

Regímenes fiscales de carácter especial

1 RÉGIMEN FISCAL FORAL DEL PAÍS VASCO

El sistema de Concierto Económico (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo), determina que el País Vasco cuente con un régimen tributario especial. La competencia tributaria reside en las Instituciones de sus tres territorios históricos: Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Los impuestos que componen su sistema tributario son gestionados y recaudados por las Haciendas Forales en los términos del reparto contenido en la normativa del Concierto.

Las especialidades de su régimen son las siguientes:

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre el patrimonio

El concierto Económico contempla el IRPF como un tributo concertado de normativa autónoma que se exigirá por la Diputación Foral competente por razón de territorio a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

Puesto que se plantea como objetivo el análisis de los aspectos más relevantes desde el punto de vista empresarial, se desarrolla en los apartados que se refieren a las actividades empresariales.

En el apartado de Rendimientos de actividades económicas de la normativa foral, encontramos las siguientes diferencias:

Se incluyen las ganancias o pérdidas patrimoniales de bienes afectos a la actividad como parte del rendimiento de ésta, siendo de aplicación la exención por reinversión de beneficios extraordinarios bajo determinados requisitos.

En el régimen estatal para las personas físicas las variaciones patrimoniales por bienes afectos tienen el mismo tratamiento que el resto de los activos, esto es tipo único del 15% (18% hasta el 1 de enero del 2003).

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica tenga un período de generación superior a dos años y no se obtenga de forma periódica o recurrente, o se califique reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, se computará en un 70%; este porcentaje será del 60% en el supuesto de que el período de generación sea superior a 5 años.

La determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada, que se aplica por los contribuyentes cuyo volumen de operaciones en el año no supere los 500.000 euros, podrá realizarse mediante los siguientes procedimientos:

- **Ordinario.** Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las provisiones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos, y la cantidad resultante se minorará en el 5% en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación. A la cantidad resultante anterior, se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- **Especial.** Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las provisiones, las amortizaciones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad. Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos, y la cantidad resultante se minorará en el 10% en concepto de amortización, provisiones y gastos de difícil justificación. A la cantidad, se le sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- **Sectorial.** Para la determinación del rendimiento neto mediante el procedimiento sectorial, se tendrá en cuenta lo dispuesto en los apartados anteriores, con la especialidad de que podrá establecerse reglamentariamente la aplicación de coeficientes o importes en concepto de amortización, provisiones y gastos de difícil justificación diferentes a los previstos en los apartados anteriores. Este procedimiento se aplicará a los sectores de actividad que, en atención a sus particularidades, reglamentariamente se determinen.

Otra diferencia con el régimen estatal, es la de que, cuando en el régimen foral el resultado de la integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales de régimen general arroja saldo negativo, su importe únicamente podrá compensarse en los cuatro años siguientes, con las ganancias y pérdidas patrimoniales de esta base especial. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

En cuanto a la deducción por inversiones y por otras actividades, los contribuyentes que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa, podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos fijos materiales nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en los capítulos IV y VI del título VII de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

Existe además la deducción por participación de los trabajadores en la empresa, mediante la cual, los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 10% con un límite anual máximo de 1.800 euros de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo, destinadas a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en la entidad o en cualquiera del grupo de sociedades, en la que prestan sus servicios como trabajadores.

Otro incentivo específico, es la deducción del 10% con el límite anual de 2.000 euros, por las cantidades depositadas en entidades de crédito, que se vayan a destinar en el plazo de 3 años a los gastos e inversiones de inicio de actividad.

b) Impuesto sobre sociedades

El Concierto Económico lo califica como un tributo concertado de normativa autónoma, las Instituciones competentes de los territorios históricos pueden regular sin limitación este impuesto, respetando los principios de armonización establecidos en el propio Concierto.

La normativa se aplica a las entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco. Si el volumen total de operaciones de la entidad supera los seis millones de euros anuales, se exige además que la entidad realice en el País Vasco, en los términos especificados en el propio Concierto Económico, más del 25% del volumen de sus operaciones.

La tributación por este impuesto corresponderá en su totalidad a las Haciendas Forales cuando el domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el año anterior no exceda del importe mencionado con independencia del lugar en que realice sus operaciones.

En este Impuesto se establece la posibilidad de que una entidad, aplicando una sola normativa, reparta entre varias Administraciones tributarias el resultado de su liquidación, en la medida en la que el hecho imponible gravado, se haya producido en más de un ámbito territorial. Esta circunstancia se produce cuando una entidad opera en ambos territorios y su volumen de operaciones excede de 6 millones de euros. En este supuesto la tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, sin tener en cuenta el volumen de operaciones efectuadas en el extranjero.

La distribución de la tributación en función del volumen de operaciones en el año anterior se resume en el siguiente cuadro:

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
País Vasco	Hasta 6M €	Indiferente ó 0%	País Vasco: TH del domicilio	Foral
	Más de 6M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 6M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 6M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	País Vasco	Foral: TH donde se realice el mayor volumen operaciones

Notas: 6 M €: seis millones de euros

TH: Territorio Histórico

Para una mejor comprensión del cuadro es necesario definir:

1. Volumen de operaciones (art. 14. dos del Concierto): el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se definen a estos efectos según la Ley del IVA. Si el ejercicio anterior es inferior al año, el volumen de operaciones se elevará al año.
2. Lugar de realización de las operaciones: se entienden realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes (art. 16 del Conierto):
 - a. Entregas de bienes muebles corporales cuando se realicen desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. En particular:
 - En caso de transporte, cuando se inicie la expedición en dicho territorio.

- Bienes objeto de transformación, se entenderá efectuada la entrega en el País Vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.
 - Entregas de bienes objeto de instalación o montaje: se entenderán realizadas en el País Vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de instalación o montaje no excede del 15% del importe total de la contraprestación.
 - Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en el País Vasco los centros generadores de la misma.
 - Las entregas de bienes inmuebles se entenderán realizadas en el País Vasco cuando los inmuebles radiquen en dicho territorio.
- b. Prestaciones de Servicios: se entienden realizadas en el País Vasco cuando éstas se efectúen en dicho territorio. En particular:
- Prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando radiquen en dicho territorio.
 - Operaciones de seguro y capitalización, cuando la localización del riesgo o del compromiso de las operaciones de seguro y capitalización se produzca en territorio vasco (art. 32 del Concierto).
- c. Se entenderán realizadas en el País Vasco las siguientes operaciones si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en dicho territorio:
- Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras y armadores de buques de pesca, siempre que se trate de productos naturales.
 - Servicios de transporte (incluidos mudanza, remolque y grúas).
 - Arrendamiento de medios de transporte.
- d. Las operaciones que se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán a una u otra Administración en igual porcentaje que el resto de las operaciones.

Las diferencias a destacar son:

1. Amortizaciones, las normas forales regulan una tabla más sencilla y generosa que la prevista en el territorio común:

Elementos patrimoniales	Coefficiente anual máximo	Años período máximo
Edificios para casa-habitación y oficina, uso comercial y/o servicios	3	50
Edificios y pabellones para uso industrial	5	30
Instalaciones	15	10
Maquinaria para usos industriales	15	10
Maquinaria para otros usos	10	15
Buques y aeronaves	10	15
Autobuses, camiones, furgonetas y similares	20	8
Vehículos de turismo	20	8
Moldes, modelos, troqueles y matrices	33	5
Útiles y herramientas	30	5
Mobiliario	15	10
Equipos informáticos	25	6
Películas de video para alquiler	50	3
Otros elementos no especificados	10	15

Gozarán de libertad de amortización los elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los edificios, adquiridos por las pequeñas empresas, que en este régimen son aquellas cuyo volumen de operaciones no supera los 6 millones de euros, que su inmovilizado neto es inferior a 2,4 millones de euros y que su plantilla no rebase las 50 personas.

2. Los coeficientes de corrección monetaria de las rentas derivadas de transmisión de inmovilizado son superiores a los establecidos en la legislación estatal.
3. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las bases positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.
4. Tipo impositivo: Los tipos aplicables a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, son los siguientes:
 - Con carácter general: el 32,5%.
 - Las pequeñas empresas aplicarán, con carácter general, el 30% a la parte de base liquidable comprendida entre 0 y 100.000 euros, y, en su caso, el 32,5% al resto de la base liquidable.

5. Deducciones por inversiones.

- **Deducciones para incentivar inversiones en activos fijos materiales.**
 - *Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos* afectos a la explotación económica de la entidad, excluidos los terrenos: deducción de la cuota líquida del 10% del importe de dichas inversiones.
 - *Deducción para el fomento de las tecnologías de la información* y de la comunicación: deducción en la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación, que se especifican en la ley foral correspondiente (acceso a Internet, comercio electrónico...).
 - *Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producción cinematográfica o audiovisual y edición de libros* (similar al régimen estatal, pero incluye también los bienes del Patrimonio Cultural Vasco): deducción en la cuota del 10% de las inversiones.
- **Deducciones para incentivar la financiación de las empresas.**
 - Reserva para inversiones productivas: los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una Reserva especial denominada *Reserva para Inversiones* y el 5% por el aumento de la inversión en valores de renta variable que cumplan determinados requisitos.
- **Deducción para incentivar la realización de determinadas actividades:**
 - Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo (similar al régimen estatal): el 30% de los gastos y el 10% de las inversiones.
 - Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente: 15% de las inversiones.
 - Deducción por actividades de exportación: 25% de las inversiones.
 - Deducción por gastos de formación profesional: deducción de la cuota líquida del 10% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 67,5% del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades.
 - Deducción por contribuciones empresariales a planes de empleo o a entidades de previsión social: 10%.
- **Deducción por creación de empleo:**
 1. Los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota líquida el importe de 3.606,07 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido respecto del ejercicio inmediato anterior, siempre que dicho incremento se mantenga durante los dos años siguientes a la fecha de cierre del ejercicio en que se genere el derecho a la deducción. En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial su cómputo será proporcional a las horas efectivamente trabajadas.
 2. Las empresas que acuerden en un convenio colectivo, junto a una reducción de al menos un 10% del tiempo de trabajo, un incremento del 10% de la plantilla con el compromiso de mantenerlo durante los 3 años siguientes, tendrán derecho a aplicar los siguientes beneficios fiscales:

- a. Libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición.
 - b. Elevación al 35% del porcentaje de deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos, y a 4.507,59 euros de la deducción a que se refiere el apartado 1 de esta deducción.
3. Las deducciones por creación de empleo establecidas en este artículo se incrementarán en 3.005,06 euros en el caso de que las personas que generen el derecho a deducción se encuentren incluidas en alguno de los colectivos que, conforme con la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, sean considerados como de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo.
- **Normas Comunes.**

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando sus límites, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

La aplicación de las deducciones de la cuota líquida deberá seguir el siguiente orden: primero se aplicarán las deducciones generadas en ejercicios anteriores respetando el límite preestablecido en sus respectivas normativas. A continuación, se aplicarán las deducciones del ejercicio, siempre que no se rebase el límite conjunto del 45% de la cuota líquida. Seguidamente se practicarán las deducciones que se apliquen sin límite sobre la cuota líquida derivadas de ejercicios anteriores. Finalmente se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida correspondientes al ejercicio.

c) Impuesto sobre el valor añadido

El IVA (incluido el recargo de equivalencia), es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado. Las instituciones competentes de los territorios históricos se reservan la posibilidad de:

- Aprobar los modelos de declaración e ingreso que deben contener los mismos datos que los de territorio común.
- Señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, siempre que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La competencia para la exacción corresponde a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas, en función del volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas sus operaciones, con el mismo sistema que el señalado para el Impuesto de Sociedades.

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
País Vasco	Hasta 6M €	Indiferente ó 0%	País Vasco: TH del domicilio	Foral
	Más de 6M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 6M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 6M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	País Vasco	Foral: TH donde se realice el mayor volumen operaciones

Notas: 6 M €: seis millones de euros

TH: Territorio Histórico

Para una mejor comprensión del cuadro es necesario definir:

1. Volumen de operaciones (art. 27 del Concierto): el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se definen a estos efectos según la Ley del IVA. Si el ejercicio anterior es inferior al año, el volumen de operaciones se elevará al año.
2. Lugar de realización de las operaciones: se entienden realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:
 - a. Entregas de bienes muebles corporales cuando se realicen desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. En particular:
 - En caso de transporte, cuando se inicie la expedición en dicho territorio.
 - Bienes objeto de transformación, se entenderá efectuada la entrega en el País Vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.
 - Entregas de bienes objeto de instalación o montaje: se entenderán realizadas en el País Vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de instalación o montaje no excede del 15% del importe total de la contraprestación.
 - Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en el País Vasco los centros generadores de la misma.
 - Las entregas de bienes inmuebles se entenderán realizadas en el País Vasco cuando los inmuebles radiquen en dicho territorio.
 - b. Prestaciones de Servicios: se entienden realizadas en el País Vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. En particular:
 - Prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando radiquen en dicho territorio.
 - c. Se entenderán realizadas en el País Vasco las siguientes operaciones si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en dicho territorio:

- Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras y armadores de buques de pesca, siempre que se trate de productos naturales.
 - Servicios de transporte (incluidos mudanza, remolque y grúas).
 - Arrendamiento de medios de transporte.
- d. Adquisiciones intracomunitarias de bienes: se aplican las siguientes reglas:
1. Si el sujeto pasivo tributa exclusivamente en una Administración, la exacción del impuesto corresponde a ésta.
 2. Si la tributación es conjunta a ambas administraciones, la exacción corresponde a una u otra en proporción al volumen de operaciones, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravados, así como las exentas que originen el derecho a la deducción y se entiendan realizados en los territorios respectivos durante cada año natural.
 3. En los supuestos de transporte intracomunitario de bienes, sus servicios accesorios y de mediación, cuando el destinatario haya comunicado al prestador del servicio su NIF, a efectos de IVA, son de aplicación los criterios señalados en 1 y 2, estos criterios son también de aplicación en caso de inversión del sujeto pasivo.
 4. En los supuestos de adquisición de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al IVA, la exacción del impuesto corresponde a la Administración en cuyo territorio se matriculen definitivamente los medios de transporte.
 5. La Administración en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal del sujeto pasivo es competente para las operaciones siguientes:
 - Las entregas intracomunitarias de bienes sujetas al IVA por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial, o por personas que no actúen como empresarios o profesionales.
 - Las realizadas en los regímenes especiales del IVA simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y de recargo de equivalencia.

d) Impuestos especiales

Los IIEE son tributos concertados, las Diputaciones Forales deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas por el Estado. Corresponde a las Diputaciones Forales la aprobación de los modelos de declaración e ingreso y los plazos de ingreso con los mismos requisitos que los establecidos para el IVA.

2 RÉGIMEN FISCAL FORAL DE NAVARRA

El régimen foral de Navarra está regulado en el Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/90 de 26 de diciembre), en el que se ordenan las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Este Convenio ha sido modificado por el Acuerdo de Modificación del Convenio Económico suscrito por el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 19/98 de 15 de junio).

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre el patrimonio

El IRPF es un tributo convenido de normativa autónoma. Corresponderá a la Diputación Foral de Navarra, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en Navarra o, cuando siendo residente en el extranjero, obtenga rentas en Navarra.

En lo referente a los rendimientos de actividades económicas las especificidades mayores son las relativas a las variaciones patrimoniales.

Los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades empresariales o profesionales podrán excluirse de gravamen siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en cualquiera de estos elementos antes mencionados en las mismas condiciones establecidas a efectos del Impuesto sobre Sociedades. En el caso de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total del de la enajenación, se excluirá de gravamen la parte proporcional del incremento de patrimonio que corresponda a la cantidad invertida.

Se mantiene la exención para los incrementos puestos de manifiesto con ocasión de transmisiones onerosas en las que concurren los siguientes requisitos: que el importe global de las citadas transmisiones no exceda de 3.005,06 euros durante el año natural, y que la cuantía gravable del incremento de patrimonio no exceda del 50% del importe global de la transmisión. En los supuestos en los que la cuantía gravable del incremento de patrimonio exceda del referido porcentaje únicamente se someterá a gravamen el citado exceso. En cualquier caso, la parte de las variaciones patrimoniales que no quede exenta de gravamen tributará al tipo único del 15% (18% hasta el 1 de enero del 2003).

El IP es un tributo de normativa autónoma, su regulación coincide básicamente con la establecida para el territorio común, con algunas diferencias. Corresponderá a la Diputación Foral de Navarra el gravamen por este impuesto en los mismos supuestos en los que sea competente para el gravamen del IRPF.

b) Impuesto sobre sociedades

El IS es un tributo concertado de normativa autónoma, en el que Navarra tiene competencia normativa plena. Para determinadas entidades, en función de su volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas, el IS es un tributo convenido de normativa común según el cuadro siguiente:

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
Navarra	Hasta 3M €	Indiferente	Navarra	Foral
	Más de 3M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 3M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 3M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	Navarra	Foral

Notas: 3 M €: tres millones de euros

Para una mejor comprensión del cuadro es necesario definir:

1. Volumen de operaciones (art. 17.5 del Convenio): el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se definen a estos efectos según la Ley del IVA. Si el ejercicio anterior es inferior al año, el volumen de operaciones se elevará al año.
2. Lugar de realización de las operaciones: se entienden realizadas en Navarra las operaciones siguientes (art. 19 del Convenio):
 - a. Entregas de bienes:
 - Entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio Navarro. Si el sujeto pasivo tiene centros fabriles o de transformación en territorio Navarro y común si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.
 - Entregas de bienes con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en Navarra si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no supera el 15% de la contraprestación.
 - Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en territorio Navarro los centros generadores de la misma.
 - Las demás entregas de bienes se entienden realizadas en territorio Navarro cuando se realice desde este territorio la puesta a disposición del adquirente. Los bienes objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizados en el lugar en el que se encuentran éstos bienes en el momento de iniciarse la expedición o transporte.
 - Las entregas de bienes inmuebles (incluidos derechos reales) se entenderán realizadas en territorio Navarro cuando los inmuebles radiquen en dicho territorio.
 - b. Prestaciones de Servicios: se entienden realizadas en Navarra cuando éstas se efectúen en dicho territorio. En particular:
 - Prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando radiquen en dicho territorio.
 - Operaciones de seguro y capitalización, cuando la localización del riesgo o del compromiso de las operaciones de seguro y capitalización se produzca en territorio Navarro.
 - c. Se entenderán realizadas en Navarra las siguientes operaciones si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en dicho territorio:
 - Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras y armadores de buques de pesca, siempre que se trate de productos naturales.
 - Servicios de transporte (incluidos mudanza, remolque y grúas).
 - Arrendamiento de medios de transporte.
 - d. Las operaciones que se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán a una u otra Administración en igual porcentaje que el resto de las operaciones.

Las diferencias a destacar respecto a lo comentado para el régimen común son:

1. Tabla de amortizaciones más sencilla y con unos coeficientes máximos superiores que en el Régimen Común.

Elementos patrimoniales	Coefficiente anual (%)	Periodo máximo años
Edificaciones para oficinas, usos comerciales y/o de servicios y viviendas	4	38
Edificaciones para uso industrial	5	30
Instalaciones	15	10
Maquinaria	15	10
Mobiliario	15	10
Equipos para procesos de información	25	6
Elementos de transporte (autobuses, camiones, furgonetas, etc...)	20	8
Elementos de transporte interno	15	10
Moldes, modelos, troqueles y matrices	33	5
Útiles y herramientas	Depreciación real	Depreciación real
Otros inmovilizado material	10	15

Las pymes pueden multiplicar estos coeficientes máximos por 1,5 para calcular sus amortizaciones.

2. Coeficientes de corrección monetaria. Se aplican coeficientes de corrección monetaria específicos.

Respecto de los periodos impositivos que se inicien durante el año 2002, los coeficientes de corrección monetaria a que se refiere el artículo 27 de la Ley Foral 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades, serán los siguientes:

Ejercicios	Coefficientes	Ejercicios	Coefficientes
1983 y anteriores	2,063	1993	1,249
1984	1,862	1994	1,199
1985	1,736	1995	1,138
1986	1,651	1996	1,083
1987	1,601	1997	1,058
1988	1,535	1998	1,045
1989	1,460	1999	1,038
1990	1,400	2000	1,033
1991	1,350	2001	1,012
1992	1,304	2002	1,000

3. Reducción de bases liquidables.

(Redacción dada por la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, BON nº 37/25.3.02, artículo 3º, apartado ocho y nueve, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2002):

Podrá reducirse la base imponible en el 45% de las cantidades que se destinen a una Reserva especial para inversiones bajo determinadas condiciones y requisitos.

La base imponible positiva podrá ser reducida con las bases liquidables negativas de los periodos impositivos que concluyeron en los quince años inmediatos anteriores.

La base liquidable negativa a que se refiere el número anterior se minorará, en su caso, en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida, y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base liquidable negativa.
- Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base liquidable negativa.

Las bases liquidables negativas generadas por las entidades de nueva creación podrán reducir las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos contados a partir del inicio del primer periodo impositivo en que la base imponible sea positiva.

4. Tipos de gravamen.

Los tipos generales de gravamen serán:

- El 35%.
- El 32,5% para las pequeñas empresas (en términos generales, empresas en las que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros y que no sean sociedades patrimoniales).

5. Deducciones de la cuota.

• **Bonificaciones.**

La Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, BON nº 51/25.4.01, con entrada en vigor el día 26 de abril de 2001, derogó algunas de las bonificaciones hasta entonces existentes. Actualmente están en vigor las bonificaciones del 99% de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas de determinadas actividades exportadoras o servicios públicos locales.

• **Deducciones por incentivos.**

- Deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos: 10% del importe de dichas inversiones, siendo acogibles los adquiridos mediante arrendamiento financiero.
- Deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica: 40% de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto, además de la deducción adicional del 10% idéntica a la del régimen estatal.

- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación: deducción de la cuota del 15% de las inversiones y gastos del periodo.
- Deducción por actividades de exportación (idéntica a la del régimen estatal): 25% de las inversiones y de determinados gastos.
- Deducción por gastos de formación profesional: 15% de los gastos efectuados, así como para los gastos de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.
El sujeto pasivo podrá deducir de la cuota líquida el 10% de las contribuciones empresariales imputadas a favor de aquellos trabajadores a los que remunere por su trabajo con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo. Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe reseñado en el párrafo anterior.
- Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente: 15% inversiones en elementos del activo fijo material nuevo afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad empresarial.
- Deducción por inversiones en la actividad de edición de libros, producciones cinematográficas y Bienes de Interés Cultural (mismos términos que en la legislación estatal).
- Deducción por reinversión en la transmisión de valores: Se deducirá de la cuota íntegra el 20% del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de valores, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen. Esta deducción será del 10% y del 5% cuando la renta integrada en la base imponible tribute a los tipos del 25% y del 20% respectivamente.
- Deducción por creación de empleo: Será de aplicación una deducción de 4.207,08 euros de la cuota por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido experimentado durante el ejercicio, respecto de la plantilla media del ejercicio inmediato anterior con dicho tipo de contrato. Se regulan, además otras deducciones e incentivos fiscales que difieren del Régimen General y que tratan de fomentar la creación de empleo en este territorio.

Una vez practicadas las bonificaciones y las deducciones por doble imposición interna e internacional, se aplicarán en primer lugar las deducciones generadas en ejercicios anteriores, respetando el límite establecido en sus respectivas normativas.

Las normas comunes a las deducciones por incentivos son: límite conjunto 35% de la cuota líquida, este límite no se aplica a la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos aplicada, hasta el inicio de su actividad, por las entidades de nueva creación. El límite conjunto tampoco se aplica a los incentivos por creación de empleo. La base de la deducción ha de reducirse en el importe de las subvenciones recibidas. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota pueden aplicarse en los diez años siguientes.

c) Impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales

El IVA (incluido el recargo de equivalencia), es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado. Las instituciones competentes de los territorios históricos se reservan la posibilidad de:

- Aprobar los modelos de declaración e ingreso que deben contener los mismos datos que los de territorio común.
- Señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, siempre que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La competencia para la exacción corresponde a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas, en función del volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas sus operaciones, con el mismo sistema que el señalado para el Impuesto de Sociedades.

Domicilio Fiscal	Operaciones ejercicio anterior	Operaciones en otro territorio	Tributación	Normativa / Inspección
Navarra	Hasta 3M €	Indiferente	Navarra	Foral
	Más de 3M €	Menos del 75%	Conjunta	Foral
		75% ó más	Conjunta	Territorio Común
		100%	Territorio Común	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 3M €	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 3M €	Menos del 100%	Conjunta	Territorio Común
		100%	Navarra	Foral

Notas: 3 M €: tres millones de euros

El concepto de volumen de operaciones y lugar de realización se mantiene con respecto a lo referido para el Impuesto de Sociedades en Navarra. Tan sólo habría que añadir (art. 27 y 28 del Convenio):

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Se aplican las siguientes reglas:

1. Si el sujeto pasivo tributa exclusivamente en una Administración, la exacción del impuesto corresponde a ésta.
2. Si la tributación es conjunta a ambas administraciones, la exacción corresponde a una u otra en proporción al volumen de operaciones, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravados, así como las exentas que originen el derecho a la deducción y se entiendan realizados en los territorios respectivos durante cada año natural.
3. En los supuestos de transporte intracomunitario de bienes, sus servicios accesorios y de mediación, cuando el destinatario haya comunicado al prestador del servicio su NIF, a efectos de IVA, son de aplicación los criterios señalados en 1 y 2, estos criterios son también de aplicación en caso de inversión del sujeto pasivo.

4. En los supuestos de adquisición de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al IVA, la exacción del impuesto corresponde a la Administración en cuyo territorio se matriculen definitivamente los medios de transporte.
5. La Administración en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal del sujeto pasivo es competente para las operaciones siguientes:
 - Las entregas intracomunitarias de bienes sujetas al IVA por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial, o por personas que no actúen como empresarios o profesionales.
 - Las realizadas en los regímenes especiales del IVA simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y de recargo de equivalencia.

3 RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ISLAS CANARIAS

El régimen especial de las Islas Canarias se inicia con la Ley 30/72 de Régimen Económico y Fiscal, que pretendía fomentar el desarrollo económico y social de las Islas. La Ley 19/94 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias dio el impulso necesario a este desarrollo, estableciendo medidas fiscales de incidencia directa en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como la regulación de la denominada Zona Especial Canaria, instrumento de promoción del desarrollo económico y social del Archipiélago. El Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio modifica la Ley 19/94, adaptando la normativa al ordenamiento comunitario. Los incentivos fiscales en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias a destacar son:

a) Impuesto general indirecto canario (IGIC)

El IGIC, en vigor desde el 1 de enero de 1993, es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes, realizadas en el ámbito territorial de las Islas Canarias, su mecanismo de funcionamiento es similar al IVA, aunque con algunas diferencias:

- **Tipos de gravamen inferiores:**
 - Tipo cero: agua, medicamentos, libros, material docente, etc.
 - Reducido 2%: extracción de combustible, petróleo, aceites, fabricación de textiles, calzado, etc.
 - General: 5%.
 - Incrementado 9% y 13%: que afecta a las entregas de determinados vehículos, buques y aeronaves, joyas, bebidas alcohólicas, etc.
 - Especiales: 20% de aplicación a las labores de tabaco negro y 35% labores de tabaco rubio y sucedáneos del tabaco.
- **Exenciones:**
 - Régimen especial para el comercio minorista: exención en la entrega de bienes efectuadas por comerciantes minoristas, que son los empresarios que compran y venden bienes muebles sin transformación y efectúan más del 70% de sus ventas a consumidores finales.

- Exención de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios sea inferior al límite que a tal fin se señale. Para el ejercicio 2003 se declaran exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 25.000 €.
- Las empresas cuyos titulares sean personas físicas, que no superen determinados umbrales de operaciones (importe global de ingresos anuales de 450.000 € o de compras e importaciones de 300.000 €) en el ejercicio inmediato anterior, de número de empleados, etc., y que se encuadren en determinados sectores, tributan salvo renuncia bajo un Régimen Simplificado, por el que el IGIC devengado se fija a partir de unos índices o módulos (id. Reg. Simplificado en el IVA).
- El IGIC grava las importaciones: Importación: entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la UE o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin al que se destinen o la condición del importador. Se entiende también como importación la autorización para el consumo en Canarias de los bienes que se encuentren en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en zonas y depósitos francos.
- Las exportaciones y operaciones asimiladas (actividades realizadas en el interior de Canarias relacionadas con el exterior) están exentas del IGIC, ya que van a ser gravadas en el lugar del consumo, aunque sí se permite la deducción de las cuotas soportadas con ocasión de las mismas. La exportación se define como la salida de mercancías fuera del ámbito territorial de las Islas Canarias, siendo sus principales exenciones las siguientes:
 - Entregas de bienes, con carácter definitivo a Península, Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado de la UE, o bien exportados definitivamente a Terceros Países por el adquirente de los bienes, no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. La exención no comprende las entregas de bienes destinados a equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo, o cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.
 - Trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos en Canarias o importados para ser objeto de dichos trabajos en las Islas para ser exportados definitivamente.
 - Prestaciones de servicios, incluidos transporte y operaciones accesorias, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o envíos a Península, Baleares, Ceuta, Melilla y UE.
 - Prestación de servicios realizados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones descritas anteriormente o en las realizadas fuera de las Islas Canarias. Esta exención no es aplicable a los servicios de mediación de las agencias de viaje que contraten en nombre y por cuenta del viajero prestaciones que se efectúen fuera de las Islas Canarias y dentro del territorio de la UE.
- Para el ejercicio 2003 las novedades a destacar respecto al IGIC son las siguientes:
 - Comercio electrónico y facturación: se introducen las mismas novedades que en el IVA para adaptar nuestra normativa a las Directivas Comunitarias. Las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica y el nuevo régimen especial de comercio electrónico no entrarán en vigor, como en el IVA, hasta el 1 de julio de 2003.

- Se introducen mejoras técnicas: se restringe el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliaria que tienen por objeto la construcción de una edificación, salvo supuestos específicamente contemplados en la Ley.
- Aplicación del tipo 0%, para la producción de agua y para la realización de infraestructuras de canalización hidráulica.
- Se subsana la omisión de la deducibilidad de cuotas soportadas en las entregas de oro de inversión cuando se renuncia a la exención.
- Se simplifican los supuestos de aplicación del tipo general en los automóviles.

b) Otros impuestos indirectos

- Arbitrio sobre la importación y entrega de mercancías en Canarias: este impuesto que está en vigor desde enero del 2002, grava la importación y entregas efectuadas por empresarios de determinados bienes producidos por ellos mismos, con tipos porcentuales que oscilan entre un 5% y un 15%, salvo para el tabaco que se aplica un 25%.
- Impuestos especiales sobre alcohol y cerveza.
- Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del Petróleo.

c) Régimen económico y fiscal de Canarias

Los incentivos fiscales desarrollados en este Régimen son:

- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en la constitución o ampliación de sociedades y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias. La exención en "Operaciones Societarias", para el ejercicio 2003 de aquel capital que no se destine a bienes de inversión, será del 50% del importe de la cuota resultante.
- Bonificación del 50% en la cuota del IS o IRPF correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, salvo excepciones.
- Reducción en la base imponible del IS hasta el 90% del beneficio no distribuido destinado a la reserva para inversiones. Este incentivo también es aplicable a empresarios que tributen en el régimen de estimación directa en el IRPF con el límite del 80% de la parte cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos netos de explotación.
- Dedución por inversiones en Canarias, que mejora el régimen común del Impuesto de Sociedades.

d) Zona especial canaria (Ley 19/94 y RDL 2/2000):

- La Zona Especial Canaria (ZEC) es un régimen de menor tributación para las actividades que se localizan en determinados ámbitos geográficos del territorio canario. El régimen especial de la ZEC se aplica a entidades que realicen actividades de producción, transformación, manipulación y distribución al por mayor de mercancías o actividades de servicios previstas en la Ley 2/2000, que reúnan determinados requisitos.

- Las empresas que se instalen en la ZEC, tienen que realizar inversiones en el territorio canario durante los dos primeros años de funcionamiento por un valor mínimo de 100.000 €, y crear un mínimo de cinco puestos de trabajo.
- El tipo impositivo del IS estará entre el 1% y el 5% en función del empleo que se genere, para las operaciones realizadas en la ZEC.
- Exención en el IGIC en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC entre sí, así como las importaciones de bienes realizadas por las mismas.
- Exención en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, excepto por rendimientos de trabajo personal.
- Exención en el ITP y AJD.
- Tributos locales: conciertos fiscales para determinar una cifra global.

4 RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CEUTA Y MELILLA

Dentro de la hacienda estatal, el régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla afecta a los siguientes impuestos:

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas

- Bonificación del 50% en la cuota de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla
- Bonificación del 50% en las retenciones a cuenta y en los pagos fraccionados de los sujetos pasivos residentes.

b) Impuesto sobre sociedades

Bonificación del 50% de los rendimientos obtenidos por entidades residentes y a las entidades no residentes o no domiciliadas en dichos territorios por las rentas que justifiquen haber obtenido en Ceuta o Melilla, por medio de establecimiento permanente

c) Impuesto sobre el patrimonio neto

Bonificación del 75% por la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a bienes o derechos de contenido económico situados o que debieran ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias.

d) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Bonificación del 50%, aplicándose la exención total a las concesiones administrativas.

e) Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (IPSI, en adelante)

El IPSI es un impuesto indirecto sobre el consumo de carácter municipal, aplicable en el ámbito territorial de estas ciudades. Su esquema tributario se aproxima a la ya comentada para el IVA, con las especialidades que a continuación se señalan:

1. Hecho imponible:

Quedan sujetas a este impuesto:

- La producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales, así como su importación en el ámbito territorial del impuesto, cuando estas actividades sean realizadas por empresarios o profesionales.
- Las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, salvo que las prestaciones de servicios sean consideradas de producción o elaboración de bienes (id. IVA).
- Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el ámbito territorial del impuesto.
- El consumo de energía eléctrica.

Son operaciones no sujetas:

- Las operaciones que se declaren no sujetas al IVA.
- La producción e importación de energía eléctrica.
- Las operaciones sujetas al IGTE (Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas), cuyo devengo se hubiese producido antes de la entrada en vigor del IPSI.
- Las ventas de viviendas de protección oficial concertadas y documentadas en escritura pública antes del 1/1/1997 y aquellas cuyos respectivos contratos se hubiesen presentado para el preceptivo visado administrativo, con anterioridad a la fecha mencionada.

Exenciones:

Las exenciones en las operaciones sujetas a este impuesto son similares a las comentadas para el IVA, sin embargo hay que tener en cuenta las particularidades siguientes:

- *Exenciones en operaciones interiores:* están exentas del impuesto la producción o elaboración de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios, las entregas de bienes inmuebles y el consumo de energía eléctrica, cuando tengan reconocida la exención en la legislación común del IVA (ver IVA apartado 1.3.3.).
- *Exenciones en exportaciones y operaciones asimiladas:* están exentas las exportaciones y las operaciones asimiladas a las exportaciones en las mismas condiciones que las establecidas para el IVA (ver IVA apartado 1.4.1.). Sin embargo **no se aplica la exención**, a las exportaciones en régimen comercial que se destinen a tiendas libres de impuestos, a ventas efectuadas a bordo de medios de transporte que realicen la travesía entre la Península y Ceuta y Melilla o entre estas dos ciudades y las provisiones de labores de tabaco con destino a los medios de transporte que realicen las travesías mencionadas (Ceuta / Melilla a Península o entre estas dos ciudades).
- *Exenciones en Importaciones:* en general se declaran exentas en los mismos términos que en la legislación común del IVA.

2. Sujeto Pasivo:

En general similar al expuesto para el IVA, destacar que, en el supuesto de operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en territorio de aplicación del IPSI, a favor de empresarios o profesionales establecidos en dicho territorio, será sujeto pasivo del impuesto el destinatario de las entregas y prestaciones mencionados en el apartado de hecho imponible.

3. Base Imponible:

En general similar a lo expuesto para el IVA, resaltar que pueden acordarse métodos de aplicación de estimación objetiva cuando la base imponible de importaciones o de operaciones interiores en el año no supere los 601.012,1 euros.

4. Tipos Impositivos y Cuota:

Los tipos de gravamen se fijan en las Ordenanzas de la Ciudad, sin establecer diferencias entre los tipos aplicables a la producción, elaboración o importación de bienes muebles corporales.

Los tipos de gravamen pueden oscilar entre el 0,5% y el 10%.

En general, los sujetos pasivos pueden deducir las cuotas soportadas en territorio de aplicación del IPSI, con las mismas condiciones y requisitos que los comentados para el IVA (apartado 1.5.2.). No serán deducibles las cuotas de IVA soportado que correspondan a bienes exportados que no se consideren exentos según el IPSI: exportaciones en régimen comercial que se destinen a tiendas libres de impuestos, a ventas efectuadas a bordo de medios de transporte que realicen la travesía entre la Península y Ceuta y Melilla o entre estas dos ciudades y las provisiones de labores de tabaco con destino a los medios de transporte que realicen las travesías mencionadas (Ceuta / Melilla a Península o entre estas dos ciudades).

Se establece una bonificación en el 99% de la cuota del Impuesto para las operaciones:

- Realizadas entre los socios y las Agrupaciones de Interés Económico en cumplimiento de su objeto social.
- Realizadas entre las empresas miembros y las Uniones Temporales respectivas en cumplimiento de sus fines.

5. Gravámenes complementarios del IPSI:

Estos gravámenes se añaden al que proceda según el IPSI y se regulan en este impuesto son:

- **Gravamen complementario sobre las labores del tabaco:**

Además de las cuotas del IPSI que procedan, la producción e importación de labores del tabaco en Ceuta y Melilla está sujeta a un gravamen complementario del IPSI. El gravamen recae sobre las mismas labores del tabaco sujetas en la Ley de Impuestos Especiales y se aplica sobre el valor de éstas o sobre el número de unidades, según se empleen, respectivamente, tipos proporcionales o específicos. Los tipos impositivos están establecidos, aunque pueden reducirse por Ordenanza sin que puedan ser inferiores a unos tipos mínimos.

- **Gravamen complementario sobre carburantes y combustibles petrolíferos:**

Aplicable a la producción e importación de carburantes y combustibles petrolíferos, sin perjuicio de las cuotas del IPSI que procedan. Los tipos impositivos se determinan por Ordenanza, sin que puedan superar de los establecidos en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

f) Renta de aduanas

No son de aplicación los derechos arancelarios a la importación.

g) Impuestos especiales

No serán exigibles los Impuestos sobre Alcoholes y Petróleo.

h) Impuestos locales

Bonificación del 50% en los Impuestos Locales comunes (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Vehículos de Tracción mecánica).