

La pequeña y mediana empresa ante la exportación

Régimen fiscal

Antonio Huertas Abolafia*

La Ley del impuesto sobre el valor añadido (IVA) establece en el artículo 21 que estarán exentas del impuesto las exportaciones siempre que cumplan determinadas condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente.

Palabras clave: impuesto sobre el valor añadido, pequeña y mediana empresa, exportaciones directas e indirectas.

Clasificación JEL: K34.

El fomento de la salida al exterior de las empresas españolas, es decir su internacionalización, promovido por las Cámaras de Comercio, acarrea problemas fiscales. Uno de los problemas con los que se enfrentan es cómo les afecta el IVA. La ley del impuesto en su art. 21 establece que estarán exentas del impuesto las exportaciones siempre que cumplan determinadas condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente. Pero, ¿qué tipo de operaciones caen dentro de la exención que afecta a la exportación?

Cabe distinguir entre exportaciones directas e indirectas.

Exportaciones directas

Son las que se realizan por el transmitente de los bienes. Las entregas de bie-

nes que se expidan o transporten fuera de la CE por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, están exentas del impuesto. La exención de condiciona a la salida efectiva de dicho territorio, realizada conforme a la legislación aduanera. Para justificar la exención, el sujeto pasivo debe conservar durante el plazo de prescripción del impuesto los documentos acreditativos de la operación. La salida de CE puede hacerse por territorio español o de otro estado miembro. En el segundo caso debe haber un transporte único desde el origen. La Aduana de salida de la CE debe acreditar la salida de los bienes en documento de exportación.

En las entregas de bienes a una empresa comunitaria que, a su vez exporta, cuando en la primera entrega lo bienes no salen de España, sólo está exenta la entrega que hace la empresa comunitaria.

* Inspector de Hacienda del Estado.



AULA DE
FORMACIÓN

Y en la entregas en cadena sólo está exenta la entrega a la que se vincula el transporte con destino a un tercer país.

En resumen, por exportaciones directas, a efectos del impuesto, se entiende las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial



AULA DE
FORMACIÓN

Exportaciones indirectas

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

Se distinguen los siguientes supuestos:

1. Expediciones de carácter comercial

Éstas son las entregas de bienes destinados a una explotación o actividad económica del adquirente. La exención la aplica el transmitente en el momento de realizar la entrega, esto es, no se repercute el IVA en la factura y está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

— Que se produzca la salida efectiva de los bienes del territorio de la CE. Se entiende que se ha producido la salida cuando así resulte de la legislación aduanera. Para justificar la aplicación de la exención se deberá conservar durante el

plazo de prescripción del IVA, 4 años) las copias de los justificantes de la operación.

— Los bienes deberán conducirse a la aduana en el plazo de un mes siguiente a la puesta a disposición (sin perjuicio de lo establecido para trabajos realizados sobre bienes muebles que son exportados). En la aduana se presentará por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación, en el que deben constar el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde la condición de exportador, su NIF y la referencia a la factura expedida por el mismo. El adquirente debe remitir al proveedor una copia del documento diligenciada por la aduana de salida.

Si no se cumplen estos requisitos, el sujeto pasivo deberá liquidar y repercutir el IVA al destinatario de las operaciones realizadas.

¿Qué ocurre en el caso de las exportaciones que se realizan a través de sucesivas ventas?

La exención no alcanza a las entregas de bienes a empresarios establecidos en España, aunque éstos empresarios exporten los bienes adquiridos. No alcanza la exención a las entregas de bienes efectuadas por una sociedad a favor de otra, cuando el transporte de los bienes con destino a la exportación no se produzca con ocasión de tal entrega, sino que dicho transporte esté vinculado a la entrega posterior que de los mismos bienes efectúe la empresa compradora a favor de un tercero establecido fuera de la Comunidad, debiendo, por tanto repercutir el importe del IVA a la empresa compradora. Tampoco alcanza a las entregas de bienes destinadas al equipamiento o avituallamiento de los medios de transporte de uso privado. Cuando se habla de medios de transporte de uso privado se refiere a los que no tienen un fin comercial, y se incluyen a los medios de transporte de los Organismos de Derecho Público.

2. Entregas en régimen de viajeros

Dentro de las exportaciones indirectas está exentas las entregas de bienes en régimen de viajeros siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- Que el viajero adquieren tenga su residencia habitual fuera de la CE, que pueden acreditar mediante su documento de identidad.

- Que los bienes adquiridos salgan realmente de la CE en el plazo de tres meses siguientes a aquél en que se haya efectuado la entrega.

- Que el conjunto de los bienes no constituya una expedición comercial, es decir, que se trate de bienes adquiridos ocasionalmente para el uso personal o familiar de los viajeros, o para ser destinados a regalos.

- Que el vendedor expida la correspondiente factura en la que se consignen los bienes adquiridos y de forma separada el IVA correspondiente.

- Que el viajero remita la factura diligenciada por la aduana al proveedor, el cual devolverá la cuota repercutida en el plazo de 15 días.

3. Residentes en Canarias, Ceuta y Melilla

Están exentas la entregas de bienes a viajeros que tengan su residencia habitual en Canarias, Ceuta y Melilla, y salgan con dichos bienes del ámbito espacial del IVA con destino a Canarias, Ceuta y Melilla. En las entregas se repercute el IVA y con posterioridad, y a petición del adquirente, se devuelve.

4. Entregas de bienes en tiendas libres de impuestos

Están exentas estas ventas o entregas, y se entienden por éstas las que se realizan en las tiendas libres de impues-

tos que existen en los puertos y aeropuertos, a los viajeros que salgan inmediatamente a terceros países, lo que se acredita con el billete. También se incluyen en esta exención las venta efectuadas en los buques o aeronaves.

La exención no tiene ninguna limitación y se aplica cualquiera que sea el importe.

5. Trabajos realizados sobre bienes que se exportan con posterioridad.

Están exentos los trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos, y posteriormente expedidos o exportados fuera de CE.

Estos trabajos son de perfeccionamiento, transformación, reparación, mantenimiento, o incluso de incorporación de otros bienes a los adquiridos o importados.

Esta exención se condiciona a los siguientes requisitos:

- Los bienes deben ser adquiridos o importados por personas no establecidas en territorio de IVA.

- Los prestadores de los trabajos o los destinatarios deberán cumplir los requisitos previstos en las exportaciones indirectas.

- Los trabajos deben efectuarse en los seis meses siguientes a la recepción de los bienes por el prestador del servicio.

- La exportación la hará el que realice los trabajos, o por el destinatario.

- La exportación se hará en el mes siguiente a la terminación de los trabajos

- El exportador deberá enviar al proveedor copia del documento de exportación.

6. Trabajos relacionados con la exportación

Están exentos los servicios relacionados con las exportaciones, como son:



AULA DE
FORMACIÓN

— Los que se presten a los exportadores de bienes o a los intermediarios en nombre y por cuenta de ellos.

— Y con ocasión de las exportaciones:

— Los que se realicen a partir del momento en el que los bienes se expidan con destino a la exportación.

Aquí conviene referirse a las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del impuesto y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad por quien ha efectuado los mencionados trabajos, por el destinatario de los mismos, no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o, bien, por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La exención no se extiende a los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte, de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.

Es decir, las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurren las siguientes condiciones:

a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios

de los bienes o a quienes actúen por cuenta de unos y otros.

b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.

La condición anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

Se incluyen en esta exención las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.

Servicios de mediación

Una cuestión interesante es saber qué régimen se aplica a los servicios de mediación.

Por aplicación del art. 21.6 se puede decir que están exentos los servicios de intermediación cuando actúen en nombre de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas relacionadas con la exportación.

La exención se aplica sea cual fuere el lugar de establecimiento del mediador, pudiendo justificarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.



AULA DE
FORMACIÓN