

Instrumentos fiscales no aduaneros de apoyo a la internacionalización de la economía y las empresas españolas

Los impuestos especiales. El IVA en el comercio exterior. Sistema INTRASTAT.

Ejercicio 3 · Esquema del tema 12 · Actualizado el 13 de octubre de 2026

01 INTRODUCCIÓN	02 IMPUESTOS ESPECIALES	03 EL IVA EN EL COMERCIO EXTERIOR Y LA APLICACIÓN DEL INTRASTAT	04 BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA ACTIVIDAD EXPORTADORA	05 CONCLUSIÓN
--------------------	----------------------------	--	---	------------------

01 INTRODUCCIÓN

El sector público apoya la internacionalización de la empresa española con instrumentos comerciales, financieros y fiscales. Desde 1986, el comercio exterior se rige por la política comercial común y la unión aduanera: sin derechos de aduana entre Estados miembros y con arancel común frente a terceros países. Desde el 1 de enero de 1993 desaparecieron las formalidades aduaneras intracomunitarias, el DUA quedó reservado a terceros países y las estadísticas intracomunitarias se obtienen con el sistema INTRASTAT.

Fiscalmente influyen tres figuras. Los Impuestos Especiales y el IVA son indirectos y su clave es que el impuesto no viaje con la mercancía y se pague donde se consume. El Impuesto sobre Sociedades es directo, ya no tiene incentivos a la exportación y hoy lo domina la fiscalidad internacional de los grandes grupos.

02 IMPUESTOS ESPECIALES

2.1 Concepto y finalidad

Impuestos Especiales (accisas). Según el art. 1 de la Ley 38/1992, son tributos indirectos sobre consumos específicos que gravan, en fase única, la fabricación, importación e introducción de determinados bienes, además de la matriculación de ciertos medios de transporte, el suministro de electricidad y la puesta a consumo de carbón.

Los productos circulan en **régimen suspensivo**, sin pagar el impuesto, que solo se devenga al salir de ese régimen para su consumo. Tienen función recaudatoria y extrafiscal, al encarecer consumos como el alcohol o el tabaco. Los regulan la **Ley 38/1992** y el **Real Decreto 1165/1995**.

2.2 Clases y ámbito territorial

- **Fabricación:** alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos, labores del tabaco y, desde 2025, líquidos para cigarrillos electrónicos y productos relacionados con el tabaco (Ley 7/2024). Se exigen en Península y Baleares. En Canarias solo cerveza, productos intermedios y alcohol y bebidas derivadas, y no en Ceuta y Melilla
- **Electricidad y Determinados Medios de Transporte:** todo el territorio español
- **Carbón:** salvo Canarias, Ceuta y Melilla

2.3 Normativa europea

La **Directiva (UE) 2020/262** establece el régimen general de los impuestos especiales y sustituyó a la Directiva 2008/118/CE desde el 13 de febrero de 2023, incorporada por la **Ley 11/2023**. Los tipos mínimos se fijan en directivas específicas.

Su principio rector es la **imposición en el país de consumo**: los productos circulan en suspensivo entre Estados miembros y el impuesto se paga donde se ponen a consumo. Las importaciones soportan el mismo impuesto que los productos nacionales, por el trato nacional de la OMC.

2.4 Devoluciones por exportación

El art. 10 de la Ley 38/1992 garantiza que el impuesto no acompañe a la mercancía exportada. Tienen derecho a devolución, entre otros:

- Exportadores de productos sujetos al impuesto o que lo contengan
- Exportadores de productos no sujetos en cuya fabricación se consumieron productos gravados, salvo como combustibles o carburantes

También hay devoluciones en ciertos envíos a otros Estados miembros si se acredita el pago en destino.

03 EL IVA EN EL COMERCIO EXTERIOR Y LA APLICACIÓN DEL INTRASTAT

IVA. Impuesto indirecto sobre el consumo que, conforme a la **Ley 37/1992**, grava entregas de bienes y prestaciones de servicios de empresarios o profesionales, adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Se aplica en Península y Baleares, no en Canarias, Ceuta y Melilla. Lo regulan la Directiva 2006/112/CE, la Ley 37/1992 y el **Real Decreto 1624/1992**.

Su idea central es la **neutralidad**: el impuesto recae sobre el consumidor final del país de destino, sin encarecer las exportaciones. Hay dos tipos de exención:

- **Limitadas:** no se repercute IVA, pero tampoco se deduce el soportado, que es coste (operaciones sanitarias, educativas o financieras)
- **Plenas:** no se repercute IVA y se conserva la deducción del soportado. Son el instrumento clave del comercio exterior y se aplican a exportaciones y entregas intracomunitarias

3.1 El IVA en las exportaciones

Exportar es enviar bienes fuera del territorio del IVA, a terceros países o a Canarias, que está en la unión aduanera pero no en el IVA armonizado. Ceuta y Melilla quedan fuera de ambos. Las exenciones se regulan en la Ley 37/1992:

- **Art. 21:** exportaciones de bienes
- **Art. 22:** operaciones asimiladas, como entregas de buques y aeronaves de navegación internacional o a delegaciones diplomáticas y organismos internacionales

- **Art. 23:** zonas y depósitos francos
- **Art. 24:** regímenes aduaneros y fiscales, como perfeccionamiento activo, tránsito o importación temporal

La simple entrada en un depósito o régimen aduanero no equivale a una exportación definitiva.

3.2 El IVA en las importaciones

Hay importación cuando entran en el territorio del IVA bienes de un tercer país o de Canarias. Si estaban en zonas o depósitos francos, depósitos aduaneros o regímenes suspensivos, se produce al salir de ellos.

La **base imponible** (art. 83) parte del valor en aduana, conforme al Código Aduanero de la Unión y al Acuerdo de Valoración de la OMC, y suma si no están incluidos:

- Impuestos y gravámenes devengados fuera del territorio del IVA
- Los devengados por la importación, salvo el propio IVA, como los derechos arancelarios
- Gastos accesorios (comisiones, embalaje, transporte y seguro) hasta el primer destino en la Comunidad

Es sujeto pasivo quien realiza la importación. Hay exenciones, como franquicias aduaneras, régimen diplomático o muestras sin valor comercial. Desde el 1 de julio de 2021 desapareció la exención de envíos de hasta 22 euros y se creó la ventanilla única de importación (**IOSS**). Desde el 1 de julio de 2026 se aplica un derecho aduanero de 3 euros por artículo a pequeños envíos de menos de 150 euros, transitorio hasta 2028.

3.3 El IVA en las operaciones intracomunitarias

Desde 1993 rige un régimen transitorio de **tributación en destino** entre empresarios. El vendedor hace una entrega intracomunitaria exenta (art. 25) y el comprador declara la adquisición intracomunitaria y paga el IVA de su país. La exención exige, entre otros:

- Transporte efectivo y probado a otro Estado miembro
- Adquirente con número de IVA de otro Estado miembro
- Inclusión en la declaración recapitulativa (**modelo 349**)

Si el comprador es un particular, la regla general es la tributación en origen. Excepciones: medios de transporte nuevos y productos sujetos a Impuestos Especiales tributan en destino, y también las ventas a distancia si se supera el umbral comunitario de **10.000 euros** anuales, con liquidación posible por la ventanilla única (**OSS**).

Los tipos en España son general del **21 %**, reducido del **10 %** y superreducido del **4 %**.

3.4 El sistema INTRASTAT

INTRASTAT. Sistema que recoge cada mes la estadística del comercio de bienes entre Estados miembros. Mide el comercio, no recauda, y no sustituye al modelo 349 ni a las formalidades aduaneras.

Desde 2022, por el **Reglamento (UE) 2019/2152**, las declaraciones de expedición incluyen el número de IVA del adquirente y el país de origen, para intercambiar datos entre Estados. Tras el Brexit incluye el comercio con Irlanda del Norte (Marco de Windsor). En España el INE es responsable de la estadística y la Agencia Tributaria recoge las declaraciones.

- Obligados: operadores con comercio intracomunitario superior a **400.000 euros** anuales en cada flujo,

introducciones o expediciones, por separado. Quedan excluidos los particulares no sujetos pasivos del IVA

- Plazo: mes natural, por vía electrónica hasta el día 12 del mes siguiente

El **Real Decreto 1305/2024**, en vigor desde el 1 de febrero de 2025, regula el procedimiento sancionador conforme a la Ley 12/1989. Multas, con el importe mayor si el flujo superó 100 M€ el año anterior:

- Muy grave: 4.000 euros (6.000)
- Grave: 600 euros (1.200)
- Leve: 150 euros (300)

Instruye la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales y resuelve el titular del Departamento de Aduanas de la Agencia Tributaria.

04

BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA ACTIVIDAD EXPORTADORA

4.1 Del incentivo a la exportación a la fiscalidad internacional

Impuesto sobre Sociedades. Tributo directo y personal sobre la renta de las sociedades, regulado por la **Ley 27/2014**. La deducción por actividades de exportación fue reducida por la Ley 35/2006 hasta desaparecer, y la Ley 27/2014 ya no contempla incentivos específicos, por las objeciones de la Comisión Europea y las disciplinas de la OMC sobre subvenciones a la exportación.

4.2 El Plan BEPS y el informe país por país

En 2013 la OCDE y el G20 lanzaron el **Plan BEPS** contra la erosión de bases imponibles y el traslado artificial de beneficios, que la OCDE estimó en 2015 en entre 100.000 y 240.000 millones de dólares anuales. Su Acción 13 creó el **informe país por país**: los grupos con cifra de negocios consolidada de al menos **750 M€** informan de ingresos, beneficios e impuestos por jurisdicción, y las administraciones intercambian la información. En España se exige desde 2016. La **Directiva (UE) 2021/2101** añadió una versión pública.

4.3 El Pilar 2: un impuesto mínimo global

El **Pilar 2** fija una tributación mínima efectiva del **15 %** para grupos con ingresos de al menos 750 M€. Lo impulsó el G7 en 2021, lo respaldaron más de 135 jurisdicciones del Marco Inclusivo y en la Unión lo recogió la **Directiva (UE) 2022/2523**.

España la transpuso con la **Ley 7/2024**, que crea el Impuesto Complementario. No sustituye al Impuesto sobre Sociedades: si el tipo efectivo de un grupo en un país es inferior al 15 %, se exige la diferencia. Opera con tres mecanismos:

- Impuesto complementario nacional, sobre la diferencia en el propio país
- Regla de inclusión de rentas, por la que la matriz paga por sus filiales poco gravadas, desde ejercicios iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023
- Regla de beneficios insuficientemente gravados, red de seguridad desde ejercicios iniciados a partir del 31 de diciembre de 2024

En enero de 2026 el Marco Inclusivo aprobó el sistema «lado a lado» (*side by side*), que permite excluir de las dos últimas

reglas a los grupos con matriz en EEUU, aún sujetos a los impuestos complementarios nacionales.

05 CONCLUSIÓN

La **Lista de la UE** de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobada por el Consejo en 2017, la elabora el Grupo Código de Conducta y se revisa en febrero y octubre. Tras la revisión del 9 de octubre de 2026 pasó de diecisiete jurisdicciones a ocho. El anexo I, lista negra, incluye Samoa Americana, Anguila, Guam, Palaos, Rusia, Islas Turcas y Caicos,

Islas Vírgenes de EEUU y Vanuatu. El anexo II recoge las comprometidas a reformarse, como Groenlandia, Jordania, Marruecos, Montenegro, Panamá y Vietnam. No debe confundirse con la lista española de jurisdicciones no cooperativas (**Orden HFP/115/2023**).

El apoyo fiscal a la internacionalización ya no descansa en deducciones a la exportación, sino en las exenciones del IVA y las devoluciones de los Impuestos Especiales, que permiten vender en el exterior sin cargas fiscales internas. El impuesto mínimo global marca además un cambio de época para los grandes grupos.