

UNIVERSIDAD DE
MURCIA



<http://revistas.um.es/analesderecho>

ANALES de **DERECHO**

**FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS ESTABLECIDAS
EN CEUTA Y MELILLA**

ALEJANDRO ORTIZ PÉREZ

Becario de Iniciación a la Investigación

Universidad de Granada

Murcia, julio 2015

RESUMEN: En el trabajo se realiza una exposición sistemática de de las peculiaridades fiscales propias de las Ciudades Autónomas y de su justificación desde un punto de vista económico.

PALABRAS CLAVE: Tributos; Ciudades Autónomas; Regiones Ultraperiféricas; beneficios fiscales.

ABSTRACT: *This paper analyzes the tax advantages that exist in the cities of Ceuta and Melilla. It also analyzes the economic situation of both, to determine whether these tax advantages are justified or not.*

KEY WORDS: Taxation; Autonomous Cities; Outermost Regions; Fiscal benefits.

SUMARIO: I.INTRODUCCIÓN. II.SITUACIÓN ECONÓMICA. III. PECULIARIDADES FISCALES. 1. Imposición Directa: 1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 1.2. Impuesto sobre Patrimonio; 1.3. Impuesto sobre Sociedades; 1.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 1.5. Impuesto sobre Actividades Económicas y resto de impuestos regulados en la Ley Reguladora de Haciendas Locales. 2. Imposición Indirecta: 2.1.Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación; 2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; 2.3. Reglas de Origen. 3. Consideraciones con respecto al Derecho de la Unión Europea. IV. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN.

El objeto del presente trabajo, el régimen económico y fiscal¹ de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, guarda unas características muy particulares y diferentes al resto del ordenamiento jurídico fiscal español que se une a unas características económicas propias. Se pretende dar a conocer las condiciones que rigen la actividad económica en estas ciudades y ver el encaje de su régimen jurídico dentro del ordenamiento local, autonómico, estatal y por supuesto el comunitario, donde probablemente se encuentren los temas de mayor actualidad. Asimismo, se pretenden reflejar los cambios producidos en el REF a raíz de la modificación de la ley del Impuesto sobre Sociedades que entró en vigor el 1 de Enero de 2014 y las posibilidades que para ambas ciudades plantea.

¹ Régimen Económico y Fiscal de Ceuta y Melilla, “REF” a partir de ahora.

El presente artículo tiene dos partes, una primera en la que se destacan las principales variables económicas que pueden justificar el especial tratamiento fiscal que reciben. Este tratamiento se detalla en la segunda parte, haciendo especial hincapié en las particularidades fiscales que suponen ventajas con respecto al resto del Estado. Por último, se presentan las conclusiones del estudio.

Ceuta y Melilla tienen la condición de Ciudades Autónomas lo que las sitúa en un lugar intermedio entre el nivel local de un ayuntamiento y el nivel regional de las comunidades autónomas. Carecen de capacidad para elaborar leyes pero sin embargo tienen más competencias que los municipios. Su status viene dado por su especial situación geográfica y la necesidad de incentivar una economía que tiene importantes lastres como se explicará en próximos epígrafes. Así mismo, aunque en las Ciudades rige el Derecho Comunitario, tanto originario como derivado², tienen contempladas ciertas especificidades³ a nivel Europeo tales como:

- La de no formar parte de la Unión Aduanera⁴. Lo que conlleva que la entrada de mercancías desde la Unión Europea supone una importación y el caso inverso una exportación desde el punto de vista de las Ciudades Autónomas, no devengándose una deuda aduanera correspondiente al arancel común. También es destacable que aunque la entrada en dichas ciudades de mercancías procedentes de la Unión Europea no pueden ser gravadas por derechos de aduana, a “sensu contrario”, cabe entenderse que es posible establecer un arancel aduanero propio para estas ciudades con respecto a terceros países⁵.
- Que la política agrícola común y política de pesca común⁶ no se aplican a sus territorios.

² Vid. El art. 25 del Acta de Adhesión de España a las Comunidades europeas.

³ En palabras de NÚÑEZ PÉREZ, G., “Análisis comparativo del Régimen Fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias” en Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla, Cedecs. Barcelona 1998 pág. 228, “este Protocolo supuso establecer un status que implicaba la no integración plena de tales territorios en las Comunidades con el reconocimiento paralelo de especialidades”. Sobre las peculiaridades de Ceuta y Melilla dentro de Europa, vid., CUATRECASAS, Guía para invertir en Ceuta, P.R.O.C.E.S.A, Ceuta, 2003; Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla, op. cit.; DOCAVO ALBERTI, L., “Principio de primacía del Derecho Comunitario en relación con la aplicación del IVA en Ceuta y Melilla”, Impuestos 3/88, págs. 134 y ss; ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., “El régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla”, impuestos, nº10/93, págs. 25 y ss.

⁴ Vid. Art. 1.2 del Protocolo nº2.

⁵ Vid. GÓMEZ CABRERA, C., “Gravámenes complementarios sobre el tabaco y los hidrocarburos y exacciones de efecto equivalente”, en la obra colectiva, Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla, op. cit., pág 212.

⁶ Vid. El párrafo 3 del citado art. 25 del Acta de Adhesión a las Comunidades europeas.

- Que el IVA no rige, teniendo ambas ciudades la condición de tercer estado respecto a la Unión Europea.

II. SITUACIÓN ECONÓMICA.

En este epígrafe vamos a analizar las principales variables económicas de ambas Ciudades Autónomas para esclarecer si queda justificada la intervención del Estado para corregir un desequilibrio económico mediante las bonificaciones fiscales que se tratan en el siguiente epígrafe.

Antes de reflejar las variables económicas hay que reseñar las cuestiones que hacen particular a Ceuta y Melilla, como son las de estar aisladas del resto del Estado Español, salvo por barco,⁷ lo que dificulta el desarrollo de ciertas industrias que al tener que transportar por mar⁸ sus materias primas y sufragar un sobrecoste que unido a los gastos de aduana correspondientes, encarecen la producción. Los costes de energía son mayores también, puesto que aunque la producción de la misma se encuentra subvencionada por parte del Estado,⁹ no se tiene la infraestructura para empresas que requieran de grandes cantidades de energía para funcionar. Además el territorio de ambas ciudades se encuentra acotado por las fronteras y el mar¹⁰ lo que impide que empresas que requieran de mucho espacio para su negocio puedan establecerse.

El comercio, que es una de las actividades principales de ambas ciudades como ya veremos en los datos del PIB, se enfrenta a ciertos problemas puesto que en Ceuta no existe una aduana comercial con Marruecos por vía terrestre y aunque en Melilla sí, gran parte del comercio que se realiza en ambas fronteras es de contrabando o en régimen de viajeros habiendo veces que la diferencia es demasiado tenue. A esto se suma que la oferta no es demasiado atractiva¹¹ y se encuentra encarecida por el

⁷ O avión en el caso de Melilla ya que cuenta con aeropuerto o helicóptero en Ceuta.

⁸ Si bien es cierto que por parte de ambas ciudades se ha estudiado y trabajado para asumir con sus propios presupuestos o financiación estatal el denominado coste cero para favorecer el transporte de mercancías. Vid. CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE CEUTA, “Informe 1/07, sobre la Propuesta de Coste Cero para el transporte marítimo de mercancías.”

⁹ Uno de los conceptos que se pagan en la factura de electricidad de todos los españoles va destinado a compensar el mayor coste que tiene producir la electricidad en los territorios insulares y ambas Ciudades Autónomas.

¹⁰ Aunque en lo que respecta al mar, se ha ganado terreno construyendo sobre él.

¹¹ Los informes encargados o hechos por al antiguo Consejo Económico y Social de Ceuta lo ponen de manifiesto en varias ocasiones. Vid. TARREGÓ, M., y MONTANÉ, J., “El Sector Comercial en Ceuta, Reactivación y Ordenación” en Informe 1/1998 y el Dictamen 4/2004.

transporte¹² haciendo que muchos ciudadanos prefieran irse a la península a hacer sus compras. En este sentido, existe cierta ventaja ya que para valores inferiores a los 90,15¹³ euros en Ceuta o los 100¹⁴ euros en Melilla no se debe pagar IPSI a la importación y se puede solicitar la devolución del IVA soportado.

Otro pilar fundamental de la economía de estas ciudades es el de las transferencias corrientes que reciben por parte del Estado y de la Unión Europea que mantienen una Administración Pública que genera gran cantidad de puestos trabajos y repercute en el devenir de su economía. Una parte importante de los puestos de trabajo de la Ciudad son de funcionariado de la administración local/autonómica y estatal.

		España		
		2008	2013	ariación
PIB	€	1.087.788 .000.000	1.022.988 .000.000	5,96%
Población	Ha bitantes	46157822	47129783	,11%
PIB per cápita	€/habitantes	23.567	21.706	7,90%
Número de Empresas	Em presas	3422239	3146570	8,06%
Empresas/Habitantes	%	7,41%	6,68%	9,95%
Tasa de Paro	%	13,91%	26,03%	7,13%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

¹² Y eso pese a que en Ceuta el comercio mayorista y minorista no está gravado con IVA ni IPSI que debería reducir el precio de cara al consumidor final, pero el efecto cascada que veremos cuando tratemos el IPSI puede ser una de las razones que explique este fenómeno.

¹³ Hasta Octubre de 2013 dicha cantidad era aún superior, pues el límite estaba en 430 euros y fue modificado en el Pleno de la Asamblea de Ceuta.

¹⁴ Para viajeros que accedan por mar o aire, por vía terrestre el límite aumenta a 300 euros.

		Ceuta		
		2008	2013	V ariación
PIB	€	1.518.610.000	1.454.314.000	-4,23%
Población	Ha bitantes	77389	84180	8,78%
PIB per cápita	€/habitantes	19.623	17.276	-11,96%
Número de Empresas	Em presas	3724	3610	-3,06%
Empresas/Habitantes	%	4,81%	4,29%	-10,88%
Tasa de Paro	%	16,32%	36,82%	125,61%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

		Melilla		
		2008	2013	V ariación
PIB	€	1.350.831.000	1.296.317.000	-4,04%
Población	Ha bitantes	71448	83679	17,12%
PIB per cápita	€/habitantes	18.906	15.492	-18,06%
Número de Empresas	Em presas	3709	3795	2,32%
Empresas/Habitantes	%	5,19%	4,54%	-12,64%
Tasa de Paro	%	16,87%	35,36%	109,60%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

Estas tres tablas resumen los principales datos macroeconómicos de España y las dos Ciudades Autónomas. Se han escogido los datos del 2008 y del 2013¹⁵ para poder hacer una comparativa temporal y que se refleje una situación dinámica para evitar efectos de estacionalidad. Por tanto, contamos con un año anterior a la Crisis Económica y uno posterior.

¹⁵ Se ha escogido el 2013 porque la mayoría de datos estadísticos se obtienen a años vencidos, así mismo los datos del PIB son una primera estimación que hace el INE que seguramente sufra variaciones en meses posteriores a la fecha del estudio.

Los tres datos que se proponen para conocer y comparar el estado económico de estos territorios es el PIB, el número de empresas y la tasa de paro¹⁶. En cuanto al PIB per cápita ambos territorios está claramente por debajo de la media española, lo que evidencia un problema que se puede entender en parte por el segundo indicador, el número de empresas por habitante, que es dos puntos porcentuales menor en el caso de las Ciudades Autónomas. Por otro lado, la tasa de paro es muy superior a la media española, siendo ambas ciudades las que suelen encabezar el ranking de paro por autonomías.

Por otra parte, en lo que a la crisis se refiere, los datos de variación del PIB indican que en ambas ciudades la reducción ha sido menor que en el conjunto de España, en parte debido a la dependencia del sector público como explicábamos anteriormente. En cuanto al número de empresas por habitante se ha reducido en las ciudades y en España pero sobre todo por el aumento de la población, en el caso de las ciudades ya que por ejemplo en Melilla ha aumentado el número de empresas en más de dos puntos porcentuales. El paro ha aumentado exponencialmente en toda España y con aún mayor repercusión en las Ciudades Autónomas.

Ahora veamos cómo se desglosa el PIB en términos porcentuales por sectores económicos para entender qué sectores suponen mayor peso en la actividad económica de las Ciudades Autónomas.

	España		
	008	013	ariación
Agricultura, ganadería y pesca	,30%	,40%	,35%
Industria	5,50%	5,90%	,58%
Construcción	2,50%	,20%	42,40%
Comercio, reparación, transporte y hostelería	1,10%	3,60%	1,85%
Administraciones Públicas	5,40%	6,70%	,44%
Otros	3,20%	4,20%	,01%
Total PIB a precios de mercado	00,00%	00,00%	

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

¹⁶ Se han dividido entre la población para poder hacer una media por habitante y comparar el país con los dos territorios.

	Ceuta		
	008	013	ariación
Agricultura, ganadería y pesca	,20%	,10%	50,00%
Industria	,60%	,80%	,35%
Construcción	,50%	,20%	34,74%
Comercio, reparación, transporte y hostelería	0,20%	0,50%	,49%
Administraciones Públicas	3,10%	4,60%	,48%
Otros	2,40%	3,80%	,25%
Total PIB a precios de mercado	00,00%	00,00%	

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

	Melilla		
	008	013	ariación
Agricultura, ganadería y pesca	,10%	,10%	,00%
Industria	,90%	,20%	,12%
Construcción	1,10%	,90%	37,84%
Comercio, reparación, transporte y hostelería	8,60%	9,90%	,99%
Administraciones Públicas	2,60%	4,00%	,29%
Otros	2,70%	3,90%	,29%
Total PIB a precios de mercado	00,00%	00,00%	

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE.

Como podemos comprobar, en cuanto al sector primario se refiere, en las Ciudades Autónomas su presencia es testimonial. Tan solo existe algo de pesca, puesto que las actividades agrícolas y ganaderas son prácticamente inexistentes. En cuanto a la

industria, hay un peso muy inferior en ambas ciudades con respecto al conjunto de España; sin embargo, es destacable que Melilla tiene una diferencia positiva con respecto a Ceuta en estos términos. La construcción, fiel reflejo de la burbuja inmobiliaria ha perdido relevancia dentro del PIB tanto a nivel español como en ambas autonomías. En cuanto al comercio y la hostelería, unidos al transporte, vemos que es son uno de los pilares de la economía ceutí y melillense con términos parecidos a la media española. Lo que sí que marca la diferencia entre la economía de ambas ciudades y la media española es el destacado peso de las administraciones públicas dentro del conjunto del PIB, más del doble que la media española y casi cercana a la mitad del producto interior. Esta diferencia es la que ayuda a comprender como sobreviven ambas ciudades a su aislamiento territorial con la Península y la escasa relación con Marruecos.¹⁷

Después de revisar estos datos y conocer la realidad a la que se enfrentan ambos territorios, podemos pasar a explicar las peculiaridades fiscales en forma de bonificaciones y ventajas que existen en estos territorios para favorecer la implantación de empresas y el desarrollo económico en general.

III. PECULIARIDADES FISCALES.

Para abordar este epígrafe, vamos a hacer una diferenciación entre la imposición directa y la imposición indirecta. Los impuestos que aquí se detallan son los únicos que tienen diferencias o ventajas con respecto al resto del ordenamiento fiscal del Estado. Al final de este apartado, también trataremos el encaje de estas ventajas fiscales respecto del derecho comunitario y la problemática que estas podrían plantear.

¹⁷ Motivada principalmente por el conflicto sobre la reclamación de soberanía que mantiene Marruecos sobre ambas Ciudades Autónomas.

1. Imposición directa.

1.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) existe una bonificación del 50% para la mayoría de rentas obtenidas en las ciudades de Ceuta y Melilla¹⁸.

No obstante, hay que distinguir tres supuestos:

1º.-Contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla por un plazo inferior a 3 años: Deducen el 50% de la parte de cuota íntegra tanto autonómica como estatal correspondiente a la base liquidable obtenida en dichas ciudades¹⁹.

2º.-Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo igual o superior a 3 años. En los periodos fiscales iniciados con posterioridad a esos tres años podrán aplicar la misma bonificación anterior también por las rentas obtenidas fuera de las Ciudades Autónomas, siempre que el contribuyente tenga al menos un tercio de su patrimonio, determinado conforme al Impuesto de Patrimonio, situado en Ceuta o Melilla. La cuantía máxima de las rentas obtenidas fuera de dichas Ciudades que puede gozar de la bonificación será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas obtenidos en dichas ciudades.

3º.-Los contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla. Estos contribuyentes podrán deducir el 50% de la parte de la Cuota íntegra que en su parte proporcional corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla. Sin embargo, esta bonificación no se podrá aplicar sobre los siguientes tipos de renta:

- Las procedentes de instituciones de inversión colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla.
- Los rendimientos del capital del trabajo.

¹⁸ La presente bonificación se encuentra regulada en el artículo 68.4 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁹ La bonificación según resulta de la doctrina de la DGT –vid. Res de 40/98 y 17-3-200-, habrá de calcularse separadamente para la cuota íntegra general y para la cuota íntegra del ahorro, existiendo un límite del 50% de la “cuota íntegra total”. Sobre el particular vid. SANCHEZ GALIANA, J.,A., “Beneficios fiscales estatales en relación con Ceuta”, en El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta, págs. 276 y 277. En definitiva, la bonificación se calculará sumando, en su caso, el resultado de las dos siguientes fórmulas, sin que dicha suma pueda exceder del 50% de la cuota íntegra total del impuesto.

- Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.
- Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

Para poder ser beneficiarios de la bonificación, se consideran obtenidas en las Ciudades Autónomas, las siguientes rentas:

- Los rendimientos del trabajo que deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios, las prestaciones por desempleo y los rendimientos del trabajo derivados de sistemas de previsión social.
- Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en las Ciudades Autónomas o de derechos reales sobre ellos.
- Los rendimientos que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla. A estos efectos, se considerarán efectivamente realizadas las que cierren en estos territorios “ciclo mercantil”²⁰ que determine resultados económicos o suponga la prestación de un servicio profesional en dichos territorio. Se estima que no concurren esas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.
- Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla o de bienes muebles situados en dichos territorios.
- Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí se generen las rentas correspondientes.
- Los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, cuando el objeto del arrendamiento esté situado en Ceuta o Melilla y se utilice efectivamente en dichos territorios.

²⁰ Sobre el término “Ciclo Mercantil” hablaremos en un epígrafe posterior para estudiar su importante relevancia dentro de las bonificaciones en la imposición directa.

- Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios²¹.
- Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

Hay que tener en cuenta que el importe de la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla no podrá superar en ningún caso el 50% de la cuota íntegra total del impuesto.

También hay que destacar que para ser congruentes con la bonificación en la cuota, el legislador establece una reducción al 50% sobre el importe de los pagos a cuenta. Sin importar que estos sean retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados.

1.2 Impuesto sobre Patrimonio.

Al haberse aplazado la bonificación del 100% sobre la cuota íntegra del impuesto hasta el 1 de enero de 2015, es necesario, por tanto, hacer mención a la bonificación del 75% sobre la cuota íntegra que se aplica en Ceuta y Melilla²². Esta bonificación se aplica a la parte que corresponda a los bienes y derechos situados en ambas ciudades. Sin embargo, en el supuesto de los no residentes, ya sean sujetos pasivos por obligación real o personal, podrán aplicar dicha bonificación solo en la parte correspondiente a valores representativos de capital social de entidades con domicilio social en Ceuta o Melilla o si disponen de establecimiento permanente radicado en ellas.

Esta bonificación no está exenta de divergencias a la hora de establecer cual es la cuota realmente bonificada. Puede ser la cuota íntegra o la que resulta de minorarla en lo que exceda del límite establecido por la ley del Impuesto y/o en el importe de la

²¹ Con la Ley 26/2014 con efecto 1 de enero de 2015 se introduce un nuevo requisito para poder bonificar estas rentas que establece que sólo podrán bonificarse aquellas rentas que provengan de sociedades que cumplan el artículo 33 de Ley del Impuesto de Sociedades en los siguientes supuestos:

- Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.
- Cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades, siempre que respecto de estas rentas tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos deberán identificarse, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las reservas procedentes de rentas a las que hubieran resultado de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

²² Esta bonificación viene regulada en el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

bonificación por impuestos satisfechos en el extranjero. A su vez, hay que saber qué base tomar en consideración si la imponible o la liquidable para determinar la cuota que corresponda. En palabras de Morón Pérez²³ el tratamiento más lógico es aquel que coincide con el tratamiento normativo histórico y que va en la dirección de beneficiar al máximo para favorecer el desarrollo económico de ambas Ciudades Autónomas. Por tanto ella sugiere que para determinar el importe del beneficio fiscal hay que tomar la base imponible y la cuota íntegra²⁴.

1.3 Impuesto sobre Sociedades.

En el impuesto sobre Sociedades existe una bonificación al 50% tal y como ocurre en el IRPF. Se aplica sobre la cuota íntegra para aquellas rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en territorio de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla²⁵.

Las entidades que pueden acogerse a esta bonificación son las siguientes:

- a) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- b) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- c) Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Por tanto, una entidad residente con domicilio fiscal en Ceuta o Melilla goza de la bonificación en todas sus rentas²⁶. Pero en el caso de que la entidad residente en Ceuta o Melilla o con establecimiento permanente en ellas, contara a su vez con otro establecimiento fuera de estos territorios, el importe de la bonificación deberá ser el 50% sobre una cuota hipotética, representada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a una base imponible también hipotética. Para ello se debe determinar el resultado contable de ambos establecimientos, imputando ingresos y gastos directos y

²³ Vid. MORÓN PÉREZ, C., "El régimen fiscal de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla: presente y futuro, págs. 34 y 35. Crónica Tributaria nº121, 2006.

²⁴ Es aconsejable también ver la acertada crítica que hace SÁNCHEZ GALIANA, J.,A., op.cit., pág 293.

²⁵ Esta bonificación viene recogida en el artículo 33 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

²⁶ Esto es extensible no sólo a las rentas derivadas de la actividad propia del establecimiento, también a la transmisión de elementos afectos al mismo y a la percepción de dividendos tal y como estableció el TEAL de Ceuta en su Resolución del 20 de Mayo de 2013.

los indirectos con arreglo a criterios razonables. Después de los ajustes contables, a la base hipotética resultante se le aplica el tipo, resultando la cuota ideal cuyo 50% será el importe objeto de la bonificación²⁷.

Se entenderá por operaciones efectiva y materialmente realizadas en Ceuta y Melilla o sus dependencias aquéllas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos²⁸. En definitiva, a los efectos de poder aplicar la bonificación, se entiende que el ciclo mercantil se cierra cuando los productos o servicios, resultado de la actividad realizada en Ceuta o Melilla se destinan a terceros²⁹.

Sin embargo, el 1 de Enero de 2014 entró en vigor una reforma sustancial³⁰ del Impuesto de Sociedades que mejora en gran medida las condiciones de aplicación de este artículo.

²⁷ Evidentemente, el importe de la bonificación nunca podrá exceder del 50% de la cuota íntegra total. Teniendo eso en cuenta, si la empresa tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar, puede valorar si le resulta más ventajoso posponer la compensación a ejercicios futuros, para no perder parte de la bonificación. Puede ser interesante también, al no existir jerarquía entre las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones y debido a que las deducciones pueden ser practicadas en ejercicios futuros, aplicar primero las bonificaciones y luego las deducciones.

²⁸ No se estimará que medien dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en aquéllos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

²⁹ La DGT hace esta interpretación –vid. Consulta de 28 de julio de 1999-. También la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1998 señala que “la singularidad de los establecimientos permanentes en España que no cierran ciclo mercantil concierne a aquellas entidades no residentes que, disponiendo en España de una instalación o lugar de trabajo, destinen los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna aparte de la cobertura de los gastos originados por tal instalación o lugar de trabajo.

³⁰ Esta modificación se recoge el apartado quinto-uno del artículo 1 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras («B.O.E.» 30 octubre) con efectos del 1 de enero de 2014 y que se ha mantenido igual en la ley 27/2014, de 27 de noviembre que entró en vigor el 1 de enero de 2015.

El artículo íntegro queda modificado de la siguiente manera:

Artículo 33 Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

1. Tendrá una bonificación del 50 por ciento, la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios.

Las entidades a que se refiere el párrafo anterior serán las siguientes:

- a) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- b) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- c) Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Principalmente se modifican las condiciones para poder acogerse a las bonificaciones del impuesto. Se clarifica el cierre del ciclo mercantil y se permite que una empresa que lleve más de tres años radicada en una de estas ciudades pueda deducir las rentas obtenidas fuera de la ciudad si al menos la mitad de su activo se encuentra

2. Se entenderá por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aquellas que correspondan a actividades que determinen en dichos territorios el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos.

A estos efectos, se considerará cumplido lo dispuesto en el párrafo anterior en el caso de arrendamiento de inmuebles situados en estos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en aquellos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

3. A los efectos de la aplicación de la bonificación prevista en este artículo, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aquellas correspondientes a las entidades relacionadas en el apartado 1 de este artículo, que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros. En el supuesto de que se obtengan rentas superiores al citado importe, la aplicación de la bonificación prevista en este artículo exigirá la acreditación del cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos. Las cantidades a que se refiere este apartado se determinarán a nivel del grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Asimismo, se entenderán obtenidas en Ceuta o Melilla las rentas procedentes del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en dichos territorios que cuente en los mismos con los medios materiales y personales necesarios para ello.

4. Excepcionalmente, para la determinación de la renta imputable a Ceuta o Melilla, obtenida por entidades pesqueras, se procederá asignando los siguientes porcentajes:

a) El 20 por ciento de la renta total al territorio en que esté la sede de dirección efectiva.
b) El 40 por ciento de la renta total se distribuirá en proporción al volumen de desembarcos de capturas que realicen en Ceuta o Melilla.

Las exportaciones se imputarán al territorio en que radique la sede de dirección efectiva.

c) El 40 por ciento restante de la renta total, en proporción al valor contable de los buques según estén matriculados en Ceuta o Melilla y en territorios distintos.

El porcentaje previsto en el párrafo c) solo será aplicable cuando la entidad de que se trate tenga la sede de dirección efectiva en Ceuta o Melilla. En otro caso el porcentaje acrecerá el del párrafo b).

5. En las entidades de navegación marítima y aérea se atribuirá la renta a Ceuta o Melilla con arreglo a los mismos criterios y porcentajes aplicables a las empresas pesqueras, sustituyendo la referencia a desembarcos de las capturas por la de pasajes, fletes y arrendamientos allí contratados.

6. Las entidades a las que se refiere la letra a) que tengan su sede de dirección efectiva en Ceuta o Melilla y las referidas en la letra c), del apartado 1 de este artículo, que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a 3 años, podrán aplicar la bonificación prevista en este artículo por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades en los períodos impositivos que finalicen una vez transcurrido el citado plazo cuando, al menos, la mitad de sus activos estén situados en aquellas. No obstante, quedan exceptuadas de lo previsto en este apartado las rentas que procedan del arrendamiento de bienes inmuebles situados fuera de dichos territorios.

El importe máximo de rentas con derecho a bonificación será el de las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, en los términos señalados en este artículo.

radicado en Ceuta o Melilla, con el límite de las rentas obtenidas en estas ciudades. Otra modificación fundamental es que se presumen obtenidas en Ceuta o Melilla las rentas hasta los 400.000 euros a razón de 50.000 euros por cada trabajador con jornada completa. En el caso de superar el límite de los 400.000 euros, habría que demostrar el cierre del ciclo mercantil completo.

Esta reforma es fundamental, ya que ha acabado con uno de los grandes problemas que impedían la llegada de inversiones a Ceuta, la inseguridad jurídica. Esto es así, porque el concepto de cierre de ciclo mercantil dejaba muchas veces a la interpretación del funcionario de la Agencia Tributaria qué ciclo se consideraba efectivamente cerrado en Ceuta y cuál no³¹.

Por otro lado, se establece una presunción “iuris et de iure” sobre las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, es decir, una presunción que no admite prueba en contrario. De este modo, al no admitir prueba en contrario, la Agencia Tributaria no podrá entrar a valorar si esas rentas han sido o no obtenidas en Ceuta y Melilla. La intención del legislador es clara, favorecer al pequeño y mediano empresario que no se pueda ver afectado por las interpretaciones de la Agencia Tributaria en cada momento, y al fijar un límite evita que se pueda dar lugar a una especie de paraíso fiscal con respecto al resto de España; y es que de no existir dicho límite o que este fuera muy elevado, se podrían establecer, de manera ficticia, gran cantidad de sociedades, en ambas ciudades, con el único objetivo de beneficiarse de esta importante ventaja fiscal. En mi opinión, empresas de base tecnológica y centradas en negocio online podrían asentarse en Ceuta o Melilla para facturar su actividad desde sociedades radicadas en estas dos ciudades sin sobrepasar los 400.000 euros lo que les llevaría a crear una sociedad distinta cada vez que se alcance ese límite.

El legislador, también, tiende a igualar la situación tan ventajosa que se da en el IRPF para el IS. Para ello, la reforma viene a establecer que las sociedades que tengan al menos la mitad de su activo en estas ciudades la posibilidad de aplicar la bonificación sobre aquellas rentas obtenidas fuera del territorio de Ceuta y Melilla³².

³¹ Esta ha sido una de las reclamaciones históricas de los empresarios ceutíes a las autoridades fiscales. Así se puso de manifiesto en las “I Jornadas Tributarias en Ceuta” del 16 y 17 de Marzo de 2013 que contaron con la presencia del Delegado del Gobierno en Ceuta y el Director General de Tributos.

³² Siempre y cuando, la sociedad o un establecimiento permanente lleve domiciliada en las ciudades al menos tres años.

Asimismo el comercio al por mayor se considera un ciclo mercantil completo en las ciudades, por tanto constituye una actividad totalmente sujeta a la bonificación³³.

El cierre del ciclo mercantil es un concepto vital para entender las ventajas fiscales de Ceuta y Melilla, pues es el elemento que, de darse, permite acogerse a las bonificaciones de la mayoría de los impuestos. En algún aspecto del IRPF y, sobre todo, en Sociedades. Hace referencia a si la operación productiva o el servicio prestado se origina, transcurre y finaliza en territorio de estas Ciudades. Es una cuestión muy dada a la interpretación ya que aunque en sentido estricto podríamos poner varios ejemplos que cumplen estas características, véase un abogado que representa a su cliente en un juicio en la Ciudad, una empresa que compra al por mayor en la ciudad autónoma y luego vende dichos productos en el mismo territorio, no ocurre lo mismo con las empresas de viaje en helicóptero. La empresa dedicada al transporte en helicóptero entre Ceuta, Algeciras y Málaga, en la interpretación dada por la Agencia Tributaria no entraría dentro del ciclo mercantil completo y por tanto estaría fuera de la bonificación. Aunque se trata vuelos con origen en Ceuta, y que al fin y al cabo tienen el sentido de conectar la Ciudad con la Península. El espíritu del legislador era considerar aquellas actividades que radicarán en las Ciudades Autónomas y fomentaran su desarrollo económico. La Agencia considera que en efecto la línea de helicóptero pueda fomentar el desarrollo de la Ciudad, pero la actividad no cierra ciclo mercantil.

1.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este impuesto también existe una bonificación del 50%, en sintonía con el resto de bonificaciones fiscales en la imposición directa,³⁴ aunque tan solo en los dos supuestos siguientes:

1. En las adquisiciones “mortis causa” y cantidades correspondientes a los beneficiarios de seguros de vida, siempre que el causante tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla a la fecha del devengo y en los cinco años anteriores³⁵. Esta bonificación se eleva al 99% para los causahabientes comprendidos en los grupos I y II del artículo 20 de la ley, según su grado de parentesco.

³³ Siempre y cuando, esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios radicado en estas ciudades.

³⁴ Esta bonificación viene recogida en el artículo 23 bis de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

³⁵ Contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

2. En los supuestos de adquisiciones “inter vivos” se aplica el 50% para la parte de la cuota que corresponda a Ceuta y Melilla. Este porcentaje es para cualquier inmueble o adquisición³⁶, siempre que el inmueble esté radicado en Ceuta o Melilla o, para el resto de transmisiones “inter vivos” que el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta y Melilla.

Esta bonificación cobra una vital importancia para el caso de empresas familiares, uno de los casos más habitual en Ceuta y Melilla, ya que la sucesión estaría mucho menos gravada que en el resto de España, dentro del grupo de autonomías que bonifica estas transmisiones³⁷.

1.5 Impuesto sobre Actividades Económicas y resto de Impuestos recogidos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El Impuesto sobre Actividades Económicas, también conocido por sus siglas IAE, así como todos los impuestos que se recogen en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se encuentran bonificados al 50%³⁸ para las cuotas exigibles en Ceuta y Melilla. Dicha bonificación sólo requiere que la empresa se encuentre situada en una de estas ciudades y que la cuota que se tenga que pagar sea exigible en ellas. Pues al tratarse de impuestos municipales se exigen dentro del territorio local.

2 Imposición indirecta.

2.1 Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

En Ceuta y Melilla, como ya hemos comentado en la introducción, no se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Además, en las dos ciudades solo rigen dos de los Impuestos Especiales de Fabricación, el de la Electricidad y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte³⁹. Sin embargo, existe otro peculiar impuesto

³⁶ La transmisión a título gratuito de los valores referidos en el artículo 108 de la ley de Mercado de Valores también tendrán la misma consideración.

³⁷ Estas autonomías, aparte de Ceuta y Melilla, serían: Cataluña, Madrid, La Rioja, País Vasco, Valencia, Baleares, Cantabria, Navarra y Castilla la Mancha.

³⁸ Esta bonificación se encuentra regulada en el artículo 159.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; Texto Refundido vigente, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

³⁹ Para este último hay que explicar que se grava a tipo 0 excepto para aquellos vehículos importados en la Península y archipiélagos Canario y Balear dentro de los cuatro años siguientes a su primera matriculación en Ceuta y Melilla con los tipos especificados en el artículo 70 de la ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales.

llamado Impuesto Sobre la Producción, Servicios e Importación (IPSI)⁴⁰. Este impuesto no grava el consumo, sino que se centra en la prestación de servicios y en la producción de bienes así como con la importación de bienes tanto del resto de España como del extranjero ya que las dos Ciudades Autónomas se encuentran exentas de aranceles a la importación⁴¹. Hay que destacar también que el Impuesto como gravamen a las importaciones procedentes de la Unión Europea es plenamente respetuoso con el Derecho Comunitario, no constituyendo, en ningún caso, una exacción de efecto equivalente⁴².

Se trata de un impuesto indirecto tanto desde un punto de vista económico, en cuanto que en último término grava el gasto de la renta, como desde un punto de vista jurídico, pues se establece su repercusión obligatoria.

El Impuesto se encuentra regulado por la Ley 8/1991 del “Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla” y por las ordenanzas fiscales que tienen en vigor cada una de estas ciudades⁴³. Las asambleas autonómicas tienen capacidad para determinar ciertos aspectos del tributo conforme a la ley ya citada, especialmente los tipos impositivos.

El IPSI grava las importaciones y las denominadas operaciones interiores que serían:

- La producción o elaboración de bienes muebles corporales.
- Las prestaciones de servicios.
- La entrega de bienes inmuebles.
- El consumo de energía eléctrica.

⁴⁰ Vid. MORÓN PÉREZ, C., “El impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (1): Gravamen de las operaciones interiores localizadas en Ceuta”, en El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta, estudio de un privilegiado, pero desconocido régimen impositivo, Interservicios, Ceuta, 2005, págs.. 139 y ss.

⁴¹ Para este epígrafe es muy recomendable el libro MORÓN PÉREZ, C. y ORTIZ PÉREZ, A., El Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación de las ciudades autónomas: análisis práctico y propuestas de reforma, Aranzadi.

⁴² Así es la opinión que mantiene GÓMEZ CABRERA, C., “Gravámenes complementarios sobre el tabaco y los hidrocarburos y exacciones de efecto equivalente”, op. cit., pág. 219. En igual sentido, vid. También FALCON Y TELLA, R., “Un peculiar modo de cumplir las sentencias: el derecho a la devolución del Arbitrio sobre la producción y la importación en Ceuta y Melilla”, Revista Quincena Fiscal nº20/96, págs... 5-6; SERRANO ANTÓN, FERNANDO, “Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla”, en Medidas fiscales para 1997, Editorial Civitas, pág. 574.

⁴³ Una en el caso de Ceuta que aúna operaciones interiores e importación y dos en el caso de Melilla que tiene una ordenanza para cada una.

Las citadas son las únicas operaciones interiores gravadas puesto que su hecho imponible es más reducido que el del IVA ya que este último grava cualquier entrega de bien ya sea mueble o inmueble pero no así el IPSI que solo lo hace con aquellos bienes muebles realizados por el productor o fabricante quedando excluido las entregas de bienes muebles realizadas dentro del comercio mayorista y minorista o por aquellos prestadores de servicios. Aquí destacamos también que solo se gravaría la entrega de bienes producidos cuando estos se hubieran producido o fabricado en Ceuta o Melilla ya que si el producto viene de fuera tributaría dentro del IPSI a la importación y no como operación interior.

El ámbito de aplicación del impuesto lo delimitan los artículos 2 LIPSI, 3 de la Ordenanza de Ceuta y 2 de la de Melilla, circunscribiéndolo al territorio de ambas Ciudades Autónomas, pero dejando a salvo lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales.

De la lectura de ambas ordenanzas se deduce, no obstante, una importante diferencia en cuanto a la definición del ámbito de aplicación del impuesto, puesto que la de Ceuta incluye dentro del mismo el mar territorial y el espacio aéreo, cosa que no hace la de Melilla. Sin embargo, la ordenanza, como disposición reglamentaria que es, no tiene rango suficiente para determinar el ámbito territorial de un tributo que, al estar sujeto al principio constitucional de reserva de ley, debe venir fijado en una disposición con rango de ley. De este modo, el ámbito territorial de aplicación del IPSI no puede ser otro más que el determinado en el artículo 2 de su ley reguladora, es decir, circunscrito al término municipal de ambas Ciudades y excluyendo, por tanto, el mar territorial y el espacio aéreo.

A la misma conclusión, es decir, a excluir del ámbito territorial de aplicación del impuesto el mar territorial y el espacio aéreo, puede llegarse también partiendo del ámbito territorial de aplicación del IVA. Éste viene definido en el artículo 3 LIVA, de acuerdo con el cual su ámbito territorial de aplicación se integra por el territorio del Estado español, incluyendo el mar territorial⁴⁴ y el espacio aéreo; es decir, que todo el mar territorial y el espacio aéreo español forman parte del territorio de aplicación del IVA. Por tanto, la exclusión que el mismo artículo 3 realiza de Ceuta y Melilla del

⁴⁴ 12 millas náuticas.

ámbito territorial de aplicación del IVA debe entenderse referida al territorio que integra el término municipal, con exclusión del mar territorial y del espacio aéreo.

La exclusión de Ceuta y de Melilla del territorio de aplicación del IVA se justifica por el hecho de que ambas no forman parte de la Unión Aduanera, razón por la que, además, tienen la consideración de tercer estado a efectos de dicho impuesto.

Es un impuesto municipal, que es recaudado íntegramente por los servicios tributarios de ambos ayuntamientos-gobiernos autonómicos. Esto quiere decir que se ingresa directamente a las arcas de las Ciudades, siendo su principal fuente de financiación. Los órganos administrativos de las Ciudades son los competentes para su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión⁴⁵.

Es, en definitiva, un impuesto paralelo al IVA, que viene a ocupar su lugar en las Ciudades Autónomas, donde no rige aquél; así lo demuestran las continuas remisiones que a él realiza el IPSI. Sin embargo, presentan importantes diferencias; a saber:

- El IVA es un impuesto que grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizan a lo largo de la cadena de producción y distribución, desde la fabricación hasta la entrega al consumidor final. Por contra, el IPSI sólo grava la entrega de los bienes que realiza el productor y las prestaciones de servicios, dejando, por lo tanto, sin gravar el comercio mayorista y el comercio minorista. El hecho imponible del IPSI es, de esta forma, bastante más restringido que el del IVA.

- Asimismo, el IVA es un impuesto plurifásico que se devenga en todas y cada una de las fases del ciclo de producción y distribución. Por su parte, el IPSI, si bien es plurifásico respecto de las prestaciones de servicios, en cuanto que se origina cualquiera que sea la fase del mismo en la que se presten, es monofásico respecto de la entrega de bienes, que sólo hace nacer la obligación tributaria cuando la efectúa el fabricante o productor.

- El IVA es un impuesto que grava el valor añadido, pues aunque la base imponible en cada fase está integrada por el precio total de venta, el impuesto a ingresar se obtiene restando a ese IVA devengado el soportado en la fase anterior, que se

⁴⁵ Conforme a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; Texto Refundido vigente, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

cuantificó tomando como base el precio de adquisición de los bienes y servicios utilizados en la producción de las mercancías ahora vendidas. Sin embargo, en el IPSI, en cuanto que los prestadores de servicios no tienen derecho a deducir IVA y los productores de bienes sólo lo tienen respecto de las adquisiciones —o importaciones— de bienes muebles —no de inmuebles ni de servicios—, lo que se grava es o bien la totalidad del precio, si se trata de una prestación de servicios o bien el precio de venta menos el coste de la materia, si se trata de un supuesto de producción de bienes.

- El IVA es un impuesto neutral, puesto que no incide sobre el precio de los bienes; la razón no es otra sino que no supone coste alguno para el sujeto pasivo, en la medida en que del IVA que ha de ingresar en Hacienda restará el que ya ha soportado por repercusión de sus proveedores. Sin embargo, en el IPSI el prestador de servicios incluirá en el precio a cobrar de sus clientes todo el impuesto que haya soportado, pues no lo puede deducir en absoluto y el productor de bienes hará lo propio con el que haya soportado en la adquisición de inmuebles y de servicios; además, en todos estos supuestos, el impuesto incluido en el precio, en cuanto que éste constituye la base, devengará un nuevo IPSI, produciendo, así, un nefasto efecto cascada.

- Además a la hora de liquidar el impuesto, en régimen de estimación objetiva, en vez de utilizar modelos basados en el IVA se utilizan módulos del IRPF. Pese a eso, en beneficio del IPSI podemos decir que su tipo siempre será más favorable que el fijado para el IVA.

El hecho imponible del impuesto es más reducido que en el IVA y también los tipos de gravamen que tienen su máximo en el 10% y encontrándose el mínimo en el 0,5% para ambas ciudades según el tipo de producto. La prestación de servicios tiene como gravamen general el 9% para Ceuta y el 4% para Melilla.

En el caso de las importaciones cada uno de los productos tiene un determinado tipo impositivo similar a como ocurre con los aranceles. Estos tipos se pueden consultar en las ordenanzas fiscales de ambas ciudades ya que son diferentes para cada una.

Existen además, ciertas ventajas para los empresarios profesionales que ejercen su actividad en Ceuta y Melilla, gracias a la reglas de localización del impuesto que se explican a continuación para la entrega de bienes y la prestación de servicios.

Las ordenanzas respectivas⁴⁶ se remiten a las reglas de localización del IVA. Es, por lo tanto, el artículo 68 LIVA, que regula el lugar de realización de las entregas de bienes, el precepto que contiene los criterios aplicables al IPSI con arreglo a los cuales cabe localizar en territorio ceutí o melillense la producción o elaboración de bienes que es el caso más importante junto con el de la prestación de servicios.

Para que se devengue el IPSI por operaciones de producción o elaboración es necesaria la concurrencia simultánea de los dos siguientes criterios de localización:

1. Que exista un bien mueble corporal que haya sido producido o elaborado en Ceuta.
2. Que dicho bien sea puesto, por el productor, a disposición de un tercero en virtud de una operación que se localice en Ceuta, de acuerdo con los criterios de localización de las entregas de bienes establecidos en el IVA.

Ello supone que se entenderá realizado el hecho imponible del IPSI por operaciones de producción o elaboración en los tres siguientes supuestos:

1. Cuando no existe expedición o transporte de los bienes producidos o elaborados en Ceuta o Melilla y los mismos son puestos a disposición del adquirente dentro de la Ciudad Autónoma.
2. Cuando dichos bienes producidos o elaborados en las Ciudades Autónomas son objeto de expedición o transporte fuera de las mismas, siempre que éste se inicie en Ceuta o Melilla. No obstante, en este caso, como ya hemos visto, normalmente estaremos ante una exportación y, por lo tanto, la operación quedará exenta.
3. Cuando los bienes producidos o elaborados en las Ciudades Autónomas son objeto de instalación o montaje siempre que concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que la instalación o montaje sea previa a la puesta a disposición.
 - b) Que se ultime dentro de Ceuta o Melilla.
 - c) Que durante el proceso de instalación o montaje no puedan utilizarse los bienes.
 - d) Que el coste de la instalación o montaje exceda del 15% de la contraprestación total.

⁴⁶ Artículo 22 de la Ordenanza de Ceuta y artículo 9 de la Ordenanza de Melilla.

Al igual que con las entregas de bienes, las ordenanzas de Ceuta y de Melilla se remiten también a la LIVA para determinar las reglas de localización de las prestaciones de servicios. La de Melilla lo hace conjuntamente en el mismo precepto para ambas⁴⁷, mientras que la de Ceuta lo hace específicamente para las prestaciones de servicios⁴⁸.

Así pues, para determinar en el IPSI el lugar de localización de una prestación de servicios hay que acudir a las reglas que para ello establece la Ley del IVA. A tal efecto, ésta enumera una serie de reglas específicas⁴⁹ aplicables a determinadas operaciones y establece una regla general⁵⁰ que será de aplicación, por tanto, a aquellas prestaciones que no tengan regla específica.

En este epígrafe nos referimos exclusivamente a la regla general, aunque existen algunas normas específicas para casos concretos.

La regla general para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios distingue según el destinatario del mismo sea un empresario o profesional que actúe como tal, o no:

- Si el destinatario del servicio es un empresario o profesional que actúe como tal, la operación se localizará en Ceuta o Melilla si el referido empresario tiene en una de dichas ciudades la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o el lugar de su domicilio o residencia habitual, con tal de que el servicio prestado tenga como destinatario dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia. Es absolutamente irrelevante, por tanto, el lugar donde se encuentra establecido el prestador o el lugar desde el que se preste el servicio.
- Si el destinatario no es un empresario o profesional que actúe como tal, la operación se localiza en Ceuta o Melilla si el empresario o profesional que presta el servicio tiene la sede de su actividad en Ceuta, lleva a cabo la prestación desde un establecimiento ubicado en Ceuta o, en su defecto, tiene en dicha ciudad su domicilio o residencia habitual.

⁴⁷ Artículo 9.

⁴⁸ Artículo 23.

⁴⁹ Artículo 70.

⁵⁰ Artículo 69.

2.2 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se aplica un 50% de bonificación a todos aquellos actos jurídicos documentados cuando proceda inscribir o anotar los bienes o actos en el Registro radicado en Ceuta y Melilla⁵¹.

También se bonificará el gravamen sobre las operaciones societarias cuando concurra alguna de las siguientes causas:

- a) Que la entidad tenga domicilio fiscal en las Ciudades Autónomas.
- b) Que la sede social de la empresa esté en Ceuta o Melilla, pero cuando la sede de dirección efectiva no esté en territorio de otra administración tributaria⁵².
- c) En consonancia con el supuesto anterior, también se podrían acoger aquellas operaciones con tráfico en Ceuta o Melilla.

Las cuotas derivadas de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas tendrán derecho a bonificación en los casos siguientes:

- a) Transmisiones y arrendamiento de inmuebles situados en Ceuta o Melilla y constitución o cesión de derechos reales, incluso de garantía sobre los mismos⁵³.
- b) Constituciones de hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento o se refiera a buques y aeronaves, que deban inscribirse en los Registros que radiquen en Ceuta o Melilla.
- c) Transmisiones de bienes muebles, semovientes o créditos, constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, cuyos adquirentes tengan su residencia habitual, si es persona física o domicilio fiscal, si es persona jurídica, en las citadas Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- d) Transmisiones de valores que se formalicen en Ceuta y Melilla.
- e) Constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones cuyos sujetos pasivos tengan su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de personas físicas o jurídicas, en Ceuta y Melilla.

⁵¹ La bonificación de las cuotas en el impuesto se regula en el art. 57 bis del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

⁵² Si la dirección efectiva se encontrara en territorio de un Estado Miembro de la Unión Europea que no grave las operaciones societarias, también podría acogerse a la bonificación.

⁵³ Se considerará transmisión de bienes inmuebles los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

f) Concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios que radiquen, se ejecuten o se presten en las citadas Ciudades con Estatuto de Autonomía. Asimismo, se aplicará la bonificación a los actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones y cumplan las condiciones anteriores. En el supuesto de concesiones o de actos o negocios administrativos equiparados a las mismas, que excedan el ámbito territorial de Ceuta o Melilla, se aplicará la bonificación sobre la parte de la cuota que, de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 25.2.C).6.^a de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, correspondiera atribuir a los territorios de Ceuta y Melilla.

g) Anotaciones preventivas que se produzcan en un órgano registral que tenga su sede en Ceuta o Melilla.

2.3 Reglas de Origen

Aunque no se puede considerar tributación indirecta propiamente dicha, las reglas de origen son importantes para entender otra ventaja fiscal que tienen las Ciudades Autónomas.

Como ya hemos comentado en la introducción, las ciudades de Ceuta y Melilla tienen la condición de tercer estado con respecto a la Unión Aduanera, pero para los productos que tengan su origen en ambas Ciudades Autónomas existe la exención de pagar derechos de aduana en el momento de su importación dentro de las fronteras del territorio aduanero común. Además esa exención no está limitada por ningún tipo de contingente arancelario, excepto para algunos productos de la pesca y para preparados y conservas de sardinas⁵⁴ para el que se establece un contingente que aprueba anualmente el Consejo Europeo a propuesta de la Comisión.

Por tanto, la ventaja deriva de considerar productos como originarios en Ceuta y Melilla, para evitar el pago de aranceles, pero ello no quita que se puedan eludir la aplicación de contingentes. Pues aunque la exención no tiene límite sí que la Unión

⁵⁴ Vid. para estas notas el Protocolo número 2 en su artículo 3.

Europea puede establecer límites a la entrada de ciertos productos sea cual sea su origen, incluyendo a los originarios de ambas ciudades⁵⁵.

La ventaja competitiva que se obtiene gracias a esta exención arancelaria viene dada porque un producto que procede de Ceuta o Melilla tan solo tiene como carga tributaria el IVA comunitario. Ya que al ser ambas ciudades puertos francos y no estar gravados con aranceles las importaciones de materias primas y porque el IPSI que grava dicha importación o fases anteriores en la cadena de producción o distribución del producto se devuelven al exportador. Sin embargo un producto de un tercer estado que no sea Ceuta o Melilla se verá sujeto a IVA comunitario, además de un arancel si se trata de materia prima a lo que se añade, en caso de productos elaborados en terceros países, los impuestos indirectos soportados en el país de origen que no tienen derecho a deducción para el exportador.

La ventaja de un producto ceutí o melillense frente a uno comunitario aumentaría en función de la necesidad de materia prima de fuera de la Unión Aduanera necesitada para elaborar dichos productos. La deuda aduanera devengada de la importación de materia prima para elaborar productos en la Unión Aduanera⁵⁶ supone un aumento de precio que reduce la competitividad de los mismos frente a los de ambas ciudades que no pagan aranceles por dichas materias primas.

En principio, es innegable que de promocionarse esta ventaja se podrían llevar a cabo grandes inversiones en estas ciudades para elaborar y transformar productos pero existe una cierta complejidad para aprovecharse de estas reglas de origen ya que no es tan sencillo conseguir la condición de producto originario de Ceuta y Melilla.

En un primer momento⁵⁷ se estableció que solo tendrían la consideración de productos originarios de Ceuta y Melilla aquellos que hubieran sido objeto de una

⁵⁵ A este respecto ha habido cierta divergencia de opiniones puesto que tanto PROMESA en su Informe sobre las nuevas reglas de origen de Melilla y CUATRECASAS, Guía para invertir en Ceuta, P.R.O.C.E.S.A, Ceuta, 2003, o.p.cit, pág.155 mantienen la opinión de que sí que se pueden eludir dichos contingentes y cupos pero la profesora MORÓN PÉREZ en su obra MORÓN PÉREZ, C., "Situación actual del régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta, en Estudios sobre el régimen económico y fiscal de Ceuta, presente y futuro, Centro de Estudios Jurídicos de Granada, Granada, 2010, págs.. 31 y ss. defiende la postura que yo también considero que es la de no poder eludir dichos contingentes si se aplican para terceros países puesto que Ceuta y Melilla se asemejan a estos.

⁵⁶ Y el aumento de IVA devengado por el encarecimiento del producto ya que los aranceles se trasladan al consumidor final vía precio.

⁵⁷ Con el Reglamento (CEE) N°1135/88 del Consejo, de 7 de marzo.

elaboración o transformación suficiente, que sucedía cuando el producto final se clasificaba en una partida distinta a la de la materia prima empleada⁵⁸.

Esa norma era muy restrictiva puesto que la mayoría de procesos de producción y elaboración que se realizaban y realizan en ambas ciudades no entraban dentro de ese encuadre. Por tanto, tras los acuerdos con terceros países mucho menos restrictivos que contraía la Unión Europea y debido a las presiones del Gobierno Español y de ambas ciudades el Consejo promulgó un nuevo reglamento⁵⁹. Este nuevo reglamento flexibilizaría el concepto de transformación suficiente e introduciría la regla de acumulación del origen que sería y es la clave del nuevo sistema de reglas de origen dadas las condiciones económicas particulares de ambas ciudades.

En este reglamento se establecen tres supuestos para poder considerar que un producto es originario de Ceuta o Melilla:

- 1) Cuando haya sido enteramente obtenido en las Ciudades Autónomas.
- 2) Cuando haya sido obtenido a partir de materia no originaria, que sin embargo haya sido objeto en Ceuta de una transformación suficiente.
- 3) Cuando el proceso de elaboración o transformación del producto concluya en Ceuta, siempre que el mismo proceda de un país con el que se permita la acumulación de origen.

Dentro del primer supuesto, existe un catálogo cerrado en el que solo pueden formar parte como originarios aquellos incluidos en él. Tendríamos los siguientes productos:

- Minerales extraídos de su suelo, mar u océano.
- Vegetales recolectados en su territorio.
- Animales nacidos y criados allí, así como los productos derivados de ellos.
- Los procedentes de la caza o pesca practicada allí o por sus buques, así como los elaborados en estos últimos, producto de esa caza o pesca.
- Los artículos usados recogidos allí aptos únicamente para la recuperación de las materias primas.

⁵⁸ A este respecto es aconsejable el análisis de MUÑOZ ROYAN, J.A., “Régimen de intercambios y reglas de origen entre la Comunidad y Canarias, Ceuta y Melilla”. Aduanas nº353, págs. 21 y ss.

⁵⁹ Reglamento (CEE) N°81/2001 del Consejo, de 5 de diciembre.

- Los desperdicios y desechos producidos allí.
- Cualquier mercancía obtenida en Ceuta o Melilla a partir de los productos citados anteriormente.

En el segundo supuesto, se encontrarían aquellos productos que hayan sido elaborados a partir de materias no originarias que, sin embargo, han sido objeto en dichas ciudades de elaboraciones o transformaciones suficientes. Para saber que entiende la Unión Europea por suficiente, se debe acudir al Anexo B del Reglamento (CEE) N°82/2001. En él se establece una lista estructurada en cuatro columnas, las dos primeras describen el producto final del que se trata y las dos últimas los requisitos que han de cumplirse para la elaboración o transformación suficiente⁶⁰.

En el tercer supuesto, que es el que más interesante desde el punto de vista económico de ambas ciudades, es el en el que se permite la acumulación de origen. Esto quiere decir, que cuando el proceso de transformación o producción acaba en Ceuta o Melilla siempre que las fases anteriores se hayan producido en países⁶¹ que tengan un acuerdo con la Unión Europea que permitan la acumulación en origen se entenderá el producto resultante como originario de estas ciudades.

Sin embargo, se requiere que sobre las materias importadas se produzca un cierto grado de transformación. Esa transformación se entenderá producida cuando se cumpla uno de los dos casos siguientes:

- a) Cuando la operación realizada sobre la materia prima vaya más allá de la siguientes:
 - a. Las manipulaciones destinadas a garantizar la conservación de los productos en buen estado durante su transporte y almacenamiento.
 - b. Las operaciones simples de desempolvado, cribado, selección, clasificación, preparación de surtidos, lavado, pintura y troceado.
 - c. El envasado, los cambios de envase y las divisiones o agrupaciones de bultos.

⁶⁰ Un resumen de dichas transformaciones y elaboraciones se encuentra en PROMESA, Informe sobre las nuevas reglas de origen de Melilla, op.cit., pág. 8.

⁶¹ Estos países fueron publicados en el DOCE 2002/C 108/03. Los países serían: Países del Espacio Económico Europeo, Bulgaria, Suiza, Liechtenstein, República Checa, Estonia, Hungría, Islandia, Lituania, Letonia, Noruega, Polonia, Rumania, Eslovenia, Eslovaquia, Turquía, Islas Feroe, Chipre, Macedonia, Croacia, Malta, Marruecos, Túnez, Israel, Autoridad Palestina de Cisjordania y Franja de Gaza, México y Sudáfrica.

- d. La colocación de marcas, etiquetas y otros signos distintivos similares en los productos o sus envases.
- e. La simple mezcla de productos.
- f. El simple montaje de partes de artículos para formar un artículo completo.
- g. El sacrificio de animales.
- b) Cuando las operaciones realizadas, aun no cumpliendo el caso anterior le otorguen a la materia originaria un valor añadido superior al de la propia materia.

Teniendo en cuenta estos tres supuestos podemos hablar de un sistema más flexible que el que se estableció en su momento. No obstante, es más complejo e indeterminado, por ello es aconsejable acudir a la Autoridad Aduanera y realizar una consulta vinculante sobre la mercancía sobre la que vamos a trabajar y si puede o no cumplir con las reglas de origen.

3. Consideraciones respecto al derecho de la Unión Europea.

Tras haber reflejado todas peculiaridades fiscales de las que disponen Ceuta y Melilla, hay que dejar constancia de que existe la posibilidad de que algunas de las ventajas fiscales con las que cuentan ambos territorios puedan ser consideradas contrarias al derecho de la Unión Europea⁶². Esto es así, porque la Unión Europea entre sus objetivos vela por mantener una sana competencia económica entre las empresas y para ello vigila el mercado y tiene potestad sancionadora para actuar cuando considera que dicha competencia puede verse vulnerada. La misión de vigilancia de la competencia está encomendada al Comisario Europeo de la Competencia y la Dirección General de Competencia de la Comisión Europea.

Las ventajas que podrían ser consideradas ayudas de estado son las bonificaciones al Impuesto sobre Sociedades y el IRPF⁶³ puesto que ambas benefician a las empresas en sus gastos de funcionamiento. En el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se deja claro que será considerada ayuda de Estado: “las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier

⁶² Tras la última reforma del Tratado de la Unión Europea se cambió el adjetivo “comunitario” por la perífrasis “de la Unión Europea” ya que la Comunidad Europea como tal desapareció. Sin embargo, es habitual seguir encontrándose en la bibliografía o fuentes consultadas la vieja expresión ahora incorrecta de “derecho comunitario”.

⁶³ El IRPF sólo en lo que se refiere a gravar actividades económicas, no así con el resto del impuesto.

forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”, “en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros”. Teniendo en cuenta que la bonificación en el IS y en el IRPF reducen en gran medida los gastos de funcionamiento de las empresas y esa ventaja va contra los fondos del Estado, no por un gasto si no por un menor ingreso, se podría considerar dentro de esta definición de ayuda de Estado. La competencia se vería falseada ya que sólo las empresas de este determinado territorio, las ciudades de Ceuta y Melilla, se verían beneficiadas frente al resto de España y la UE y afectan a las relaciones comerciales entre los estados miembros porque cualquier empresa que se encuentre en el mercado comunitario exporte o no exporte estaría reduciendo la demanda de otras empresas que puedan existir en la Unión⁶⁴.

Sin embargo, existen ciertas excepciones a estas regla que permite que algunas de estas ayudas de estado no sean contrarias al derecho de la Unión. Se establecen dos grupos, un primero que no es contrario a la normativa europea, y otro que podría serlo en caso de ser autorizado por el Consejo Europeo a propuesta de la Comisión Europea.

En este primer grupo encontramos las siguientes:

- a) Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos.
- b) Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.
- c) Las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

Dentro de este primer grupo no vemos ninguna posibilidad para encuadrar las ayudas que se realizan dentro de Ceuta y Melilla.

En el segundo grupo se enumeran estas excepciones:

⁶⁴ La propia Comisión se pronunció a este respecto cuando se modificó el Impuesto de Sociedades de Gibraltar y fue declarado contrario al derecho de la Unión.

a) Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349⁶⁵, habida cuenta de su situación estructural, económica y social.

b) Las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro.

c) Las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

d) Las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común.

e) Las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

Dentro de este segundo sí que tendría cabida la situación de Ceuta y Melilla ya que las letras a), b) y c) junto con la e) que sería un cajón de sastre, son perfectamente compatibles con las especiales características de la economía de ambas ciudades que se encuentran en subempleo con respecto a la media europea y su capacidad de generación de riqueza se encuentra en un estado crítico.

Por tanto, aunque su encaja a priori pueda resultar dudoso, con la aceptación de los órganos de gobierno de la Unión Europea y la clara constatación de los problemas económicos de ambas ciudades, no deberían existir problemas para entender que las

⁶⁵ Este artículo dice lo siguiente: “Teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Martín, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de los Tratados en dichas regiones, incluidas las políticas comunes. Cuando el Consejo adopte dichas medidas específicas con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo”. Las medidas contempladas en el párrafo primero se referirán, en particular, a las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales de la Unión. El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo primero teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, incluido el mercado interior y las políticas comunes.

bonificaciones fiscales que se aplican son plenamente conformes al derecho de la Unión. Siempre quedaría la posibilidad de considerar a ambas ciudades como regiones ultraperiféricas lo que sin duda ayudaría a reducir la inseguridad jurídica que pudiera existir a este respecto.

IV. CONCLUSIONES.

Tras finalizar el estudio de las condiciones económicas principales de ambas Ciudades Autónomas y su comparación con la media española, se llega a la conclusión de que las ventajas fiscales que se vienen aplicando desde hace años en Ceuta y Melilla tienen una justificación sólida.

Además, conviene hacer unas reflexiones sobre partes del trabajo exponiendo mi punto de vista sobre ciertos aspectos que considero clave:

- Las particularidades históricas y geográficas de Ceuta y Melilla las convierten en dos enclaves muy especiales desde el punto de vista de su modelo económico claramente en desventaja con respecto al resto del Estado.

- Existen bonificaciones en casi todos los impuestos relevantes y no se aplica en IVA como en resto del territorio de la Unión Europea. Esto que sin duda debería favorecer la aparición de empresas y el desarrollo económico de ambas ciudades no termina de cuajar debido principalmente a la falta de conocimiento fuera de estos territorios de tales ventajas. Además, existe un desconocimiento generalizado sobre cómo deben aplicarse ciertas de estas bonificaciones o cómo funciona el IPSI que al ser un impuesto exclusivo de ambas ciudades no ha sido suficientemente estudiado. Por ello es necesario que las autoridades locales y nacionales hagan campañas publicitarias en los foros más adecuados para ello, y que den a conocer estas ventajas fiscales que sumadas a otras de carácter económico como subvenciones europeas y las reducciones en las cotizaciones a la Seguridad Social generan un clima muy propicio para la creación o recepción de empresas.

- Hay una habitual queja entre los empresarios acerca de la inseguridad jurídica que tienen estas ventajas fiscales. Por ejemplo, como hemos visto anteriormente en el impuesto sobre sociedades, la bonificación sólo puede ser aplicada cuando se cierra ciclo mercantil en territorio de Ceuta o Melilla, pero esto quedaba a la interpretación del funcionario de la Agencia Tributaria en cada momento. Aunque las

reformas van encaminadas a ir reduciendo esta inseguridad, como es el caso de la reforma del artículo 33, aún quedan flecos que limar, sobre todo en el IPSI que es el impuesto menos revisado y que más dificultades presenta por su compleja estructura. Las reglas de origen, de las que he hablado anteriormente, también tienen una gran complejidad y requieren en muchos casos, asegurarse acudiendo a la Dirección de Aduanas para asegurarse de que se va a poder acoger a los beneficios. Esto no tiene demasiado sentido, porque con una normativa que fuera de sencilla aplicación y sin la posibilidad de que muchas decisiones queden supeditadas a las interpretaciones que los órganos competentes emitan, la actividad económica podría desarrollarse mucho más favorablemente.

- En lo que respecta al IPSI, recomiendo que sea revisado para mejorar su deficiente técnica aplicativa y aquellas cuestiones que desde diversos ámbitos se han pedido. Entre ellas hay que destacar el importantísimo derecho a deducirse el impuesto, ya que para no afectar a la actividad económica se debería quedar como un impuesto neutral para las empresas como ocurre con el IVA. Así mismo, se deben revisar las continuas remisiones al IVA que en algunas ocasiones no se entienden bien y puedan llevar a error o diferentes criterios interpretativos. Así mismo, sería muy conveniente la creación de un tribunal económico-administrativo como existe en los grandes municipios, que permitiera al menos dos cosas. Servir para asesorar a las autoridades locales en la aplicación del IPSI y otros impuestos municipales, así como la generación de doctrina que redujera la inseguridad jurídica y permitir al contribuyente que pueda recurrir de manera gratuita las decisiones de la autoridad municipal como alternativa al tribunal contencioso-administrativo que si lleva un coste y es mucho más lento.

- Darles a Ceuta y Melilla un estatus concreto dentro del ordenamiento jurídico de la Unión Europea para que no quedaran dudas acerca de la legalidad o no de las ayudas de estado que se conceden con las ventajas fiscales. Podría ser el de región ultraperiférica, pero existen divergencia de opiniones con respecto a ambas ciudades cumplirían los criterios necesarios para que se les conceda ese estatus, que en mi opinión si sería accesible.

Para finalizar, me gustaría dejar constancia de que aunque aún queda mucho trabajo por hacer para intentar corregir la difícil situación económica que viven ambas ciudades, se está avanzando en la dirección correcta con estas bonificaciones fiscales. Se debe alcanzar el objetivo de que en un futuro, ambas ciudades consigan una

autonomía económica plena y puedan subsistir sin transferencias corrientes por parte del Estado o la Unión Europea y que su tasa de paro se ajuste a la media del resto de territorios de referencia.

BIBLIOGRAFÍA

Abril Abadin, E. (1982), "La implantación del IVA. Paso necesario para la integración de España en la CEE", RDFHP, nº 157/I.

Calleja, D., Vignes, D., Wagenbaur, R. (1993), *Dispositions fiscales. Rapprochement des législations*, Commentaire Mégret, Vol, 5, Bruselas.

Campos Martínez, J.M. (1997), *Ceuta: Problemas y soluciones*, Interservicios, Ceuta.

Despacho Cuatrecasas (2003), *Guía para invertir en Ceuta*, PROCESA, Ceuta.

Fernández Pavés, M.J. y otros (1998), *Estatuto de Autonomía y Régimen Fiscal de Melilla*, Cedecs, Barcelona.

Gimeno Verdejo, C. (2000), "Articles 28-31 TCE", en LEGER, P.H. (Dir.), *Union Européenne, Commentaire article par article des Traités U.E. ET C.E.*, Dalloz-Bruyillant, Paris-Bruselas.

Gómez Cabrera, C. y otros (2010), *Estudios sobre el Régimen Económico y Fiscal de Ceuta: Presente y futuro*, C.E.J., Granada.

Gómez Cabrera, C. y otros (2005), *El régimen fiscal de la Ciudad Autónoma de Ceuta (Estudio de un privilegiado, pero desconocido régimen impositivo)*, Interservicios, Ceuta.

Hernández González, F., (1998), "La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", Noticias de la Unión Europea, nº 166, Noviembre de 1998.

Martínez Lage, S. (1993), "La contribución de la jurisprudencia a la realización de la libre circulación de mercancías: la eliminación de las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas", en Rodríguez Iglesias, G.C., y Liñán Noguerras, D.J., *El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid.

Mattera (1991), *El Mercado Único Europeo: Sus reglas de funcionamiento*, Civitas, Madrid.

Morón Pérez, C. (2008), "El privilegiado régimen fiscal de las Ciudades Autónomas: Análisis de su compatibilidad con el ordenamiento constitucional y comunitario", *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, p. 275-301.

Morón Pérez, C. (2006), “El régimen fiscal de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro”, *Crónica Tributaria*, nº 121, p. 59-96.

Morón Pérez, C. y Ortiz Pérez, A. (2014)., *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las Ciudades Autónomas. Análisis práctico y propuestas de reforma. Aranzadi*.

Muñoz Royan, J.A. (1989), “Régimen de intercambios y reglas de origen entre la Comunidad y Canarias, Ceuta y Melilla”, *Aduanas*, nº 353, p. 21 y ss.

Núñez Pérez, G. (1999), “Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, p. 7 y ss.

Pascual González, M. (2000), "Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de estado a las medidas de naturaleza fiscal", en *Revista Información Fiscal*, nº 40, Julio-Agosto 2000.

Pérez de Ayala, J.L., (1982) "Razones de técnica fiscal para la implantación del IVA en España", *RDFHP*, nº 157/I.

Rolín Rodríguez, C., Pérez Díaz, J.M. y Jiménez Filloy, S. (1999), “La cesión de tributos del Estado a la Ciudad Autónoma de Melilla”, *Revista del Servicio de Desarrollo Autonómico*, nº 1, p. 69 y ss.

Serrano Antón, F. (1997), “Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla”, *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, p. 574 y ss.

Stoffel Valloton, N. (2000), *La prohibición de restricciones a la libre circulación de mercancías en la Comunidad Europea*, Dykinson, Madrid.

Vandersanden, G., Prahl, H., Defalque, L. (1992), *Préambule. Principes, libre circulation des Marchandises*. Commentaire Mégret, Vol. 1, Bruselas.

Zurdo Ruiz-Ayucar, J. (1993), “El régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla”, *Impuestos*, nº 10, p. 25-30.