, si el exportador es el encargado de contratar el transporte. Por contra, resulta más complejo si la exportación es indirecta, cuando es el importador el

encargado de contratar el transporte. En este último caso, el exportador deberá exigir al cliente extranjero que le remita una copia diligenciada del DUA de exportación donde se mencione el nombre del proveedor, el NIF y la referencia a la factura expedida por el exportador.

Además de la exención a las operaciones de exportación, cuentan las empresas exportadoras con la ventaja de que pueden deducir el IVA y por tanto cobrarlo al final del periodo impositivo, que será solamente de un mes de duración si las empresas cumplen los siguientes requisitos:

- a. El exportador durante el año anterior o durante el año en curso ha tenido que haber exportado por encima de los 20 millones de ptas.
- b. Deberá asimismo estar inscrito en el Registro de Exportadores y Otros operadores Económicos de la agencia estatal de Administración Tributaria.

El procedimiento habitual en el caso de que se registren saldos positivos en cada periodo impositivo (IVA soportado > IVA repercutido), cuando hablamos de operaciones en el interior de España, es la deducción de esos saldos el periodo siguiente en el que se registre un saldo “negativo” por pagar a la administración tributaria. En el caso de que no se registren saldos negativos, es decir, que no tengamos que ingresar nada a hacienda los periodos impositivos posteriores, se liquidará de todas maneras el saldo positivo por parte de la administración al final del año.

El límite establecido a las empresas exportadoras para efectuarles la liquidación mensual de las diferencias entre IVA soportado y repercutido es el volumen de exportaciones multiplicado por el tipo impositivo general, 16%.

En estos casos, las empresas que aparecen en el registro de exportadores deben presentar una declaración liquidación de IVA mensual. Ha de tenerse en cuenta que como la exportación es una operación exenta, a las empresas exportadoras con cierta importancia les interesa liquidar el IVA lo antes posible porque su declaración será negativa, hecho que no suele suceder entre las empresas que operan principalmente en el mercado interior. De cualquier manera, todas las empresas pueden si así lo desean presentar la declaración de IVA mensualmente tal y como lo recoge la ley. No obstante, no les interesará a las que realicen únicamente operaciones interiores porque tendrán que hacer desembolsos positivos a hacienda, cosa que no ocurrirá con las grandes empresas exportadoras.

En otro orden de cosas, la exención aplicable a las operaciones intracomunitarias y otras operaciones asimiladas a las exportaciones también permite deducir el IVA soportado y cobrar la devolución del IVA mensualmente.

Régimen de viajeros

La entrega de bienes a no residentes en la Unión Europea está exenta si se trata de adquisiciones no comerciales (para uso personal) que superen un importe de 15.000 ptas. En la práctica, el comerciante cobra separadamente el importe de la venta y el impuesto al cliente, y solamente procederá a devolverle la cantidad correspondiente al impuesto cuando haya recibido una copia de la factura diligenciada en la aduana de salida; únicamente si sale realmente el producto en un plazo de 3 meses puede permitírsele la exención del impuesto.

(El importe del IVA puede ser cobrado por el viajero no residente a través de una de las “*entidades colaboradoras de la administración tributaria*”, que se encargan de recibir la factura diligenciada en las aduanas, pagarle al viajero el impuesto satisfecho y posteriormente enviar la factura diligenciada al comerciante para que éste le pague).

Operaciones asimiladas a las exportaciones

Las o.a.e. gozan de los mismos privilegios de exención que las verdaderas exportaciones. Aquéllas son:

- a. Entrada de mercancías en Z.Z. y D.D. F.F.
- b. Entrada de mercancías en depósitos aduaneros.
- c. Régimen de perfeccionamiento pasivo y exportación temporal.

Los Impuestos Especiales en la exportación

Los I.I.E.E. gravan como *hecho imponible* la *salida de fábrica* de los siguientes productos: los hidrocarburos, las labores del tabaco y las bebidas alcohólicas principalmente (Existen I.I.E.E. sobre determinados medios de transporte, pero su gravamen no influye en el comercio exterior). La salida de fábrica de mercancías sujetas al gravamen de los I.I.E.E. con destino a la aduana para despacharse a la exportación o con destino a alguna área exenta está exenta del pago del impuesto tal y como sucede con el IVA a la exportación. Se eximirá la salida de fábrica (h.i.) si las mercancías se remiten con un “*documento de acompañamiento*” donde se indiquen los datos de la aduana de exportación. Los documentos para justificar la salida del T.A.C. que hay que presentar son similares a los correspondientes al IVA, a los que se añade el documento de acompañamiento:

- a. DUA de exportación.
- b. Documento de acompañamiento dirigido a la aduana de salida.
- c. Factura comercial.

Operaciones asimiladas a las exportaciones: Las mismas que para el IVA con la corrección de que los depósitos aduaneros deberán tener la condición de depósitos fiscales.

3.2. I.V.A., II.EE. y la importación

Diferencia entre despacho a libre práctica y despacho a consumo: El d.l.p. supone que el exportador liquida únicamente el arancel, mientras que no paga el IVA a la importación; generalmente se efectúa esta liquidación cuando el estado de entrada de las mercancías en el TAC es diferente del Estado de destino final donde se va a devengar y liquidar el IVA. Por el contrario el despacho a consumo supone el pago tanto de los derechos de importación como del IVA, ya que las mercancías son introducidas en el Estado de destino dentro del TAC.

Sin embargo en realidad el despacho a libre práctica no se utiliza pues el hecho imponible gravado es la importación, exactamente el mismo que en el caso del arancel, por lo que se liquidan a la vez el IVA y las tasas arancelarias. En el caso de que se desee introducir la mercancía en un Estado diferente del de destino queda la opción de utilizar algunos de los sistemas de tránsito intra-comunitario que se suelen emplear para suspender el pago del arancel hasta que las mercancías lleguen al punto de destino definitivo, de tal forma que la empresa importadora pueda posteriormente deducirse el IVA soportado en el momento de la importación. Si pagara en un Estado diferente del de entrada de las mercancías, le resultará más difícil demostrar que ha efectuado ese ingreso en concepto de IVA.

Hecho imponible gravado: La importación es un hecho imponible gravado por el IVA. La razón de gravar con el IVA las importaciones es equiparar la carga impositiva que soportan los bienes comercializados en el interior con la carga impositiva soportada por los bienes importados. Estos son habitualmente exportados exentos del pago del impuesto, que además podrá generalmente deducirse por parte de los exportadores.

Regímenes suspensivos y otras exenciones

- a. Las exenciones otorgadas por la normativa comunitaria al pago de los derechos arancelarios aplicables por la existencia de regímenes aduaneros económicos o zonas donde no se grava el arancel (ZZ y DD.FF., y

D.D.A.A.) también representan una excepción en el gravamen del IVA, el cual tampoco resultará gravado en estos supuestos.

- b. Las segundas exenciones se refieren a entregas que de haberse realizado en el interior no habrían resultado gravadas (ejemplos: billetes, buques y aeronaves, sangre y elementos del cuerpo humano, etc.).
- c. *Bienes contenidos en los equipajes de los viajeros*: quedan exentos del impuesto siempre que no se trate de expediciones comerciales, y que el valor del conjunto de los bienes no exceda de 175 euros por persona, 90 euros si se trata de menores de 15 años. La franquicia o exención sólo se concede hasta estas cantidades, también teniendo en cuenta que el valor de cada bien no se puede fraccionar.

Devengo del impuesto

Se produce en el mismo momento en el que se devenga el arancel de importación, es decir, a la hora de tramitar el despacho de importación cuando se introducen las mercancías en el T.A.C.

Base Imponible

La base imponible será el valor en aduana de las mercancías al que se **sumarán** los gravámenes impositivos fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación (arancel), con la excepción del IVA.

También deberá añadirse al valor en aduana de la mercancía los gastos de transporte, manipulación y seguro de las mercancías posteriores a su entrada en el T.A.C. hasta el primer lugar de destino. El primer lugar de destino aparecerá expreso en el documento de transporte por presentar en la aduana.

Liquidación

Es una liquidación simultánea al pago de los derechos arancelarios, y se formalizará en una declaración tributaria en el modelo establecido por las autoridades aduaneras, que es el DUA. La liquidación la realiza siempre la aduana donde se importan las mercancías, al contrario de lo sucedido con las adquisiciones intracomunitarias, cuya declaración y liquidación la efectúa el propio adquirente en su declaración periódica de operaciones.

Impuestos especiales: la importación

La importación de alcohol, productos derivados, hidrocarburos y tabaco es hecho imponible para el cobro de impuestos especiales. El importador puede beneficiarse, al igual que sucedía con el arancel y el IVA, de alguno de los regímenes suspensivos para el pago del I.E.: importación temporal, franquicias, zonas y depósitos francos, perfeccionamiento activo, etc.

La liquidación e ingreso se realiza en el momento de ejecución del despacho de importación y empleando como impreso o modelo de declaración tributaria el DUA.

3.3. El I.V.A. intracomunitario

A. Introducción

A partir de la creación del mercado único el 1-1-93 y de la supresión de las fronteras físicas dentro de la UE, se vio necesario modificar la fórmula para aplicar el gravamen del IVA a las operaciones intracomunitarias por 2 razones:

1. La existencia de diferentes tipos de gravamen entre los distintos países miembros.
2. La imposibilidad por la supresión de fronteras de liquidar el impuesto en Aduana tal y como se había realizado hasta entonces.

Con este fin se aprobaron a través de las correspondientes directivas comunitarias las normas de armonización del IVA (que no vamos a mencionar aquí, relativas a los tipos mínimos de gravamen y los productos que pueden disfrutar de los 2 tipos mínimos), a las que se añadió el régimen transitorio de IVA, un régimen temporal y prorrogable que se eliminará cuando se iguale la presión fiscal por IVA en todos los países comunitarios. En ese momento se extinguirá el régimen transitorio, de tal manera que las adquisiciones y entregas intracomunitarias recibirán un tratamiento similar a las operaciones efectuadas dentro de cualquier país miembro, en concreto a las entregas gravadas en el interior de los Estados.

La consecuencia para las legislaciones fiscales de cada uno de los países miembros es que existen tres regímenes de IVA diferentes, uno de ellos correspondiente a las operaciones interiores, otro para las intracomunitarias y por último otro IVA distinto para las importaciones.

B. Régimen General (transitorio) del IVA. Condiciones

Los intercambios comerciales entre los países miembros reciben un tratamiento fiscal diferenciado, por lo que se hizo necesario evitar las denominaciones de importación y exportación, sustituyéndolas por las expresiones entregas y adquisiciones intracomunitarias.

En consecuencia se crea un *nuevo hecho imponible* que grava el IVA, la “adquisición intracomunitaria”. Al no poderse realizar el ajuste en frontera el régimen general que grava los intercambios intracomunitarios queda como sigue:

Gravamen en destino y exención en origen

- a. La entrega intracomunitaria queda exenta del IVA (de la repercusión del IVA por parte del vendedor), siempre y cuando se transporte la mercancía y tenga como destino otro Estado miembro. Esto ha de demostrarse con el documento de transporte hacia otro país comunitario e incluyendo el NIF del adquirente, correspondiente a otro país de la UE. Se trata de una exención plena del gravamen del IVA al igual que sucedía con las exportaciones.
- b. Cuando la mercancía llega a destino, la adquisición intracomunitaria queda sujeta al impuesto; el sujeto pasivo es el comprador, que deberá en su declaración periódica de IVA liquidar y deducir simultáneamente el impuesto, con un resultado financiero nulo para la empresa; el tipo impositivo que se grava es el correspondiente al Estado de destino de la mercancía. El adquirente se autofacturará el IVA, incluyéndolo en una factura adicional que acompañará a la remitida exenta de IVA por el suministrador extranjero.

La deducción del IVA soportado en la autofactura no es simultánea, sino que se efectuará en el periodo impositivo posterior a la repercusión del IVA. La repercusión del IVA se realiza en el periodo impositivo posterior al correspondiente a la operación.

Condiciones a la aplicación del Régimen General de IVA intracomunitario

El régimen general solamente se aplicará si concurren una serie de circunstancias; si esto no es así, tendremos que recurrir a los regímenes especiales, excepciones al régimen general. Las condiciones son:

- a. La operación debe recaer sobre bienes corporales, ser a título oneroso y realizarse en el interior del país, lo cual se comprueba a través del documento de transporte: certificamos que se ha transportado la mercancía desde un país miembro a otro.
- b. El adquirente deberá ser sujeto pasivo del impuesto, esto es, empresario profesional o persona jurídica que pueda liquidar el impuesto en destino, con excepción de las adquisiciones realizadas por las personas en régimen especial. (Solamente si el suministrador dispone del NIF de su cliente, residiendo este en otro Estado de la UE, y prueba a través del documento de transporte que se lleva la mercancía de un país a otro, conseguirá estar exento de la liquidación del IVA en origen. Si el cliente no facilitara su NIF, el suministrador debería repercutir el IVA de su país).

C. Regímenes específicos

1. P.E.R.S.

Las denominadas “personas en régimen especial” representan la primera excepción a la aplicación del régimen general del IVA intracomunitario. No liquidan periódicamente el IVA a las autoridades fiscales de su país. Son las siguientes:

- a. Personas acogidas al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca.
- b. Empresas que realizan operaciones exentas, como los centros de enseñanza, los hospitales, etc., que por efectuar operaciones exentas en el interior de su país no se pueden deducir el impuesto que tendrían que repercutir.
- c. Entidades Públicas que no desempeñan actividades empresariales, como los ayuntamientos, fundaciones, etc. Las adquisiciones intracomunitarias de las personas en régimen especial estarán gravadas en origen, al no tratarse en teoría de personas que puedan liquidar el impuesto en su país de residencia, esto es, en destino.

Sin embargo, las adquisiciones intracomunitarias de las PERS provenientes del resto de la UE no resultarán gravadas en origen si superan durante el año natural un importe de 10.000 euros (1.663.860 pts.); no obstante, los PERS siempre podrán tributar en destino si así lo desean, a través de la presentación del modelo 036 de Declaración Censal de Actividades. Esto lo harán así si el tipo impositivo en origen es superior que en España. Siempre hay que tener en

cuenta que estas empresas no podrán deducirse luego el IVA repercutido por ellas mismas o el soportado desde el exterior, ya que no realizan operaciones sujetas al impuesto.

Si el tipo impositivo exterior fuera inferior al interior, optarían por tributar los primeros 10.000 euros en origen y el resto a partir de los 10.000 euros en destino. La forma para que las personas en régimen especial liquiden el impuesto es la declaración-liquidación no periódica Modelo 309.

2. Medios de transporte nuevos

La adquisición de medios de transporte nuevos siempre se grava en destino, independientemente de que el comprador sea una P.E.R.S. o un particular. La entrega intracomunitaria por parte del vendedor está por tanto exenta del pago del impuesto. La adquisición resulta gravada, quedando el adquirente particular obligado a ingresar el IVA a través de la tramitación de la declaración liquidación no periódica Modelo 309.

3. Ventas a distancia

La venta se produce sin necesidad de desplazamiento del comprador al establecimiento del vendedor; los bienes se transportan de un país miembro a otro a cargo del vendedor con destino al adquirente. El vendedor será un profesional mientras que el adquirente ha de ser una PERS o un particular.

Funciona de forma similar al régimen especial al que están sometidas las PERS: por debajo de 35.000 euros (5.823.510 ptas.) de ventas en España por parte de cada empresa suministradora extranjera se tributa en origen, y si se supera ese importe durante el año, se tributará en destino. Esto indica que si la empresa vende en España un año por más de 5.823.510 pesetas, deberá a partir de esa cantidad tributar en destino a través de un representante fiscal establecido en España, lo cual se solicita a través del modelo 036 de Declaración Censal de Actividades, que le otorgará un número de identificación fiscal en España. La empresa suministradora puede si así lo desea tributar todas sus ventas en destino.

El régimen de viajeros residentes en la comunidad es distinto al de los viajeros no residentes en la comunidad. Por aplicación del régimen general, al ser los viajeros particulares personas que no tributan IVA en su país de residencia, y no puedan entregar un NIF que les identifique como sujetos pasivos del IVA, las ventas a los viajeros tributan en origen.

D. *Formalidades IVA.*

1. *Número de identificación a efectos de IVA*

El número de identificación está compuesto por un código que indica el país y unos caracteres adicionales, que pueden ser tanto cifras como letras. En el caso español el código del país son las letras ES al que se le añade el NIF. Este código alfanumérico tiene la finalidad de que las distintas administraciones fiscales de cada uno de los países miembros puedan intercambiar información, de tal manera que las autoridades tributarias de cualquier Estado ratifiquen la autenticidad de un n.º de identificación suministrado por una empresa extranjera.

Ya hemos mencionado anteriormente que es imprescindible disponer del NIF del importador para que sea efectiva la exención a la entrega intracomunitaria. De esta manera el fisco comprueba que el IVA es satisfecho por el adquirente en el extranjero.

- El número de identificación deberá consignarse en todos los documentos: facturas, declaraciones-liquidación, declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias, intrastat, etc.

2. *Declaraciones censales*

- Las personas o entidades residentes o no residentes deben registrarse en España mediante el Modelo 036, la “Declaración Censal de comienzo, modificación y cese de actividades” en la Administración tributaria española. Deberán tramitar este documento siempre que pretendan desempeñar actividades profesionales las cuales los conviertan en sujetos pasivos de IVA. Además a través de este documento obtienen el n.º de identificación fiscal a efectos de IVA mencionado en el apartado anterior. El procedimiento que deben seguir los no residentes para poder inscribirse es el nombramiento de un representante fiscal previamente a su inscripción en el registro del IVA. El representante fiscal suele ser la filial en España de la empresa matriz residente en otro país miembro.
- También han de presentar la declaración censal las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales y cuyas adquisiciones intracomunitarias estén sujetas a IVA. Es el caso de de las PERS que deben tributar IVA en destino si así les conviene o están obligados a ello.
- Las empresas españolas que por sus actividades se conviertan en sujetos pasivos del IVA en otros estados miembros deberán registrarse a su vez en aquellos países.

3. *Facturación*

- Los sujetos pasivos del impuesto tienen la obligación de expedir y entregar facturas; en las adquisiciones intracomunitarias el sujeto pasivo es el comprador o adquirente, por lo que éste queda obligado a “emitir” una autofactura, dirigida por la empresa a si misma. En esta autofactura deberá indicar el nombre del proveedor extranjero, y por supuesto el importe de la operación y la cantidad de IVA a ingresar en Hacienda que corresponda.
- La emisión de una autofactura por cada adquisición intracomunitaria se puede sustituir por una “factura-resumen” que incluya todas las operaciones intracomunitarias registradas durante el plazo máximo de un mes, sin tener esto que decir que sus declaraciones-liquidaciones tengan que ser mensuales. Lo que se indica es que no deben resumirse operaciones correspondientes a más de un mes de tiempo.

4. *Libros registro de IVA*

Las autofacturas se registran tanto en el libro de registro de facturas emitidas como en el de facturas recibidas para repercutir y soportar a la vez el impuesto.

5. *Declaración-liquidación de IVA:*

El sujeto pasivo efectúa una autoliquidación en el modelo que le corresponda. Hay dos plazos de presentación, mensual y trimestral. La mensual está reservada a las empresas exportadoras que cumplan las condiciones expuestas anteriormente, las grandes empresas con un volumen de facturación anual superior a los 1.000 millones de pesetas y todas las empresas que así lo deseen. El plazo trimestral está reservado para el resto de las empresas. El Modelo 300 es la declaración-liquidación trimestral, el 320 la correspondiente a las grandes empresas con periodicidad mensual, el Modelo 330 para la mensual de los exportadores, y por último existe otro “Modelo n.º 309 de declaración no periódica” que emplean las PERS y los particulares que sean sujetos activos del impuesto. La declaración-liquidación ha de presentarse antes del día 20 del mes siguiente del periodo de referencia.

6. *Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias*

Estamos ante otro documento que ha de presentarse conjuntamente a la declaración-liquidación por parte de todas las empresas que hayan efectuado entregas o adquisiciones intracomunitarias.

E. *Tráfico intracomunitario de bienes sometidos a impuestos especiales.*

- El principio general de aplicación es el gravamen a la salida de fábrica, por lo que manteniéndolo los impuestos especiales se gravan en origen aunque el destino final de los productos sea otro Estado perteneciente a la UE.
- No obstante, existe un régimen suspensivo que se concede a los “depositarios autorizados” (fabricantes de productos gravados por impuestos especiales que superen determinados niveles de producción anuales), a través del cual se suspenderá el pago del impuesto hasta la salida a consumo de las mercancías en el Estado miembro de destino, donde sí se grava por fin el impuesto.

3.4. El sistema Intrastat

A. *Introducción*

- A partir de 1993, con la supresión de los trámites aduaneros en frontera que persistían para los intercambios comerciales entre los países miembros, se pierde consiguientemente la posibilidad de obtener información estadística sobre dichos intercambios.
- Antes las estadísticas de comercio intracomunitario se elaboraban a partir de la información contenida en los DUA, los cuales se hubieron de tramitar hasta 1993 para toda operación comercial entre los socios de la UE. Con la supresión de la presentación del DUA u otro documento distinto en frontera que certifique las compraventas entre empresas residentes en la Comunidad, se pierde la fuente de información estadística y nace la necesidad de crear otro sistema. Este se denominó en el momento de su creación sistema intrastat, con el exclusivo fin de disponer por parte de los Estados de las cifras comerciales, aunque desde el punto de vista empresarial resulta interesante sobre todo destacar que nace una nueva obligación a la hora de presentar los documentos correspondientes a toda transacción comercial.

B. *Personas que deben presentar el Intrastat*

- Los particulares o personas en régimen especial, esto es, todas aquellas personas físicas o jurídicas que no tributan mediante el régimen general

de IVA intracomunitario, no están obligadas a tramitar declaración alguna de operaciones conforme a los modelos intrastat.

- Este principio general tiene una excepción: aquellas personas en régimen especial que sean sujetos pasivos del IVA intracomunitario en su país sí tendrán que efectuar la declaración intrastat. El régimen específico relativo a las PERS indica que si se supera durante un año un volumen de adquisiciones intracomunitarias de 10.000 euros, entonces quedarían obligadas a tributar por el resto en su propio país, quedando las adquisiciones gravadas en destino y exentas en origen. Lo mismo sucede con la obligación de presentación del documento intrastat, si se supera el umbral de adquisiciones de 10.000 euros, la empresa aunque no pertenezca al régimen general de IVA quedará obligada a presentar la declaración intrastat.
- También quedarán obligadas a presentar la declaración intrastat si optan voluntariamente por tributar en destino tal y como lo recoge la norma.
- Los particulares o personas en régimen especial que adquieran medios de transporte nuevos también quedan obligados a presentar la declaración intrastat, al igual que están obligados a ingresar el IVA en su propio país, es decir, en destino.

C. Umbrales de simplificación y de asimilación

Dependiendo de cuál sea el volumen anual de introducciones o expediciones intracomunitarias tendremos que someternos a distintas obligaciones en cuanto a la presentación de documentos intrastat.

- Merece la pena destacar en primer lugar que el cómputo de las introducciones y de las expediciones se hace por separado, y que existen sendos documentos (diferentes) para cada tipo de declaración:

La declaración puede ser detallada o simplificada, una correspondiente a las expediciones (se utiliza más frecuentemente que entrega en la terminología intrastat) y otra a las introducciones (se utiliza más frecuentemente que adquisición en la terminología intrastat).

- Los operadores pueden estar solamente obligados a presentar la declaración correspondiente a las expediciones o a las introducciones, dependiendo del volumen de lo vendido o comprado en Europa durante el ejercicio, sin tener siempre que efectuar la entrega de ambas declaraciones en caso de superar algún umbral.

- En primer lugar, para que el operador quede obligado a presentar la declaración intrastat “detallada”, es necesario que haya realizado introducciones o expediciones por encima de los 16 millones de pesetas durante el año precedente o el ejercicio en curso. El cómputo de las expediciones y de las introducciones se calcula por separado, resultando la empresa obligada sólo a presentar la declaración detallada de las expediciones únicamente si éstas superan el umbral de los 16 millones anuales. Lo mismo sucedería por supuesto con las introducciones.
- Si las expediciones o introducciones no superan los 16 millones y son superiores a los 6 millones, entonces el operador queda obligado a presentar la declaración denominada “simplificada”, donde solamente se consiguan los siguientes datos:
 - a. Identificación de los operadores.
 - b. Estado Miembro de procedencia o destino.
 - c. Código de las mercancías.
 - d. Importe facturado y valor estadístico.
- Por último, si las expediciones o introducciones no alcanzan un volumen anual de 6 millones de pesetas, el operador no efectuará ninguna declaración adicional, y se emplearán para elaborar las cifras de comercio exterior los guarismos contenidos en la “Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias” Modelo 349 a efectos del IVA.

D. *Presentación de la declaración Intrastat*

- La declaración Intrastat debe presentarse mensualmente recogiendo todas las transacciones intracomunitarias en las que se haya devengado IVA. La declaración incluirá las operaciones del mes precedente y debe entregarse durante los 6 primeros días hábiles del mes posterior al mes referenciado.
- Generalmente es necesario presentar un impreso distinto por cada operación comercial; sin embargo, existe la posibilidad de efectuar declaraciones globales de operaciones si así lo permiten la naturaleza de las mercancías y la identidad de los proveedores o clientes.
- La declaración puede entregarse en papel o soporte electrónico.

E. Tipos de declaración Intrastat.

Teniendo en cuenta las obligaciones de presentación de declaraciones, existen 4 modelos Intrastat por cumplimentar:

- A. Declaración Detallada de expediciones: N-E.
Declaración Detallada de introducciones: N-I.
- B. Declaración Simplificada de expediciones: S-E.
Declaración Simplificada de introducciones: S-I.

F. No aplicación del sistema Intrastat:

El sistema Intrastat no se aplica a aquellas mercancías que circulen al amparo de los regímenes de perfeccionamiento activo o de transformación bajo control aduanero.

G. Sanciones:

El incumplimiento de la obligación de declarar o presentar los documentos intrastat según el valor de las transacciones realizadas durante el año puede ser sancionado por multas de hasta 5 millones de pesetas.

3.5. Impuesto de Sociedades

A continuación se van a analizar los aspectos principales del influjo que tiene el comercio exterior sobre la liquidación del impuesto de sociedades. En concreto se contemplan dos vertientes relativas a dicho gravamen directo:

- 1.º Deducciones o beneficios fiscales que supone la actividad económica exterior con relación a la liquidación del impuesto de sociedades.
- 2.º Métodos para evitar la doble imposición internacional de los beneficios empresariales.

A. Beneficios fiscales a empresas exportadoras inversoras en el exterior

La legislación española concede beneficios fiscales a aquellas empresas exportadoras que invierten en el exterior con la intención de apuntalar su posición comercial mediante la creación de filiales comerciales o establecimientos permanentes en el extranjero.

Se exige, no obstante, que las inversiones no sean empleadas en la localización de actividades manufactureras fuera de nuestras fronteras, perjudicando consiguientemente la actividad exportadora, la creación de empleo y el crecimiento económico potencial.

A continuación se ofrece una relación de las inversiones en la actividad internacional que gozan de la aplicación de beneficios fiscales, además de la forma en que se aplican las ventajas fiscales al efectuar la liquidación del impuesto de sociedades.

Inversiones acogibles

1.º Inversión en inmovilizado material

Realizada con el objeto de crear sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero. La deducción se concede por la creación y NO por los gastos de conservación y mantenimiento.

2.º Inversión en inmovilizado financiero

Se trata de la suscripción o adquisición de participaciones en sociedades extranjeras. Se exige una participación mínima del 25% del capital social de la empresa participada. También se otorga para la constitución de sociedades filiales en el extranjero.

3.º Gastos amortizables

Ha de demostrarse que se trata de gastos empleados para favorecer la penetración de la empresa en los mercados exteriores. Por ejemplo, pueden deducirse de la cuota los gastos en publicidad, propaganda, asistencia a ferias internacionales, montaje de exposiciones para promocionar la empresa en los mercados exteriores, etc. De todos modos, se exige por un lado que sean gastos considerados de proyección plurianual y por tanto amortizables; por otro lado, deben afectar a un conjunto de expediciones comerciales.

Forma de aplicar las deducciones

La deducción se aplicará sobre la cuota líquida (según la terminología de la norma foral, la cuota líquida es la cuota íntegra –el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen– menos las deducciones por doble imposición y

las bonificaciones; en la ley estatal no se emplea la denominación cuota líquida) correspondiente al impuesto de sociedades que tenga que pagar la empresa.

Con relación al importe de la deducción, aparte de los gastos de mantenimiento y conservación de las sucursales los cuales ya hemos mencionado que no se han de contabilizar, la ley indica que respecto a la participación en empresas extranjeras, no formarán nunca parte del monto por deducir ni los intereses ni los impuestos indirectos o directos que se devenguen.

El porcentaje de la deducción alcanza el 25% de los conceptos expresados con anterioridad.

La deducción no podrá superar en ningún caso el 35% de la cuota líquida del ejercicio. En Vizcaya este límite se amplía hasta el 40%.

Ejercicio al que se imputan los conceptos anteriores

Gastos de proyección plurianual: estos gastos se deducen en el ejercicio en el que se efectúan, con independencia de que por afectar a dos o más ejercicios sucesivos se imputen (fiscal o contablemente) a éstos; así sucede con la inversión en la creación de establecimientos permanentes o sucursales en el extranjero: la deducción se ha de practicar siempre en el ejercicio durante el cual se materialice el coste. Esto en la práctica supone que sólo se va a poder deducir una parte de la inversión realizada dadas las limitaciones existentes a la deducción.

Adquisición de participaciones: la deducción se aplica el año durante el cual se alcanza el 25% de la participación en el capital social de la empresa extranjera; sin embargo, la base de la deducción comprenderá solamente lo invertido en el ejercicio durante el cual se alcanza el 25% y en los dos precedentes. Por lo tanto, puede darse el caso de que se puedan únicamente deducir cantidades inferiores a las desembolsadas globalmente en la participación de la compañía extranjera.

Incompatibilidad con otros incentivos

Las deducciones a la inversión en el exterior son incompatibles con cualquier otro incentivo fiscal a la inversión.

Permanencia de la inversión

La normativa del impuesto no exige una permanencia mínima de la inversión para tener derecho a la deducción, por lo que la empresa podrá enajenar los activos adquiridos los ejercicios siguientes si así lo estima conveniente. No obstante, es preciso vincular la inversión con la actividad exportadora para obtener la deducción.

Nota: tipos impositivos según la norma foral y la ley estatal: norma foral, tipo de gravamen general del 32,5% (30% para las pymes). Según la ley estatal, el tipo general de gravamen es del 35%.

B. Eliminación de la doble imposición internacional

El concepto de doble imposición internacional

Algunos sujetos pasivos tienen que pagar un impuesto por el mismo concepto o la misma obtención de renta en dos países, ésta es la denominada doble imposición internacional. La D.I.I. está causada porque en la mayoría de los sistemas impositivos se combinan criterios territoriales con criterios personales a la hora de gravar los impuestos: es decir, las rentas obtenidas por no residentes se gravan tanto en el estado donde se obtiene la renta como en el estado donde reside la empresa o sujeto pasivo.

Métodos utilizados para eliminar o disminuir la doble imposición internacional

Existen dos métodos principales empleados para tratar de eliminar la doble imposición internacional:

- A. Convenios de doble imposición internacional.
- B. Medidas unilaterales contenidas en la legislación española.

A. Convenios de doble imposición internacional

Son acordados bilateralmente y contribuyen a evitar la doble imposición. Actualmente España tiene firmados Convenios de Doble Imposición con unos 40 países, entre los cuales se encuentran los principales socios comerciales de España: los países de la UE, OCDE, los antiguos países del Este y las economías más significativas entre las naciones en vías de desarrollo (India, China, Brasil, México, Argentina, Túnez).

Los Convenios de doble imposición internacional suelen establecer que las rentas o beneficios sean gravados en los territorios donde se hayan obtenido, quedando por tanto total o parcialmente exentos del gravamen del país de residencia de la empresa. El país de residencia de la empresa se obliga a establecer unos métodos para eliminar o al menos mitigar la doble imposición.

Se ha de resaltar que de existir un Convenio de doble imposición, quedan invalidadas las medidas unilaterales españolas, tanto de régimen común como forales, por lo que *prevalece siempre el Convenio* sobre la norma española,

B. Medidas unilaterales contenidas en la legislación española

Junto a los Convenios de doble imposición, los Estados también emplean medidas unilaterales en su legislación interna para eliminar o paliar la doble imposición.

Las técnicas unilaterales más utilizadas para evitar la doble imposición internacional son las siguientes:

a. Régimen de exención

1. Integral: la renta gravada en el Estado fuente queda exenta en el Estado de residencia.
2. Con progresividad: Existe una técnica que se emplea por parte de algunos países y que pretende mantener la progresividad del impuesto, la cual consiste en eliminar la renta gravada en el extranjero pero incluyéndola a la hora de determinar el tipo de gravamen.

b. Régimen de imputación

1. Integral: se deduce la cuota satisfecha en el Estado fuente.
2. Ordinaria: se deduce la cuota satisfecha en el Estado fuente, con el límite de la fracción de cuota que a esa renta corresponda en el Estado de residencia; es decir, se puede deducir la totalidad del impuesto extranjero, siempre que este no sea superior al que hubiera tenido que pagar por la misma renta en el Estado de residencia. Éste es el método que se utiliza en España para evitar la doble imposición. En concreto, la Ley española en su **artículo 29** afirma que las empresas que hayan obtenido rendimientos gravados en el extranjero pueden deducir de sus cuotas la *menor* de las cantidades siguientes:
 - a. El importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero.
 - b. El importe del impuesto que correspondería pagar en España por esas rentas.

Las rentas o rendimientos obtenidos en el extranjero se contabilizan como ingresos computables para hallar la base imponible, mientras que no se incluye como gasto computable el impuesto pagado en el extranjero.

Las deducciones que no se puedan aplicar por insuficiencia de cuota podrán deducirse los 7 periodos impositivos siguientes (15 en la Norma Foral).

Los diferentes rendimientos obtenidos en extranjero no se deducen globalmente, lo cual es importante pues los resultados serían diferentes si así se hiciera.

La agrupación de los rendimientos en el exterior, si bien no es completa, sí es parcial, agrupándose los rendimientos obtenidos en un mismo país extranjero y contabilizándose individualmente los ingresos correspondientes a cada uno de los establecimientos permanentes en el exterior.

La razón por la cual los resultados son diferentes es la existencia de diferentes tipos impositivos en cada uno de los países donde obtenemos rendimientos. En el momento de comparar cuál de las cantidades tenemos derecho a deducir (el impuesto realmente pagado o lo que hubiera correspondido pagar en España), tenemos que hacer la comparación entre los rendimientos tomados individualmente como antes hemos mencionado.

Ejemplo

Fecha	Importe Neto	Impuesto extranjero	Suma
1-3-98	4.250.000	1.750.000	6.000.000
10-6-98	2.500.000	1.500.000	4.000.000
10-6-98	5.400.000	2.000.000	7.400.000
	12.150.000	5.250.000	17.400.000

Si los rendimientos hubieran sido obtenidos totalmente en el mismo país, tendríamos que acumular los rendimientos:

Impuesto extranjero: **5.250.000**; base de la deducción (renta bruta o ingresos brutos antes de impuestos): $6.000.000 + 4.000.000 + 7.400.000 = 17.400.000$.

Impuesto en España: $0.35 \times 17.400.000 = 6.090.000$. En este caso deduciremos el impuesto extranjero pues es la cantidad inferior.

Si tomáramos los rendimientos individualmente, el resultado sería diferente: aplicando el gravamen español a cada una de las rentas extranjeras:

- 1.º $0,35 \times 6.000.000 = 2.100.000 > 1.750.000$, por tanto deduce todo el impuesto extranjero.
- 2.º $0,35 \times 4.000.000 = 1.400.000 < 1.500.000$, deduce sólo el impuesto español.
- 3.º $0,35 \times 7.400.000 = 2.590.000 > 2.000.000$, deduce todo el impuesto extranjero.

Por consiguiente, deduce menos al tomar las cantidades por separado, en concreto 100.000 ptas. menos.

Rendimientos procedentes de establecimientos permanentes en el exterior

Ley española

El artículo 29 bis de la LIS indica que se podrá deducir el 100% de la cuota correspondiente a las rentas de los establecimientos permanentes si se cumplen los siguientes requisitos:

Que el país donde se sitúa el establecimiento no sea un paraíso fiscal.

Que exista un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Norma Foral vizcaína

La legislación vizcaína emplea el procedimiento de exención, no incluyéndose en la base imponible las rentas de los establecimientos permanentes que cumplan la siguiente condición:

- Que no se encuentren en un paraíso fiscal.

La doble imposición internacional de dividendos

Esta modalidad de doble imposición internacional se produce de manera similar a la doble imposición por dividendos dentro de un mismo país: en este caso los dividendos cobrados por una sociedad residente procedentes de los beneficios de una sociedad extranjera están gravados previamente en el estado de origen, donde reside la sociedad pagadora de los dividendos (el Estado fuente).

Posteriormente estos ingresos vuelven a ser gravados por considerarse rendimientos sujetos al gravamen del Estado fuente. Mediante los métodos emplea-

dos para evitar la doble imposición de dividendos, se pretende eliminar la doble imposición a la que son sometidos los dividendos a nivel internacional:

- a. La sociedad pagadora de los dividendos tributa por sus beneficios el impuesto de sociedades.
- b. La sociedad perceptora de los dividendos también ve gravada la obtención de aquéllos en el Estado fuente, donde reside la empresa pagadora, generalmente en forma de retención o pago a cuenta.

Por aplicación del artículo 30 de la LIS, el impuesto satisfecho por la sociedad pagadora de los dividendos en el extranjero puede deducirse, siempre que no fuera superior al pagadero en España. Se establece la condición de que la participación en el capital social sea superior al 5% y que esa participación se haya mantenido ininterrumpidamente durante al año anterior al momento del pago del dividendo.

Si no poseyera la empresa matriz el 5% del capital social de la filial, no se podría deducir en sociedades más que la retención que se le practica en el exterior por percibir esas rentas. Lo mismo sucede según la legislación foral.

No obstante, se podrá deducir la totalidad de la cuota correspondiente al dividendo en España, independientemente de que sea superior a lo pagadero en el Estado español, si se cumplen los siguientes requisitos (artículo 30 bis de la LIS):

- a. La participación directa en el capital social de la empresa no residente ha de ser superior al 5%.
- b. La referida participación ha de mantenerse de manera ininterrumpida en el año inmediatamente anterior al pago del dividendo.
- c. Las rentas deben obtenerse en países que no sean paraísos fiscales y que tengan un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Rendimientos a los que se aplica la deducción

Es exclusivamente aplicable a rendimientos como los dividendos, las participaciones en los beneficios, o los beneficios derivados de la transmisión de valores.

Legislación Foral

En lo que corresponde a las filiales en el extranjero de las empresas vizcaínas, su régimen fiscal es diferente al correspondiente a la normativa de territorio único, ya que en vez de tener la posibilidad de efectuar la deducción del 100% de lo

satisfecho en el extranjero, se permite no incluir esas rentas en la base imponible, quedando por tanto gravadas sólo en el extranjero. Las *condiciones* que exige la Norma Foral figuran en el artículo 19, donde se expresa que ha de estar participada la filial al menos en un 5% del capital, y que no deberá residir en un paraíso fiscal.

Cálculo de la deducción

La empresa matriz debe incluir en su base imponible:

- a. Impuesto efectivamente pagado por la filial no residente respecto a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.
- b. Gravamen o retención en origen sobre el dividendo. Por supuesto, también los dividendos pagados por la sociedad extranjera han de ser registrados como ingresos en la base imponible. (como los dividendos los recibe por su importe neto, los conceptos impositivos anteriores se computan en la base mediante ajuste extracontable).

Posteriormente se deduce de la cuota íntegra tanto el impuesto pagado por la filial como la retención en origen de los dividendos.

La doble deducción no podrá exceder de la cuota que en España se hubiera satisfecho de obtener las rentas en España, con las excepciones mencionadas con anterioridad.

A los métodos establecidos para evitar la doble imposición de dividendos les es aplicable lo mencionado anteriormente con relación a los Convenios de doble imposición respecto a la obtención de otras rentas en el extranjero.

Ejemplos

1. La sociedad residente “M” participa al 70% en una sociedad filial no residente “F”. Recibe “M” un dividendo bruto (incluye retención) de 100.000 ptas. El tipo de retención en el Estado fuente es del 15%, mientras que el tipo que grava los beneficios es del 40%. ¿Qué deducción podrá aplicarse en el Estado Español (tipo del 35%)? Hállala si existe un Convenio de doble imposición sin ser paraíso fiscal o si no sucede esto. Efectúa asimismo la liquidación según la Norma Foral de Bizkaia. Compara las tres liquidaciones.

$100.000 - 15.000$ (retención) = 85.000: dividendo neto percibido por “M”.

Impuesto subyacente (correspondiente a lo pagado por la filial) que corresponde al dividendo:

$X(1-0,4) = 100.000$; $X = 100.000/0,6$; $X = 166.666$: beneficio bruto correspondiente a la empresa matriz según su porcentaje de participación, que resulta la base imponible que hay que declarar.

Lo que paga la filial por IS: $0,4 \times 166.666=66.666$.

$166.666 \times 0,35=58.333$ ptas.: impuesto que tendría que pagar en España.

Impuesto que satisface en el extranjero: $66.666 + 15.000 = 81.666$, no va a poder deducirse la totalidad del impuesto pagado en el extranjero, sino que sólo podrá deducir 58.333 ptas. en el caso de que no existiera Convenio de doble imposición o fuera un paraíso fiscal (tiene más del 5% del C.S.).

Podrá deducir de cumplirse las condiciones la totalidad de la cuota impositiva en España correspondiente al dividendo. En este caso particular, al ser superior el gravamen exterior en comparación con el español, se pueden deducir las mismas 58.333 pts.

Normativa Foral Vizcaína: si se cumple que no procede de paraísos fiscales, no se incluiría en la B.I., por lo que se pagaría lo satisfecho en el extranjero: 81.666, quedando exenta del gravamen vizcaíno. El resultado es exactamente igual al experimentado empleando la legislación estatal.

2. La sociedad filial participada en el exterior obtiene un beneficio de 1.000 euros, que son gravadas por un impuesto de sociedades del 34%. Transfiere a la sociedad residente en función de su participación en el capital social de la filial el 25% de sus beneficios después de impuestos, no existiendo gastos relacionados con la operación. La retención de dividendos distribuidos alcanza el 10%. Halla la deducción aplicable, según la norma estatal, con y sin Convenio y según la Norma Foral. Compara los distintos resultados.

b.º bto total: 1.000 euros. B.º total después de impuestos: $1.000-340=660$.

Parte correspondiente a la matriz: $0,25 \times 660=165$ euros.

Impuesto soportado por la empresa en el exterior:

- a. $0,25 \times 340$ ó $0,34 \times 250 = 85$ euros. del impuesto pagado por la filial en concepto de IS.
- b. Retención: $0,1 \times 165 = 16,5$ euros. TOTAL impuesto pagado en el extranjero: $85 + 16,5 = 101,5$.

[Dividendo que cobra realmente la empresa: $250-(250 \times 0,34)-0,1 \times (250-250 \times 0,34) = 148,5$].

Límite de la deducción: $0,35 \times 250 = 87,5 < 101,5$; por tanto sólo podremos deducirnos lo que tendríamos que haber pagado en España de obtener esas rentas, si no existe Convenio de doble imposición. Si existe Convenio de doble imposición se deducirá lo mismo, esto es, la parte de la cuota española correspondiente al dividendo extranjero, 87,5 euros.

Si no existiera Convenio, se podrían deducir sólo los 87,5 euros.

Según la norma foral, las rentas no se incluirían en la base imponible. Se pagaría el impuesto extranjero solamente, 101,5 euros. La liquidación es similar a la que se practica según la legislación de territorio común.

Cuestiones de fiscalidad internacional

1. Detalla qué condiciones debe cumplir una empresa para disfrutar de la exención plena del IVA a la exportación.
2. Menciona qué documentos debemos conservar para eximirnos de la repercusión del IVA en las entregas intracomunitarias.
3. Si como particulares nos dirigimos a adquirir bienes a otros países comunitarios, indica qué tipo impositivo de IVA gravará esta adquisición.
4. Razona qué tipo impositivo tendremos que satisfacer si compramos a distancia en la UE, y si durante un mismo año el vendedor nos puede cobrar distintos tipos impositivos por adquirir el mismo artículo.
5. Comenta si nos puede convenir efectuar la declaración liquidación de IVA mensual no estando inscritos en el registro de exportadores y registrando una diferencia en la liquidación del IVA a nuestro favor por la importancia de nuestras operaciones exteriores.
6. Razona si la retención a los dividendos practicada en el exterior se aplica al dividendo antes de impuestos o después de impuestos (refiriéndonos al impuesto pagado por la sociedad participada en el extranjero).
7. Menciona con qué tipo impositivo quedarán gravadas las rentas obtenidas en el extranjero en aplicación de las medidas unilaterales contenidas en la legislación española para evitar la doble imposición internacional. Señala los distintos supuestos y las normas referidas a los dividendos.

Problemas de fiscalidad del comercio exterior

1. Estima si le conviene a la empresa Epsilon SA figurar en el Registro de exportadores y otros operadores económicos, en el caso de que venda una cantidad de 150.000 euros al mes en el mercado español, 100.000 euros en el resto de la UE y 75.000 euros fuera de la UE. Supón asimismo que las compras cuyo IVA es deducible suponen el 40% de la facturación total, siempre a un IVA del 16%. Halla cuánto podrá cobrar como máximo la empresa al final de cada periodo impositivo. Calcula cuánto tendría que vender como mínimo en el exterior para que le resulte beneficioso figurar en el registro de exportadores, con las mismas ventas domésticas.

2. La empresa Profitsa registra las siguientes ventas durante el año 1999:

<i>Exportaciones</i>	<i>Entregas intracomunitarias</i>	<i>Ventas interiores</i>
25.000 euros	50.000 euros	75.000 euros (enero)
60.000 euros	60.000 euros	80.000 euros (febrero)
50.000 euros	70.000 euros	60.000 euros (marzo)

El porcentaje del IVA soportado sobre las ventas asciende al 40%. Calcula las liquidaciones de IVA (16%) correspondientes a los 3 periodos impositivos, tanto si la empresa figura en el registro de exportadores como si no figura. Comprueba cuál es la más favorable para la empresa.

3. En aplicación de las medidas generales para evitar la doble imposición, sin que existan Convenios, y según la normativa de régimen común, agrupa los siguientes rendimientos y calcula cuál será la deducción que podrá aplicarse la empresa:

Fecha	Importe Neto	Impuesto extranjero	Suma
1-3-99	4.250.000	1.750.000	6.000.000
10-6-99	2.500.000	1.500.000	4.000.000
10-6-99	5.400.000	2.000.000	7.400.000
Total	12.150.000	5.250.000	17.400.000

Supón que los rendimientos se obtienen en el mismo país y halla la deducción que permitiría ese supuesto; a continuación considera que los tres se obtienen en el mismo país, pero que el obtenido el 1/3/99 corresponde a un establecimiento permanente. Por último efectúa la deducción si se hubieran obtenido por tres establecimientos permanentes distintos.

4. La sociedad residente "M" participa al 70% en una sociedad filial no residente "F". Recibe "M" un dividendo bruto (incluye retención) de 100.000 ptas. El tipo de retención en el Estado fuente es del 15%, mientras que el tipo que grava los beneficios es del 40%. ¿Qué deducción podrá aplicarse en el Estado Español (tipo del 35%)? Hállala si existe un Convenio de doble imposición sin ser paraíso fiscal o si no sucede esto. Efectúa asimismo la liquidación según la Norma Foral de Bizkaia. Compara las tres liquidaciones.

5. La sociedad filial participada en el exterior obtiene un beneficio de 1.000 euros, que son gravadas por un impuesto de sociedades del 34%. Transfiere a la sociedad residente en función de su participación en el capital social de la filial el 25% de sus beneficios después de impuestos, no existiendo gastos relacionados con la operación. La retención de dividendos distribuidos alcanza el 10%. Halla la deducción aplicable, según la norma estatal, con y sin Convenio y según la Norma Foral. Compara los distintos resultados.

4. **CONTRATACIÓN INTERNACIONAL**

4.1. Introducción

4.2. Incoterms

4.1. Introducción

El problema al que se enfrentan las empresas que celebran contratos mercantiles y que residen en diferentes países es la inexistencia de una legislación mercantil común a la que pueda someterse el contrato firmado.

Para evitar el vacío legal producido por la inexistencia de una legislación mercantil común, las empresas pueden optar por las siguientes alternativas:

1. *Redactar en el contrato todos aquellos aspectos que no vengan regulados por la ley*

Sin embargo, la redacción de los contratos se haría demasiado complicada en el caso de incluir cláusulas intentando cubrir todo el vacío legal. Para soslayar este inconveniente, se puede recurrir a:

2. *Elegir una de las legislaciones de los países donde residen las partes contratantes*

Esta solución plantea el problema del conocimiento de la legislación del país extranjero si aceptamos basarnos en las leyes de la otra parte contratante. Las legislaciones mercantiles de los países presentan importantes diferencias, pudiéndose distinguir entre dos grupos de códigos de comercio en el ámbito de los países desarrollados.

- a. Legislación mercantil angloamericana. Se trata de la legislación de comercio existente en Gran Bretaña y los EE.UU. Se conoce igualmente por el término de “common law”, y destaca por ser un conjunto de leyes basado en la libertad de las partes a la hora de contratar. Existen por tanto pocas leyes que regulen los contratos, lo que obliga a las compañías a redactar contratos más extensos.

- b. Legislación mercantil continental. Se trata de la legislación de comercio correspondiente a los países europeos continentales; por lo general cada uno de los códigos de comercio forma un cuerpo normativo más completo, por lo que no surge la necesidad de redactar amplios acuerdos entre las partes.

El problema del dominio de las distintas leyes de comercio ha provocado el intento de legislar normas comunes a nivel internacional como tercera alternativa:

3. *Utilizar como base del contrato la legislación común aplicable a nivel internacional*

El movimiento de unificación legislativa se manifiesta a través de tres elementos:

- a. *Legislación uniforme de carácter general.* Se trata de textos legislativos aplicables a todos los sectores económicos. Ejemplos: “Convenio de Naciones Unidas sobre los contratos de compraventa internacional de mercancías”, firmado en Viena en 1980, o el “Convenio de Ginebra de 1981 sobre transporte internacional”.
- b. *Contratos-tipo y condiciones generales de venta.* Son elaborados por asociaciones profesionales o por patronales de sectores: la complejidad del trato mercantil en algunos sectores ha obligado a una unificación legislativa complementaria; como ejemplo nos encontramos las condiciones generales de venta redactadas por la Comisión para Europa de Naciones Unidas, que legislan suministros de plantas llave en mano, trabajos eléctricos y mecánicos o entregas de determinadas maquinarias.
- c. Tipificación de cláusulas contractuales. Son cláusulas comunes que se incorporan a los contratos internacionales, como los incoterms o las reglas y usos uniformes de los créditos documentarios, el uso del papel comercial, las garantías contractuales, etc.

Solución de litigios

Las empresas también deben plantearse a qué tribunales van a acudir en caso de litigio. Se puede escoger cualquiera de los tribunales de los países donde residen las partes contratantes; la segunda opción son las cortes de arbitraje.

Se puede optar por:

- a. Los Tribunales ordinarios.
- b. Las cortes de arbitraje.

Para recurrir a una determinada corte de arbitraje, se ha de incluir una cláusula tipo dentro del texto del contrato de compraventa, generalmente es la misma corte la que establece el texto exacto de la cláusula que se tiene que incorporar.

La elección de una u otra corte de arbitraje no presupone que se deba basar el contrato en una legislación determinada, esto es independiente de la opción por el arbitraje. Por ejemplo, aún escogiendo el arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional de París, no se debe obligatoriamente basar el contrato en normas emanadas por la misma institución, como pueden ser los Incoterms o las reglas y usos uniformes de los créditos documentarios.

Las ventajas que presentan las cortes frente a los tribunales ordinarios son la rapidez y la neutralidad entre las partes.

El inconveniente es que nos encontramos con laudos arbitrales (similares a las sentencias de los tribunales) que no obligan a las partes, de forma que el recurso al arbitraje presupone que se está firmando un “pacto entre caballeros”, esperando que cada parte acepte voluntariamente el fallo de la corte.

De lo contrario, habría que hacer ejecutivo el laudo mediante una sentencia de los tribunales, de tal manera que la empresa infractora quede obligada a cumplir lo pactado, siempre que así lo estipule el laudo. La ejecución del laudo o exequatur se efectúa en España por parte del Tribunal Supremo, para que el laudo arbitral tenga carácter ejecutivo.

El Convenio de Nueva York de 10-6-1958 sobre reconocimiento y ejecución de sentencias arbitrales extranjeras (BOE 11 de julio de 1977) está firmado por los principales países y obliga a cada legislación a establecer el modo de hacer ejecutivos los laudos arbitrales.

4.2. Incoterms

Los International Commerce Terms son cláusulas internacionales que estipulan las obligaciones del vendedor y comprador en cuanto a la entrega y transporte de la mercancía.

De acuerdo con los usos y costumbres del comercio internacional, la Cámara de Comercio Internacional (CCI) ha publicado sucesivas revisiones periódicas del texto de los incoterms, los años 1936, 1953, 1967, 1976, 1980, 1990 y 2000.

Lo importante de las sucesivas ediciones de los incoterms es que todavía pueden emplearse, y por tanto a la hora de incluir un incoterm en el contrato de compraventa se ha de mencionar a qué edición nos referimos, para evitar confusiones en la interpretación del término.

Incorporar un incoterm al contrato de compraventa no significa que se deban necesariamente remitir los conflictos a la corte de arbitraje de la CCI.

Los incoterms van siempre acompañados de un lugar geográfico, generalmente el punto donde se efectúa la entrega de la mercancía. A continuación se estudian las cuatro principales obligaciones que incluyen todos y cada uno de los incoterms:

1. Reparto de gastos de transporte y seguro.
2. Transmisión de riesgos y gastos: entrega.
3. Despachos de importación y exportación.
4. Para qué tipo de transporte se puede utilizar el incoterm.

INCOTERMS 2000

Agrupación por categorías de los incoterms.

E: EXW. “Salida”: el vendedor pone las mercancías a disposición del comprador en los locales del 1.º.

F: “Sin pago del transporte principal”: el vendedor se encarga de entregar la mercancía a un medio de transporte escogido por el comprador.

FCA

FAS

FOB

C: “Con pago del transporte principal”: el vendedor paga y contrata el transporte sin asumir los riesgos tras la entrega

CFR

CIF

CPT

CIP

D: “Llegada o destino”: el vendedor soporta todos los riesgos y gastos hasta hacer llegar la mercancía a destino.

DAF

DES

DEQ

DDU

DDP

EXW..... lugar convenido. Ex Works: “En fábrica”

El vendedor cumple con la obligación de entrega cuando pone a disposición del comprador la mercancía en el establecimiento del primero y en el plazo convenido.

El vendedor no debe despachar la mercancía a la exportación.

EXW no debe utilizarse cuando los no residentes no puedan efectuar los trámites de exportación; en este caso, se ha de añadir la expresión “cleared for export”.

EXW puede emplearse con cualquier medio de transporte.

El vendedor estará obligado a embalar las mercancías de acuerdo con el medio de transporte que se emplee si el comprador le ha comunicado el medio de transporte.

El vendedor no tiene que cargar las mercancías pero será responsable de los daños producidos por un mal embalaje.

FCA..... lugar convenido. Free carrier, “Franco transportista”.

El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando pone la mercancía a disposición del transportista nombrado por el comprador, siempre que haya despachado a la exportación la mercancía.

FCA puede emplearse con cualquier medio de transporte.

La entrega se considera ya realizada cuando deja la mercancía en cualquier estación de containers, terminal o depósito de mercancías. Sólo deberá cargar la mercancía el vendedor si la entrega se efectúa en el domicilio del mismo vendedor.

FCA: reparto de gastos de transporte y seguro: vendedor hasta dejar la mercancía al transporte y el comprador en adelante.

FAS..... Puerto de carga convenido. Free alongside ship, “Franco al costado del buque”.

El vendedor cumple la obligación de entrega depositando la mercancía al costado del buque, sobre el muelle o en barcasas, en el puerto de embarque convenido.

Únicamente se puede emplear en transporte marítimo o en vías navegables interiores.

El vendedor debe realizar el despacho de exportación, al contrario de lo que sucedía en FAS 1990.

Reparto de gastos de transporte y seguro tal y como indica el momento de transmisión de riesgos y gastos.

FOB.....puerto de embarque convenido. Free on board, “Franco a bordo”.

FOB: El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando la mercancía ha sobrepasado la borda del buque en el puerto de embarque convenido. El momento de transmisión de riesgos y gastos sucede cuando la mercancía sobrepasa la borda del buque.

El vendedor ha de realizar el despacho de exportación.

Únicamente se puede emplear en transporte marítimo o en vías navegables interiores.

Reparto de gastos de transporte y seguro tal y como indica el momento de transmisión de riesgos y gastos. El vendedor debe transportar y asegurar la mercancía hasta que sobrepase la borda del buque; no deberá emplear el vendedor este término si entrega la mercancía en una terminal de contenedores u otro almacén del puerto.

CFR..... puerto de destino convenido. Cost and freight, “Coste y flete”.

El vendedor ha de pagar los gastos necesarios para hacer llegar la mercancía al puerto de destino convenido; sin embargo, el riesgo de pérdida o daño de la mercancía debido a acontecimientos ocurridos después del momento de entrega a bordo del buque se transfiere de vendedor a comprador en el puerto de embarque, cuando la mercancía traspasa la borda del buque (=FOB).

El vendedor despacha la mercancía a la exportación.

Únicamente se puede emplear en transporte marítimo o en vías navegables interiores.

Si se deja la mercancía en la terminal del muelle a disposición del transportista, utilizar CPT.

El reparto de gastos de transporte no coincide con la división de riesgos y gastos. Igualmente, el nombre de la localidad que acompaña a este incoterm no es el momento de transmisión de riesgos y gastos.

CIF..... puerto de destino convenido. Cost, Insurance, Freight. “Coste, Seguro y Flete”.

El vendedor tiene las mismas obligaciones que bajo CFR, y además ha de conseguir un seguro marítimo que cubra los riesgos del comprador de pérdida o daño de la mercancía durante su transporte y manipulación; el vendedor no sólo contrata el seguro sino que además paga la prima correspondiente.

El vendedor solamente está obligado a contratar una póliza **mínima** de cobertura de los riesgos de comprador. Se trata en concreto de una póliza “C”, “Free

Particular Average” o libre de avería particular. Esta póliza sólo cubre riesgos que afecten de manera general a todas las mercancías: incendio, naufragio, vuelco o descarrilamiento, colisión, etc. Si el comprador desea una cobertura superior lo deberá contratar él sufragando los correspondientes gastos. El resto de pólizas que se pueden contratar en transporte internacional son las siguientes:

- a. Pól.”B”: With Particular Average.
- b. Pól.”A”: All Risk: Todo riesgo, incluyendo riesgos políticos.

El vendedor despacha la mercancía a la exportación.

Únicamente se puede emplear en transporte marítimo o en vías navegables interiores.

Si se deja la mercancía en la terminal del muelle a disposición del transportista, utilizar CIP.

El reparto de gastos de transporte no coincide con la división de riesgos y gastos. Igualmente, el nombre de la localidad que acompaña a este incoterm no es el momento de transmisión de riesgos y gastos.

CPT..... lugar de destino convenido. Carriage Paid To, “Transporte pagado hasta”.

El vendedor ha de pagar el transporte de la mercancía hasta el destino convenido entre comprador y vendedor; sin embargo, la transmisión de riesgos y gastos se produce cuando la mercancía se pone a disposición del transportista en origen (=FCA).

CPT puede emplearse con cualquier medio de transporte.

El vendedor despacha la mercancía a la exportación.

CIP..... lugar de destino convenido. Carriage and Insurance Paid to, “Transporte y seguro pagado hasta”

El vendedor tiene las mismas obligaciones que bajo CPT, y además debe contratar y pagar un seguro para cubrir los riesgos que soporta el comprador durante el transporte y manipulación de las mercancías.

El seguro que ha de contratar y desembolsar el vendedor será de una cobertura mínima similar a la que tiene que desembolsar bajo el término CIF (Pól. C). Podemos agrupar los incoterms de la siguiente manera:

CFR + Seguro = CIF, entrega similar a FOB.

CPT + Seguro = CIP, entrega similar a FCA.

DAF.....*lugar convenido*. Delivered At Frontier, “Entregada en Frontera”.

El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando entrega la mercancía en el punto y lugar convenidos de la frontera, pero siempre antes de la aduana fronteriza del país colindante.

Puede tratarse de cualquier frontera, del país de importación, exportación o cualquier otro país aunque lo más frecuente es que se trate de la frontera del país de importación por ser un término de destino.

El vendedor debe despachar la mercancía a la exportación.

El lugar geográfico convenido en esta ocasión sí representa tanto el momento de transmisión de riesgos y gastos como el de división de los gastos de transporte.

Este término se puede emplear con cualquier medio de transporte, aunque generalmente se suele utilizar en transporte por carretera y transporte ferroviario.

DES..... *puerto de destino convenido*. Delivered Ex-Ship, “Entregada sobre el buque”.

El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando pone la mercancía a disposición del comprador **a bordo del buque en el puerto de destino convenido** pero sin necesidad de despacharla en aduanas a la importación.

La diferencia fundamental con CIF es que la transmisión riesgos y gastos se produce en el puerto de destino cuando concluye el transporte principal en vez de en el puerto de origen.

En cuanto al reparto de gastos, resulta necesario mencionar que, de acuerdo con la manera de transmisión de riesgos y gastos, los gastos de descarga de la mercancía recaen al menos en teoría sobre el comprador. Sin embargo, si el coste del flete incluye asimismo los gastos de descarga, en este caso terminarían siendo sufragados en primera instancia por el vendedor. De todas maneras, la transmisión de riesgos y gastos se produce antes de que se descargue la mercancía una vez ha llegado al puerto de destino.

Únicamente se puede emplear en transporte marítimo o en vías navegables interiores.

DEQ.....*puerto de destino convenido*. Delivered Ex Quay, “Entregada en muelle”.

El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando pone la mercancía a disposición del comprador sobre el muelle o desembarcadero, en el puerto de destino convenido y sin despachar la mercancía en aduana para la importación. Al contrario de lo que sucedía con DEQ 1990, el comprador debe tramitar la

importación y correr con los gastos de manipulación y almacenamiento de las mercancías una vez descargadas.

La descarga de la mercancía sobre el muelle será a cuenta del vendedor, a diferencia de lo que sucede en DES.

Este término sólo puede emplearse en transporte marítimo o vías navegables interiores.

DDU..... lugar de destino convenido. Delivered Duty Unpaid, “Entregada derechos no pagados”.

El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando pone la mercancía a disposición del comprador en el lugar de destino convenido del país de importación sin tener que realizar el despacho de importación.

En cuanto se produce la entrega de la mercancía, el comprador debe soportar los riesgos y gastos adicionales que se produzcan por un retraso en el trámite del despacho de importación de la mercancía.

Este incoterm se puede emplear con cualquier medio de transporte.

DDP..... lugar de destino convenido. Delivered Duty Paid, “Entregada derechos pagados”.

El vendedor debe poner la mercancía a disposición del comprador en el lugar convenido del país de importación, además de haber tramitado la importación.

Este término no deberá emplearse cuando los no residentes no puedan efectuar el despacho de importación. En estas circunstancias se debe utilizar DDU.

Este incoterm obliga, aparte de a pagar los derechos arancelarios, a satisfacer otros impuestos indirectos que gravan la importación de la mercancía: (Ejemplo: IVA). Si se desea por el contrario que no pague el IVA el vendedor, puede añadirse la cláusula “VAT Unpaid” al incoterm correspondiente.

Este incoterm se puede emplear con cualquier medio de transporte.

Inspección previa al embarque (“Preshipment inspection”)

El comprador debe sufragar el coste de la inspección previa al embarque que se efectúe en protección de sus intereses. Esta obligación se cumple sea cual sea el incoterm que se emplee. En el caso de que la ejecución de la inspección fuera legalmente obligatoria para culminar el trámite del despacho de exportación, quedaría obligado el vendedor a satisfacer tal coste.

El comprador queda obligado a satisfacer los costes de la inspección, aunque sea obligatoria su realización por ley, cuando deba tramitar la exportación de la mercancía, esto es, con el término EXW.

Las empresas encargadas de realizar la inspección previa al embarque son denominadas sociedades de clasificación o surveyors; entre las principales sociedades de clasificación en el ámbito internacional podemos destacar:

Lloyds, Bureau Veritas, SJS, Registro Italiano, American Bureau, Germanistat Lloyds.

Ejercicios de comercio exterior

1. La empresa Servisa participa en el capital social de la compañía norteamericana Bandy2, por lo que cobra un dividendo bruto (incluye retención) de 5.000 euros durante el ejercicio de 1999. El tipo correspondiente a la retención es del 15%, mientras que el tipo impositivo del impuesto de sociedades alcanza el 40% en el Estado fuente. Suponiendo que tanto según régimen común como en Vizcaya se grava al 35%, halla la cantidad que se ha de incluir en la base imponible y las distintas deducciones que se pueden aplicar en Vizcaya o en Burgos. Comenta cuáles serán las condiciones que tendrán que cumplirse en cada caso para tener la posibilidad de practicar una u otra retención. Compara los resultados y relaciona cada supuesto con el tipo impositivo gravado.
2. Calcula los datos del ejercicio anterior, con unos tipos impositivos en el Estado fuente del 25% del impuesto de sociedades y el 10% en la retención.
3. La compañía Lucrosa precisa efectuar unas operaciones de perfeccionamiento sobre unos productos en Indonesia (SPG), para lo cual transporta unos bienes originarios de la UE con codificación arancelaria 87169030 (carrocerías), que tras ser transformados se convierten en:

	<u>Convencional</u>	<u>SPG</u>	<u>ACP</u>
87032410 (turismos)	10%	7%	0%

Si la empresa pretende reimportar los bienes, calcula cuánto tendrá que satisfacer en la aduana como mínimo en concepto de arancel e IVA (16%), si el valor de las mercancías transformadas alcanza los 50.000 euros, el coste de transporte hasta la aduana 5.000 euros y las carrocerías valían 10.000 euros. Estima si es necesario que se cumpla la condición exigida para que la transformación sea suficiente. Indica qué documentos tendrá que presentar en aduana.

4. Calcula la liquidación del IVA (16%) a la importación en los ejercicios 1, 2 y 4 de la política comercial comunitaria.
5. La empresa exportadora vizcaína Textisa tiene un pedido en condiciones DDP Seattle de tejidos con una codificación 55120000,

Convencional	SPG	ACP (Taric)
9,5%	8%	0%,

los cuales son transformados en el País Vasco a partir de fibras sintéticas sin cardar (hilar) con codificación 55030000. El cliente estadounidense le paga como máximo una cantidad de 30.000 euros, siendo el coste de los tejidos de 20.000 euros, los costes de transporte 5.000 euros y que se grava en los EE.UU. un IVA del 16% de aplicación exacta a la española. Estima si le resulta rentable la operación a la empresa vasca, y si le convendría añadir alguna expresión al incoterm utilizado para obtener mejores resultados.

6. Halla la liquidación más favorable del IVA intracomunitario (16% en España) para una persona en régimen especial que efectúa adquisiciones comunitarias durante el año 1999 por un importe de 30.000 euros, procediendo la mitad de Francia (IVA 18,6%) y la otra mitad de Alemania (15%), teniendo la necesidad de suministrarse habitualmente de ambos países.
7. Calcula cuánto IVA liquidará una empresa alemana que vende a distancia productos gravados por el tipo general del IVA en España y Alemania (t.g. 15%), alcanzando sus ventas en el Estado los 100.000 euros.
8. Una compañía italiana dedicada a la comercialización de textiles originarios de China (SPG), con una codificación 5007207190 (tejidos de seda, tipos al 7,2% convencional, 6,1% SPG y 0% ACP, Europa Este y 3.^{os} países mediterráneos) pretende emplearlos en la elaboración de corbatas, 62151000, con arancel convencional del 6,3%, 5,3% SPG y 0% ACP, Europa Este y 3.^{os} países mediterráneos. Calcula cuánto pagará en aduana la empresa importadora si los tejidos penetran por Bilbao en condiciones DDP VAT unpaid Bilbao, siendo la factura de 50.000 euros y los costes de transporte de 6.000 euros. La transformación se efectúa en Italia: señala si cabe realizar algún ajuste fiscal en el país transalpino, y la liquidación impositiva en Hungría (IVA 16%) una vez transformadas las mercancías si las vendemos FCA Milán por 70.000 euros, 10.000 euros coste de transporte. Hungría

pertenece a la OMC y la transformación suficiente textil exige la conversión de hilo a confección como mínimo.

9. Estima con qué tipo se gravarían las importaciones originarias de China si concluida la Ronda del Milenio de la OMC se integra el país asiático en dicha organización.

10. Calcula la deducción que podrá aplicarse la empresa Fugasa en 1999 en su impuesto de sociedades si crea un establecimiento permanente en Italia gastándose 50.000 euros durante ese ejercicio en la adquisición de mobiliario, elementos de transporte e instalaciones. También adquiere acciones de una empresa extranjera logrando alcanzar el 30% del capital social en 1999: el importe del 15% del C.S. adquirido le cuesta 20.000 euros. En 1996 y 1998 se gastó cada año 5.000 euros por el mismo concepto. La cuota impositiva es de 30.000 euros en 1999. Distingue entre legislación foral y estatal.

Nota: los incoterms mencionados en los ejercicios anteriores se refieren a la edición de 2000.

Bibliografía

- Curso de especialistas en comercio exterior.* ICEX, 1996.
- Curso superior. Estrategia y gestión del comercio exterior.* Varios autores. Editores: ICEX y Consejo Superior de Cámaras de Comercio, 1999.
- Manual Práctico de Comercio Internacional.* Marta DÍAZ VÉRGARA. Eds. Deusto, 1997.
- Fiscalidad del Comercio Exterior. Manual Práctico.* Modesto OGEA y Pilar SALINAS. ICEX, 1995.
- Medios de pago en la compraventa internacional.* J.M.^a MÁRQUEZ NARVÁEZ. ESIC-ICEX, 1993.
- Técnicas de comercio exterior I.* M.A. DÍAZ MIER, Pirámide 1996.
- Técnicas de comercio exterior II.* M.A. DÍAZ MIER, Pirámide 1997.
- La política comercial del mercado común.* J.M. ÁLVAREZ GÓMEZ PALLETE. Mc Graw Hill 1992.
- La política comercial en la U.E.* M.A. DÍAZ y Antonio M. AVILA. Pirámide 1997.
- Los nuevos incoterms 2000.* A. ROSELLÓ, C. LÓPEZ, Boletín ICE n.º 2643, febrero de 2000.



9 788483 732830