

TRIBUTACION

EL NUEVO IVA: LAS EXPORTACIONES

N.º 240

TRABAJO EFECTUADO POR:

ALFARO GASCON ORIVE

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Exenciones en las exportaciones de bienes.
- III. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones.
- IV. Exenciones relativas a las áreas exentas.
- V. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales.
- VI. Deducción en las exportaciones.
- VII. Devoluciones a los exportadores.



TRIBUTACION

EL NUEVO IVA: LAS EXPORTACIONES

N.º 240

I. INTRODUCCION

La aparición del nuevo hecho imponible «adquisiciones intracomunitarias de bienes» para todos los países de la Comunidad Económica Europea, ha venido a modificar el ámbito de las exportaciones en nuestro impuesto, ya que en la nueva Ley los bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro van a tener un tratamiento específico en el artículo 25, saliendo del marco del artículo 21 que se refiere a las exportaciones propiamente dichas.

Esta es, pues, la modificación más importante que se opera en las exportaciones en cuanto que tendrán tratamiento de tales únicamente las expediciones o transportes de bienes «fuera de la Comunidad».

Por otra parte, el sistema de neutralidad del impuesto para los bienes exportados sigue idéntico al anterior, al declararse exentas las exportaciones (art. 21), permitirse la deducción a los exportadores [art. 94.Uno.1.º c)] y obtenerse la devolución inmediata de los saldos existentes, en su caso, a favor de los exportadores (art. 116). Ahora bien, a lo largo del articulado de la Ley y Reglamento, aparecen numerosas modificaciones que pasamos a examinar.

II. EXENCIONES EN LAS EXPORTACIONES DE BIENES

- En los apartados 1.º y 2.º del artículo 21 de la Ley aparece la ya comentada modificación de la necesidad de realizarse la expedición o transporte *fuera de la Comunidad*, tanto la exportación se efectúe por el transmitente, por el adquirente no establecido o por un tercero en nombre y por cuenta de los anteriores.

Desde el punto de vista formal de la justificación de estas operaciones, el Reglamento, en el artículo 9.1. 1.º párrafo 3.º, introduce la posibilidad de justificación de la exención mediante, además de otros, «*los documentos acreditativos de la salida de los bienes*», abandonándose la exigencia anterior del «duplicado de la declaración en la que se acredite, por diligencia de la Aduana, la salida de los bienes». Y si bien es cierto que en la mayoría de los supuestos es el DUA de exportación el que justificará la salida, en otros servirán diversos documentos, por ejemplo los ejemplares de los tránsitos, para justificar la salida.

- En lo que se refiere a la exención en las **entregas de bienes a viajeros** las modificaciones afectan básicamente a tres aspectos:

1.º Se puede efectuar el sistema de exenciones y devoluciones por sujetos pasivos que estén sometidos al Régimen especial del recargo de equivalencia, efectuándose para éstos la devolución de las cuotas, mediante la presentación del Modelo 308 aprobado por Orden de 30 de diciembre de 1992 (BOE del 31).

2.º El reembolso de las cuotas a los viajeros se podrá efectuar no sólo mediante transferencia al país donde residen, sino también a través de «entidades colaboradoras», autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las cuales efectuarán la devolución en el momento de la salida de nuestro país.

3.º El límite mínimo para la devolución, que con anterioridad estaba fijado en un valor unitario del bien de unas 80.000 pesetas, pasa a estar ahora en 15.000 pesetas.

- Se establece para las entregas de bienes efectuadas en las **tiendas libres de impuestos**, que los adquirentes salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, acreditándose dicha salida con el billete de transporte. Nada dice el precepto reglamentario si el proveedor debe quedarse con fotocopia de dicho billete, o si únicamente es una exigencia que se impone al proveedor antes de efectuar la venta. Con anterioridad se declaraban exentas las entregas, sin la exigencia de la salida inmediata. Este criterio se ha de aplicar asimismo a las entregas efectuadas **a bordo de los buques o aeronaves** que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

- El Reglamento, pensamos, se ha excedido de la Ley, en su artículo 9, 3.º párrafo 4.º, al excluir de la exención los **trabajos realizados sobre bienes adquiridos o importados** que se encuentren al amparo de los regímenes aduaneros o fiscal de importación temporal. Lo que sí ha recogido la Ley es la exclusión de la exención de los servicios sobre determinados medios de transporte privados, los cuales, no estando excluidos ni por la Ley ni por el Reglamento anteriores, se les había dejado de aplicar la exención en virtud de lo establecido por Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de julio de 1986.

- Se observa una mayor facilidad para la aplicación de la exención de los **servicios directamente relacionados con las exportaciones**. Por una parte, al haberse elevado a rango legal el criterio establecido en Resoluciones de 17 de octubre y 23 de diciembre de 1986, de permitirse la exención a los servicios que se realicen no sólo a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a un tercer país, sino también a partir del momento en que se expidan a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas. Por otra parte, al sujeto pasivo que realiza los servicios, a fin de justificar la exención, anteriormente se le exigía conservar copia del documento aduanero, no estando los exportadores muy proclives a facilitarlas por los datos, en parte confidenciales, que figuran en las declaraciones. Ahora se permite la justificación de la exención, no sólo con copia del documento aduanero de salida, sino, y aquí está la novedad, con un documento ajustado a modelo, expedido y suscrito por el destinatario del servicio, o bien con la carta de porte internacional (**CMR**), diligenciada por la Aduana, como venían solicitando desde hace tiempo las asociaciones de transportistas.

III. EXENCIONES EN OPERACIONES ASIMILADAS A EXPORTACIONES

El criterio de descargar de las cuotas del impuesto los inputs que afectan a la navegación marítima y aérea, con el fin de no soportar cargas financieras que la sitúen en desventaja en la competencia internacional, se mantiene en la nueva Ley. No obstante, existen algunas modificaciones que pasamos a analizar:

- El concepto de **navegación internacional**, tanto marítima como aérea, varía tanto en lo que se refiere a los espacios recorridos, como al cómputo temporal.

En cuanto a los **espacios recorridos** que confieren internacionalidad digamos, en primer lugar, que no hay ninguna consideración al territorio comunitario, siendo internacional el viaje realizado entre el territorio de aplicación del impuesto y un punto fuera de dicho ámbito espacial y viceversa, considerándose asimismo como internacional el que iniciándose en cualquier punto que esté fuera del ámbito espacial finalice asimismo fuera.

Por lo que se refiere al **cómputo temporal** de los viajes realizados por un buque o por las aeronaves de una Compañía, se ha modificado sustancialmente la forma de hacer el cálculo. Se distinguen en dos apartados, letras a) y b), las distintas operaciones que afectan al buque o a la aeronave, incluyéndose en la a) fundamentalmente servicios (reparación, mantenimiento) y en la letra b), entre otras, las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Cuando se efectúa una operación del apartado a), se computa el año natural anterior a la fecha en que se ha efectuado la operación; por ejemplo, si se trata de una reparación efectuada en el año 1994, habrá que tomar el año 1993, pero siempre que estas operaciones del apartado a) sean anteriores a las del apartado b). Por el contrario, cuando se efectúa una

operación del apartado b), por ejemplo una entrega, depende si esta operación se realiza en el primero o en el segundo semestre de cada año. Si se realiza la operación en el primer semestre se toma el año natural en que se efectúen dichas operaciones; es decir, si la entrega se efectúa el 15 de junio de 1994, se ha de tomar todo el año 1994. Por el contrario, si la operación se efectúa en el segundo semestre, dice la Ley que «el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente», y en este supuesto, entendemos, que se tomará lo que resta de ese segundo semestre y el año siguiente, ya que la Exposición de Motivos se refiere «al año y medio siguiente»; por tanto, si la entrega se efectuase el 15 de septiembre de 1993, habría que tomar para el cómputo de los recorridos el período que va del 15 de septiembre de 1993 al 31 de diciembre de 1994.

Esta forma de efectuar el cómputo del apartado b) asimismo se aplica en las operaciones del apartado b) que sean posteriores a las del apartado a).

Finalmente, en relación con los aspectos temporales de la navegación, debemos destacar que se suprime la exigencia establecida por la legislación anterior de continuar en la afectación durante los quince años siguientes a la operación que determina la exención.

- En cuanto a algunos tipos de **buques** que, realizando navegación internacional, pudiesen estar afectos a la exención, se mantiene la exclusión para los de uso privado, pero a partir de la nueva Ley se va a aplicar la exención a las operaciones relacionadas con los **buques de guerra** independientemente del tipo de navegación que realicen y siempre que el adquirente de los buques o destinatario de los servicios sobre los mismos sea la propia entidad pública que utilice los buques en los fines de defensa.

- La aplicación de la exención a las entregas de **productos de avituallamiento** para los buques venía determinada fundamentalmente por la «puesta a bordo» de dichos productos. Sin embargo, la nueva Ley establece que los productos «se han de adquirir por los titulares de la explotación de los buques», lo que en la aplicación práctica de dicha exención puede plantear problemas debido a la existencia de empresas intermediarias que, realizando la «puesta a bordo», no son titulares de la explotación de los buques.

IV. EXENCIONES RELATIVAS A LAS AREAS EXENTAS

Intimamente relacionadas con las exportaciones se encuentran las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se efectúan para introducir dichos bienes en las denominadas áreas exentas, las cuales se establecen, fundamentalmente, con la finalidad de adelantar los beneficios fiscales de la exportación. Y en este marco de las áreas exentas y de la extensión de los beneficios de la exportación es en el que, mediante el artículo 23 de la Ley, se han producido algunas modificaciones:

- Se van a considerar exentas las entregas de bienes y servicios relacionados con ellas, cuando dichos bienes sean conducidos **a la Aduana** y colocados, en su caso, en situaciones de **depósito temporal**. De acuerdo con esto, las entregas de bienes cuando el destinatario reciba los bienes en la Aduana y se acredite dicha recepción de acuerdo con la legislación aduanera (RIVA 11.1), se aplicará la exención. Esto permite declarar exentas entregas a exportadores establecidos, siempre que los bienes sean conducidos a la Aduana. Pero la reforma da aún más posibilidades. En efecto, si consideramos que «Aduana» no es sólo la Aduana pública, sino también los recintos de aquellas empresas, que tienen reconocido el régimen de despacho en factoría en virtud de lo establecido en el Real Decreto 1192/1979, de 4 de abril, y aquellas otras empresas, en cuyos recintos se efectúan despachos de importación y exportación amparados en las Circulares números 999 y 1.020 de la Dirección General de Aduanas, el ámbito de la exención en entregas y servicios se puede extender a los supuestos de introducciones en los citados recintos.

Se establece, por otra parte, la referencia a la situación de depósito temporal, también llamado depósito provisional, en la terminología comunitaria, haciendo referencia con esto la Ley a aquellos supuestos en que habiéndose introducido las mercancías en la Aduana, se encuentran en situación de espera hasta realizarse el despacho y autorizarse la salida de las mismas. Ahora bien, la Ley al decir «en su caso» parece exigir que las mercancías hayan sido siempre introducidas en la Aduana.

- El mar territorial hasta el límite de las 12 millas náuticas a que se refiere el artículo 2 de la Ley viene, según este artículo, a constituir ámbito espacial de aplicación del impuesto. No obstante, determinadas entregas de bienes que sean conducidos al **mar territorial**, para incorporarlos a **plataformas** de perforación o de explotación, se van a considerar exentas, así como los avituallamientos de dichas plataformas. Esta novedad permite establecer la ficción de exportaciones para las anteriores entregas, aunque los bienes o productos de avituallamiento no salgan del ámbito de aplicación del impuesto.

- Finalmente, por lo que se refiere a las entregas de bienes **en las áreas exentas** y Aduana, y en este caso por vía reglamentaria, se admite la exención cuando los bienes salgan de los citados lugares para introducirse en otros de la misma naturaleza.

V. EXENCIONES RELATIVAS A REGIMENES ADUANEROS Y FISCALES

Las exenciones, respecto a estos regímenes, han venido a ampliarse considerablemente con la Ley, estableciéndose por ésta una serie de opciones para que los operadores económicos puedan beneficiarse de las posibilidades que ofrecen los denominados regímenes aduaneros económicos y como ya hiciera la Ley 29/1991, también los regímenes fiscales. Destacaremos las modificaciones más importantes:

- En las **entregas** de bienes **para incorporarse** a estos distintos regímenes, se ha suprimido la exigencia anterior de que se hiciesen en áreas exentas los procesos de transformación a los que se incorporan los bienes, puesto que la Ley 29/1991, se refería a los «lugares mencionados» y ahora no existe dicha referencia.

Desde otro punto de vista y ya refiriéndonos a los propios regímenes se admiten ahora, dentro de estas exenciones (entregas para incorporarse), todos los sistemas del **régimen aduanero de perfeccionamiento activo**, no sólo el sistema de suspensión del RPA, y el **régimen de depósito aduanero**, apareciendo en la Ley como novedad el **régimen de depósito distinto del aduanero**, teniendo tal consideración, según la disposición adicional cuarta de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

- En cuanto a las **entregas de bienes que se encuentran** en los mencionados regímenes, aparece la distinción entre **régimen de tránsito externo o interno**, así como la nueva posibilidad de aplicarse la exención a los bienes que se encuentren en **régimen de depósito distinto del aduanero**.

- Aparece como novedad la exención de aquellos **servicios relacionados con entregas** de bienes **para situarse** en los regímenes a los que nos hemos referido anteriormente. Si se realiza un servicio de transporte accesorio de una entrega para llevar bienes a una empresa donde se van a someter a un régimen de perfeccionamiento activo, a partir de ahora se aplica la exención a dichas prestaciones de servicios.

- El cambio operado en la consideración de los que son importaciones se traslada a todas las prestaciones de servicios. A partir de la nueva Ley se modifica la tributación de las entradas en los regímenes suspensivos. En la legislación precedente dichas operaciones se definían como importaciones de bienes, si bien gozaban de exención mientras se cumplieran los requisitos que fundaban la autorización de los citados regímenes. En la nueva legislación fiscal comunitaria dichas operaciones no constituyen objeto del impuesto, y consecuentemente no se prevé la exención de las mismas. De acuerdo con lo anterior, los servicios relacionados con bienes que se vinculen o que estén vinculados a los regímenes suspensivos no están incluidos en la nueva Ley en el Capítulo III relativo a las exenciones en las importaciones, sino en el Capítulo I relativo a las prestaciones de servicios.

En estas prestaciones de **servicios relacionados con importaciones de bienes que se vinculen** a los regímenes aduaneros y fiscales aparece la modificación de los relativos al tránsito a que hemos hecho referencia anteriormente y la aparición de los relacionados con el

régimen de depósito distinto del aduanero. Por el contrario, desaparecen los servicios relacionados con importaciones de bienes que se efectúen al amparo de los **regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento pasivo.**

- En lo que se refiere a los regímenes suspensivos y como se ha puesto de manifiesto, la normativa distingue entre bienes «que se vinculen» o **bienes «vinculados»** y, consiguientemente, los servicios relativos a unos y otros bienes. Respecto a los últimos, la modificación afecta únicamente al régimen de tránsito y a la inclusión del régimen de depósito distinto del aduanero. En cuanto a los servicios relativos a bienes «vinculados» al régimen de **importación temporal con exención total**, no están exentos dichos servicios, como no lo estaban en la legislación derogada.

VI. DEDUCCION EN LAS EXPORTACIONES

El sistema que señalábamos al principio, que funciona en el impuesto para conseguir la no tributación de las exportaciones, se mantiene en el artículo 94, uno, 1.º c) de la nueva Ley, considerándose tales operaciones con el carácter de **exenciones plenas**, si bien al regular aquellas exportaciones que no son entregas, se ha hecho la necesaria modificación de referirse a «fuera de la Comunidad».

VII. DEVOLUCIONES A LOS EXPORTADORES

El tercero de los mecanismos para que los exportadores consigan la no tributación de los productos exportados se mantiene en líneas generales en la nueva normativa. Conviene, no obstante, hacer algunas precisiones:

- Se excluyen del sistema aquellas empresas que realizando **exportaciones**, éstas **no** tengan la consideración de **entregas**. En efecto, el artículo 49 de la Ley derogada se refiere a todo tipo de exportaciones, sin distinguir si éstas son meras exportaciones o bien entregas exentas. Por el contrario, el artículo 116, de la nueva Ley, en su apartado 1, limita el beneficio a los que realicen las operaciones del apartado 2, en el que se enumeran unos concretos artículos de la propia Ley, pero siempre refiriéndose a operaciones exentas.

Destaquemos que uno de estos artículos es el 25, que se refiere a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro, pudiendo acogerse al citado beneficio los que efectúen dichas entregas aunque las mercancías no sean exportadas fuera de la Comunidad.

- El sistema de devolución para exportadores se va a aplicar, a partir de ahora, no sólo a los que efectúen operaciones exentas, sino también a los que efectúen un tipo de operaciones no sujetas: las del artículo 68, apartado cuatro de la Ley, el cual se refiere a las «*ventas a distancia*» o ventas por catálogo en las que, existiendo salida de bienes desde el territorio de aplicación del impuesto, las entregas no se entienden realizadas en dicho territorio, por haberse superado ciertos límites o por haber ejercitado la opción los empresarios expedidores.

- La determinación del **límite de las cantidades a devolver** venía establecida por el resultado de aplicar el tipo general del impuesto al importe total de las exportaciones. No obstante, cuando se realizaban exportaciones de productos descritos en el artículo 29.1, 4.º párrafo 1.º de la Ley derogada (joyas, piedras preciosas, etc.), el límite era el resultante de aplicar el tipo incrementado al importe de las exportaciones. En la nueva Ley se aplica para todas las exportaciones el tipo general del impuesto.

- Un supuesto totalmente nuevo de devolución, llamado por la ley «recuperación», es el contemplado en el artículo 116, número 4. Cuando las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales (por ejemplo, un Ente público) adquieren bienes que son transportados desde un territorio tercero (por ejemplo, Austria) e importados por dicha persona en otro Estado miembro (por ejemplo, Francia), dichos bienes se consideran expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación, esto es, a partir de Francia, teniendo esta operación, en virtud de lo establecido en el artículo 16.2 de la Ley, la consideración de adquisición intracomunitaria de bienes.

Ahora bien, puede suceder que la persona jurídica exporte los bienes a otro Estado miembro (por ejemplo, Portugal), y en este caso puede **recuperar la cuota satisfecha a la importación** en Francia cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a Portugal así como el pago del impuesto en este Estado.

- La nueva Ley del impuesto recoge en el artículo 115, dos, la posibilidad de que sectores o sujetos determinados obtengan las devoluciones de los saldos al fin de cada período, cuando se establezca reglamentariamente, supuesto de devolución inmediata para los no exportadores, que ya figuraba en la Ley anterior. El Reglamento de 1985 había establecido dicha posibilidad (art. 84.3) para los sectores o empresas que realizasen frecuentes **entregas a áreas exentas**, siempre que lo autorizase la Dirección General de Gestión Tributaria, sin que ahora se recoja la citada modalidad de devolución en el nuevo Reglamento.