



*ugr*

Universidad  
de Granada

FACULTAD DE DERECHO  
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

**“EL RÉGIMEN FISCAL DE MELILLA:  
ANÁLISIS CRÍTICO DEL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN,  
LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN”**

**MARÍA BERNAD FUREST**

Directora

**Dra. MARÍA JOSÉ FERNÁNDEZ PAVÉS**

**Junio de 2024**

Editor: Universidad de Granada. Tesis Docctorales  
Autor: María Bernad Furest  
ISBN: 978-84-1195-520-1  
URI: <https://hdl.handle.net/10481/96792>



# **EL RÉGIMEN FISCAL DE MELILLA: ANÁLISIS CRÍTICO DEL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN**

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>11</b>
---------------------------	-----------

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>13</b>
--------------------------	-----------

<b>CAPÍTULO I: CUESTIÓN PREVIA .....</b>	<b>17</b>
--	-----------

1.1. JUSTIFICACIÓN .....	19
--------------------------	----

1.2. HIPÓTESIS.....	21
---------------------	----

1.3. OBJETIVOS .....	22
----------------------	----

1.3.1. OBJETIVO GENERAL .....	22
-------------------------------	----

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	22
-----------------------------------	----

1.4. METODOLOGÍA.....	23
-----------------------	----

1.4.1. ENFOQUE METODOLÓGICO .....	23
-----------------------------------	----

1.4.2. FUENTES DE INFORMACIÓN.....	24
------------------------------------	----

1.4.3. PROCEDIMIENTO.....	25
---------------------------	----

<b>CAPÍTULO II: ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE MELILLA .....</b>	<b>27</b>
--	-----------

2.1. ANTECEDENTES GEOGRÁFICOS, HISTÓRICOS, ECONÓMICOS Y POLÍTICOS .....	29
--	----

2.2. ANTECEDENTES FISCALES.....	37
---------------------------------	----

2.3. INCIDENCIA DEL DERECHO EUROPEO.....	42
--	----

2.4.	EL ACTUAL RÉGIMEN FISCAL DE MELILLA .....	54
2.5.	JUSTIFICACIÓN DEL ACTUAL RÉGIMEN FISCAL DE MELILLA .....	70

**CAPÍTULO III: EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN: CONSIDERACIONES GENERALES .....** **77**

3.1.	MARCO NORMATIVO .....	79
3.2.	PRINCIPALES ELEMENTOS .....	87
3.2.1.	ÁMBITO DE APLICACIÓN .....	87
3.2.2.	ELEMENTO MATERIAL .....	91
3.2.3.	ELEMENTO PERSONAL.....	93
3.2.4.	TIPOS IMPOSITIVOS.....	96
3.3.	NATURALEZA JURÍDICA .....	98
3.3.1.	IMPUESTO MONOFÁSICO Y PLURIFÁSICO .....	99
3.3.2.	IMPUESTO PARCIALMENTE NEUTRAL, ACUMULATIVO O EN CASCADA .....	100
3.3.3.	IMPUESTO INDIRECTO .....	103
3.3.4.	IMPUESTO INSTANTÁNEO.....	105
3.3.5.	IMPUESTO PROPORCIONAL, REAL Y OBJETIVO.....	106
3.4.	LAS REMISIONES .....	107

**CAPÍTULO IV: LAS OPERACIONES INTERIORES EN EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN .....** **115**

4.1.	HECHO IMPONIBLE .....	117
4.1.1.	PRODUCCIÓN O ELABORACIÓN DE BIENES MUEBLES. ....	120
4.1.2.	PRESTACIÓN DE SERVICIOS.....	126
4.1.3.	ENTREGA DE BIENES INMUEBLES.....	138
4.1.4.	CONSUMO DE ENERGÍA.....	145

4.1.5.	AUTOCONSUMOS.....	148
<b>4.2.</b>	<b>SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN .....</b>	<b>151</b>
<b>4.3.</b>	<b>EXENCIONES .....</b>	<b>169</b>
<b>4.4.</b>	<b>LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE .....</b>	<b>174</b>
4.4.1	PRODUCCIÓN O ELABORACIÓN DE BIENES MUEBLES .....	177
4.4.2.	ENTREGA DE BIENES .....	177
4.4.3.	PRESTACIÓN DE SERVICIOS .....	179
4.4.4.	ENTREGA DE BIENES INMUEBLES.....	192
4.4.5.	CONSUMO DE ENERGÍA .....	193
4.4.6.	INCOMPATIBILIDAD IPSI E IVA.....	194
<b>4.5.</b>	<b>DEVENGO .....</b>	<b>198</b>
4.5.1.	PRODUCCIÓN O ELABORACIÓN DE BIENES MUEBLES .....	202
4.5.2.	PRESTACIÓN DE SERVICIOS .....	204
4.5.3.	ENTREGA DE BIENES INMUEBLES.....	204
4.5.4.	CONSUMO DE ENERGÍA .....	205
<b>4.6.</b>	<b>BASE IMPONIBLE .....</b>	<b>206</b>
4.6.1.	ESTIMACIÓN DIRECTA.....	209
4.6.2.	ESTIMACIÓN OBJETIVA .....	210
<b>4.7.</b>	<b>TIPO DE GRAVAMEN.....</b>	<b>220</b>
<b>4.8.</b>	<b>CUOTA TRIBUTARIA .....</b>	<b>225</b>
<b>4.9.</b>	<b>DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES .....</b>	<b>228</b>
<b>4.10.</b>	<b>SUJETOS PASIVOS .....</b>	<b>232</b>
<b>4.11.</b>	<b>ASPECTOS FORMALES .....</b>	<b>237</b>

## ***CAPÍTULO V: LAS IMPORTACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN .....251***

<b>5.1.</b>	<b>HECHO IMPONIBLE .....</b>	<b>253</b>
<b>5.2.</b>	<b>EXENCIONES .....</b>	<b>256</b>
5.2.1.	A LA EXPORTACIÓN.....	256

5.2.2.	A LA IMPORTACIÓN.....	260
5.2.3.	REGÍMENES ESPECIALES DE EXPORTACIÓN TEMPORAL .....	263
5.2.4.	REGÍMENES ESPECIALES DE IMPORTACIÓN.....	265
<b>5.3.</b>	<b>DEVENGO .....</b>	<b>267</b>
<b>5.4.</b>	<b>BASE IMPONIBLE .....</b>	<b>270</b>
<b>5.5.</b>	<b>TIPO DE GRAVAMEN.....</b>	<b>276</b>
<b>5.6.</b>	<b>CUOTA TRIBUTARIA .....</b>	<b>280</b>
<b>5.7.</b>	<b>DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES .....</b>	<b>281</b>
<b>5.8.</b>	<b>SUJETOS PASIVOS .....</b>	<b>284</b>
<b>5.9.</b>	<b>ASPECTOS FORMALES .....</b>	<b>285</b>

***CAPÍTULO VI: DEFICIENCIAS DE HECHO O DE DERECHO EN LA REGULACIÓN Y/O APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN .....291***

<b>6.1.</b>	<b>CONTRARIEDAD AL DERECHO EUROPEO.....</b>	<b>293</b>
<b>6.2.</b>	<b>VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY .....</b>	<b>297</b>
<b>6.3.</b>	<b>EL DERECHO A DEDUCCIÓN .....</b>	<b>313</b>
<b>6.4.</b>	<b>EL RÉGIMEN DE VIAJEROS .....</b>	<b>319</b>
<b>6.5.</b>	<b>LA ACTIVIDAD COMERCIAL.....</b>	<b>322</b>
6.5.1.	APLICACIÓN DEL IVA EN MELILLA POR LAS FRANQUICIAS. ....	322
6.5.2.	DOBLE IMPOSICIÓN DE IVA E IPSI .....	335
6.5.3.	INTERACCIÓN IVA E IPSI .....	343
<b>6.6.</b>	<b>LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS.....</b>	<b>347</b>
6.6.1.	LAS EMPRESAS DE JUEGO <i>ONLINE</i> .....	347
6.6.2.	INADAPTACIÓN DEL IPSI AL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	353
6.6.3.	DESLOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA.....	358

**CONCLUSIONES.....369**

**BIBLIOGRAFÍA.....393**





# ABREVIATURAS

**AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria

**B2B:** Business to Business

**B2C:** Business to Customer

**CAU:** Reglamento (UE) N° 952/2013 del Parlamento europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión

**CC:** Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil

**CCom:** Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

**CE:** Constitución española de 1978

**DIVA:** documento electrónico de reembolso del IVA

**DGT:** Dirección General de Tributos

**DUA:** Documento Único Administrativo

**IPSI:** Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

**IRPF:** Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

**ITPO:** Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

**IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido.

**LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**LIPSI:** Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla

**LIVA:** Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

**LJCA:** Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa

**LPAC:** Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

**NFTs:** Non Fungibles Tokens

**TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea

**TRLRHL:** Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

**TS:** Tribunal Supremo

**TSJ:** Tribunal Superior de Justicia

**UE:** Unión Europea

# INTRODUCCIÓN

La presente investigación se centra, dentro del marco jurídico del régimen fiscal de Melilla, en el estudio del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en el ámbito territorial de Melilla, a cuyo análisis y valoración crítica se presta especial atención. El objetivo principal de este estudio es proporcionar una comprensión clara y detallada de un impuesto que ha recibido menor atención, debido a su ámbito territorial limitado y que, sin embargo, desempeña un papel fundamental en la financiación de la Ciudad Autónoma de Melilla. En este sentido, el propósito último de esta investigación es identificar posibles carencias o deficiencias, ya sean de hecho o de derecho, que puedan existir en cuanto a la regulación y/o aplicación de este impuesto para aportar posibles soluciones o medidas paliativa a adoptar.

El primer capítulo “Cuestión previa”, constituye el punto de partida donde se establece la hipótesis, los objetivos y la metodología que guiarán el desarrollo de la investigación. En esta fase inicial, se sientan las bases teóricas y metodológicas sobre las cuales se sustentará todo el trabajo posterior. En él se formula una hipótesis de trabajo que constituirá el eje central de nuestra investigación; se establecerán los objetivos que se persiguen, delineando las metas concretas que se aspira a alcanzar en el transcurso del estudio; y se describirá la metodología que se empleará para llevar a cabo este estudio.

El segundo capítulo “Origen y evolución del régimen fiscal de Melilla” tiene por objeto organizar y analizar sistemáticamente la evolución del régimen fiscal en Melilla, debido a la necesidad de comprender cómo las especificidades de este territorio derivadas de sus características geográficas, históricas, económicas y políticas han contribuido a perfilar un tratamiento diferenciado. El objetivo planteado en este capítulo no se limita a una investigación sistematizada, pues si el reconocimiento de especialidades fue en su momento respuesta a

necesidades específicas, resulta esencial realizar también una evaluación de la persistencia en el contexto actual de la necesidad de dicho tratamiento especial.

El tercer capítulo “El impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación: consideraciones generales”, establece el marco normativo de este impuesto, así como su naturaleza jurídica y principales características. En este sentido, se establece a grandes rasgos una aproximación sobre las similitudes y diferencias entre el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación y el Impuesto sobre el Valor Añadido, que no se puede pasar por alto dada la convergencia de ambos tributos en el sistema impositivo español. El enfoque principal es proporcionar una visión detallada que permita obtener un conocimiento sólido sobre las implicaciones y particularidades de estos impuestos, resaltando cómo este impuesto objeto de estudio se integra a través de las remisiones al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero que a su vez, se distingue de éste dada la ausencia de una remisión general que determine la supletoriedad de este último.

El cuarto y quinto capítulo “Las operaciones interiores en el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación”, y “Las importaciones en el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación”, respectivamente, profundizan en la regulación de este impuesto, distinguiendo las operaciones interiores de las importaciones. Se hace ineludible analizar la configuración de este impuesto a través de la normativa que lo desarrolla, incluidas las Ordenanzas Fiscales dictadas en el ámbito territorial de Melilla. La errónea afirmación de un carácter análogo entre el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación y el Impuesto sobre el Valor Añadido, fundamentada quizás en el desconocimiento de este impuesto y por las continuas remisiones al último, requiere del contraste de los elementos que lo configuran y de la interacción compleja que puede resultar de la coexistencia de estos impuestos en el sistema tributario español, especialmente en las transacciones que involucran a ambos ámbitos territoriales.

Los capítulos anteriores proporcionan un marco que permite identificar carencias y deficiencias, ya sean de naturaleza legal o práctica, al igual que señalar áreas de mejora. Este enfoque crítico sienta las bases para abordar los desafíos y buscar soluciones que fortalezcan la efectividad y eficiencia de la regulación fiscal en relación con el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación y su interacción con el Impuesto sobre el Valor Añadido. El análisis detallado facilita la comprensión de las complejidades y desafíos asociados con la regulación del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, con el objetivo final de proponer mejoras y contribuir al desarrollo de un marco legal más claro, eficaz y acorde a derecho, lo cual se plasma en el capítulo quinto “Deficiencias de hecho o de derecho en la regulación y/o aplicación del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación”.

La estructura por la que se guía la investigación permite justificar la necesidad de un tratamiento diferenciado que persiste en nuestros días; identificar las diferencias entre el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en Melilla respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido; detectar posibles carencias y deficiencias en la regulación y/o aplicación del Impuesto objeto de estudio, y formular propuestas de mejora utilizando como base los hallazgos y evidencias recopilados durante la investigación.

La elección de este tema de investigación se basa en un interés personal motivado por la proximidad con el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, lo cual ofrece una perspectiva privilegiada que facilita su comprensión más profunda de su funcionamiento e impacto en la economía local. Este interés se ve reforzado por la relevancia de este impuesto en la financiación de Melilla, un aspecto que subraya su importancia dentro del marco fiscal de la ciudad. Además, las dificultades interpretativas y aplicativas inherentes al régimen diferenciado de este impuesto sobre el consumo añaden una capa de complejidad al estudio, por lo que este régimen particular plantea desafíos únicos que requieren un análisis detallado para entender su aplicación, gestión y efectos prácticos. Finalmente, la falta de atención por parte de la doctrina hacia este tema resalta la necesidad de un estudio exhaustivo que

contribuya a la literatura existente y a una mejor comprensión de su impacto y funcionamiento. Añadiendo respecto a lo último, las dificultades encontradas en cuanto al desarrollo de la investigación dada la escasa bibliografía, jurisprudencia y doctrina administrativa específica de este impuesto, lo que resalta aún más la importancia de este estudio y su potencial para llenar ese vacío en la literatura existente.

El propósito de esta investigación no sólo es realizar un análisis de los elementos configuradores y diferenciales de este impuesto, pues nuestro objetivo se enmarca en un proyecto más ambicioso: la formulación de propuestas de mejora a través de las carencias detectadas. El calado de esta investigación trasciende de lo académico a lo social, pues no solo contribuye al debate académico, sino que también aspira a impactar de manera significativa en la sociedad, buscando armonizar la eficaz recaudación de este impuesto con el bienestar social.

# **CAPÍTULO I: CUESTIÓN PREVIA**





## 1.1. JUSTIFICACIÓN

Ceuta y Melilla presentan particularidades significativas en cuanto a su régimen aduanero y fiscal. Esta decisión histórica buscó atraer inversiones y promover el comercio internacional, fortaleciendo su economía local. Por un lado, no pertenecen a la Unión Aduanera y conservan su posición de territorio franco, lo que implica que en la entrada de mercancías a Ceuta y Melilla no rija el arancel común y que estas no puedan ser gravadas por derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente. Por otro lado, en estas ciudades resultó de inaplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), imponiéndose el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (en adelante IPSI). Este impuesto, desde sus antecedentes directos, contaba con una fuerte oposición por hacer inoperable el carácter de puerto franco, pero nunca dejó de recaudarse por ser una de las principales fuentes de financiación. De este modo, el IPSI se ha consolidado como un pilar fundamental del régimen fiscal de estas Ciudades Autónomas.

La importancia del tema elegido reside en la singularidad del IPSI, que lo convierte en un régimen tributario excepcional en comparación con el sistema impositivo, tanto español como comunitario. Sin embargo, este impuesto es en gran medida desconocido, debido a su limitado ámbito espacial, ya que se aplica exclusivamente en las ciudades de Ceuta y Melilla, y ha resultado en un menor interés por parte de aquellos que no residen o hacen negocios en estas regiones, lo que se refleja en la escasa producción documental y en la falta de atención hacia este impuesto en comparación con su paralelo, el IVA, aplicable por contraposición en el territorio español con exclusión de Ceuta, Melilla y Canarias, siendo de aplicación en este último territorio el Impuesto General Indirecto Canario.

En este sentido, debemos precisar que, aunque el IPSI se aplica en el ámbito territorial de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, nuestra investigación se centra en Melilla, pues la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba

el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, habilita a las Ciudades Autónomas a su desarrollo a través de sus respectivas Ordenanzas Fiscales. Esta flexibilidad normativa es crucial para adaptar el impuesto a las condiciones económicas, sociales y comerciales específicas de cada Ciudad Autónoma. De este modo, la aplicación del IPSI difiere en Ceuta y Melilla y, por consiguiente, nuestro estudio se dirige en particular a la Ciudad de Melilla con énfasis las Ordenanzas Fiscales dictadas en su desarrollo. El IPSI es un impuesto de creación estatal, pero de carácter municipal, cuyo desarrollo normativo, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión corresponde a la Ciudad Autónoma.

La falta de interés y producción documental acerca del IPSI redundan en que los contribuyentes del IVA pueden tener mayor claridad sobre la normativa fiscal y un acceso más amplio a recursos de asesoramiento tributario, en relación con los sujetos pasivos y los contribuyentes del IPSI, quienes pueden percibir este impuesto como más complejo y opaco. Esto, unido a las constantes remisiones del IPSI al IVA, puede ocasionar la errónea aplicación del IPSI como si se tratase de IVA, por lo que resulta imprescindible resaltar las diferencias en cuanto a su configuración y efectos económicos, así como la extensión e implicaciones de estos reenvíos legislativos tan característicos del impuesto objeto de estudio.

La coexistencia del IPSI y el IVA en el sistema tributario español, operando simultáneamente en distintos ámbitos territoriales, introduce una complejidad significativa con importantes implicaciones para las transacciones comerciales. Es crucial entender tanto las semejanzas como las diferencias entre estos dos impuestos. Las referencias del IPSI respecto al IVA deben verse como una oportunidad para clarificar la normativa, sin intentar asimilar ambos impuestos, ya que ello distorsionaría la finalidad de un régimen específico en Melilla que se ajuste a sus necesidades. En este sentido, se hace necesario evaluar comparativamente la extensión y límites de estas referencias, así como la evolución normativa de estos impuestos para detectar áreas de mejora y resaltar las deficiencias de hecho o de derecho en el IPSI.

Además, las reglas de localización en transacciones con puntos de conexión en ámbitos territoriales IVA e IPSI, son fundamentales, pues deben garantizar el devengo de uno de estos impuestos, evitando que una misma transacción sea gravada por ambos tributos, lo cual podría generar una carga fiscal excesiva para las empresas y los consumidores. Si bien en teoría, al ser coincidentes las reglas de localización, no deben general supuestos de doble imposición, en la práctica, la relación entre el IVA y el IPSI puede ser más compleja y no ajustarse a las reglas previamente establecidas.

## **1.2. HIPÓTESIS**

El IPSI diseñado para abordar las especificidades territoriales presenta carencias y deficiencias de hecho o de derecho, lo cual podría afectar a la percepción de este impuesto como más beneficioso, así como a la efectiva recaudación de este impuesto. IPSI e IVA presentan diferencias significativas en su aplicación y efectos económicos, por lo que las transacciones que involucran a ambos impuestos presentan desafíos, pudiendo llevar a ineficiencias y posibles escenarios de inaplicación del impuesto que corresponde, o incluso de doble imposición.

La hipótesis propuesta encuentra fundamentación en:

- La necesidad de comprender las características históricas, geográficas, económicas y políticas de Melilla que justifican un tratamiento diferenciado a fin de asimilar cómo se adapta el IPSI a estas especificidades.
- La revisión del marco normativo del IPSI conforme a los principios del Derecho europeo y del Derecho interno español.
- La importancia de la comparativa IVA e IPSI, pues no puede afirmarse un carácter análogo entre ambos, ya que del contraste de los elementos que los configuran resultan diferencias significativas.

- La ineludibilidad de analizar la configuración del IPSI, debido a la complejidad que implican las continuas remisiones al IVA y que pueden generar ambigüedades en su correcta aplicación.
- Dilucidar la interacción compleja que puede resultar de la coexistencia de IPSI e IVA, especialmente en las transacciones que involucran a ambos ámbitos territoriales.
- La imperatividad de revisar y evaluar la configuración del IPSI a través de la detección de las deficiencias y limitaciones de hecho o de derecho de su regulación y/o aplicación.

## **1.3. OBJETIVOS**

### **1.3.1. OBJETIVO GENERAL**

Realizar un análisis exhaustivo de los elementos que conforman el IPSI, a fin de establecer las carencias y deficiencias de hecho o de derecho que resultan de su regulación y/o aplicación.

### **1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

1. Recopilación y organización de la evolución normativa del régimen fiscal en Melilla con especial incidencia en la imposición indirecta.
2. Recopilación y sistematización de la normativa europea con incidencia en el actual régimen fiscal de Melilla que justifiquen este régimen excepcional.
3. Recopilación y síntesis de la normativa aplicable, jurisprudencia y resolución de las consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos, así como de los estudios doctrinales sobre el IPSI.
4. Identificar y describir los elementos clave que configuran el IPSI.

5. Investigar y documentar las remisiones y referencias del IPSI al IVA en la legislación vigente, con el fin de determinar las áreas de ambigüedad.
6. Comparar y contrastar las similitudes y diferencias entre el IPSI y el IVA.
7. Evaluar las relaciones y complejidades que surgen cuando el IPSI y el IVA coexisten en las transacciones económicas y comerciales.
8. Exponer las deficiencias, tanto de hecho como de derecho, que resultan de la regulación y/o aplicación del IPSI.
9. Proponer recomendaciones y soluciones específicas para abordar las limitaciones identificadas en la regulación y/o aplicación del IPSI.

## **1.4. METODOLOGÍA**

### **1.4.1. ENFOQUE METODOLÓGICO**

La presente investigación presenta un triple enfoque metodológico:

- Investigación sistematizada: esta investigación se centrará en organizar y analizar sistemáticamente la información existente sobre la evolución del régimen fiscal en Melilla con incidencia en el actual IPSI. A través de la recopilación de datos, documentos y registros relacionados con el IPSI, se pretende tener un panorama completo y detallado del impuesto, así como de las circunstancias que justificaron un régimen excepcional para lo que se aplicará el método de abstracción y sistematización.
- De *lege lata*: esta fase implica un estudio sobre lo establecido en la legislación actual del IPSI, así como en su normativa de desarrollo en Melilla. Se llevará a cabo un análisis jurídico-dogmático de la normativa vigente para entenderla en profundidad y analizar sus implicaciones, con especial incidencia en el ámbito territorial de Melilla. Se hace necesario la realización de un análisis conceptual de los elementos que configuran

este impuesto, con objeto de salvaguardar cualquier ambigüedad derivada de las remisiones, localización del hecho imponible en el ámbito territorial IVA o IPSI, así como de las posibles vulneraciones al principio de reserva de ley que pudieran incurrir las Ordenanzas Fiscales de Melilla, o incluso la incompatibilidad de estas con los principios del Derecho de la Unión.

- De *lege ferenda*: una vez analizada la normativa vigente, se harán propuestas de mejora, basadas en las deficiencias y carencias detectadas en cuanto a su regulación y/o aplicación. Estas propuestas buscan una eventual mejora o actualización de la normativa aplicando el método de la Ciencia de la legislación.

#### **1.4.2. FUENTES DE INFORMACIÓN.**

Las fuentes de información empleadas se clasifican en las siguientes:

- Primarias:
  - Legislación: se estudiarán las Leyes, Ordenanzas y demás normativas vinculadas directa o indirectamente con el IPSI. Es esencial tener en cuenta no solo la legislación nacional o local, pues en el actual régimen fiscal de Melilla ha influido el Derecho de la Comunidad Económica Europea predecesor de la actual Unión Europea.
  - Jurisprudencia: se recopilarán y analizarán decisiones judiciales, relacionadas con el IVA e IPSI para entender cómo ha sido interpretado y aplicado en casos concretos.
  - Documentos administrativos: resoluciones, informes y otros documentos emitidos por organismos competentes, como la Dirección General de Tributos, serán de relevancia.

- Secundarias:
  - o Doctrina: estudios académicos, artículos, tesis y libros relacionados con el IPSI y el sistema fiscal de Melilla.

Se considera el análisis de fuentes oficiales como el Boletín Oficial del Estado, el Boletín Oficial de Melilla, el Centro de Documentación Judicial, el sistema de jurisprudencia de la Unión Europea, Base de datos Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos, las Consultas Tributarias a la Dirección General de Tributos. Además, Los medios empleados en la obtención de información incluyen el acceso a bases de datos especializadas como Aranzadi, Dialnet, V-lex, Proquest, Tirant lo Blanch...

### **1.4.3. PROCEDIMIENTO**

El procedimiento para seguir la consecución de los objetivos y demostración de la hipótesis es:

1º. Recopilación de Datos: se reunirán todos los documentos, normativas, artículos y demás información relevante sobre el IPSI.

2º. Análisis:

- Análisis Doctrinal: estudio profundo de la legislación y jurisprudencia relacionada con el IPSI en Melilla.
- Análisis Comparativo: se contrastarán las similitudes y diferencias entre el IPSI y el IVA, identificando áreas de potencial conflicto, ambigüedad o complementariedad.
- Análisis práctico: a fin de evidenciar las complejidades que resultan de la coexistencia IVA e IPSI, se exponen casos reales que resaltan aspectos conflictivos que influyen en la capacidad de recaudación de



las Ciudades Autónomas, así como en la carga fiscal soportada por los consumidores.

- Análisis Crítico: basado en la información recopilada y sistematizada, se realizarán juicios de valor sobre las carencias, deficiencias del IPSI y de su relación con el IVA.

3º. Propuestas de Reforma: a partir de las deficiencias identificadas, se elaborarán recomendaciones específicas para una mejora de la regulación y/o aplicación del IPSI.

**CAPÍTULO II:**  
**ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN**  
**FISCAL DE MELILLA**



## 2.1. ANTECEDENTES GEOGRÁFICOS, HISTÓRICOS, ECONÓMICOS Y POLÍTICOS

La conquista de Melilla se remonta a 1497 por el duque de Medina Sidonia, a través del comendador Pedro de Estopiñán, Melilla nació como ciudad fortificada, construyéndose en ella murallas y recintos defensivos dado los continuos ataques a los que estaba sometida por sus fronterizos, por lo que desde sus inicios estuvo asediada por tierra y de ahí la importancia de sus puertos, dada la necesidad de ser abastecida por mar.

Melilla desde sus orígenes ha sido una ciudad financiada tanto por el Duque de Medina Sidonia como por la Corona, conviniéndose en 1498 entre ambas partes dotaciones de personal y material con la finalidad de asegurar la plaza, hasta 1556 en se cede la plaza a la Corona, pasando a estar financiada únicamente por esta institución<sup>1</sup>. Melilla dadas sus circunstancias iniciales se consideró una ciudad en la que su mantenimiento ocasionaba más gastos que aprovechamientos daba, lo que llevó en numerosas ocasiones a plantearse su abandono, si no hubiera sido por el interés que despertaba su situación geográfica en plena época expansionista.

En cuanto a la población de Melilla y teniendo en consideración lo anterior referente a la dotación personal, no es de extrañar que esta estuviera compuesta principalmente por militares dada la necesidad de defender la plaza ante las constantes guerrillas que se libraban. Sin olvidar que además Melilla fue convertida en presidio, pues en la Ordenanza de los presidios del Reino de 1834<sup>2</sup>, podemos encontrar la calificación de Melilla como presidio de tercera

---

<sup>1</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.J. “*La autonomía de Melilla y su estatuto*”. Tesis doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2000. Pg.33.

<sup>2</sup> Publicada en la Gaceta de Madrid, nº 57 el 18 de abril de 1834. Disponible en <https://legishca.umh.es/1834/04/14/1834-04-14-ordenanza-de-los-presidios-del-reino/> (fecha de última consulta 23 de marzo de 2024).

clase o presidio de África, por lo que serán enviados a Melilla aquellos condenados cuyas condenas excedan de 8 años, además de que, en dicha Ordenanza se señala que los presidios contarán con personal militar que asegure la disciplina, por lo que la presencia de estos en la ciudad se incrementaría<sup>3</sup>.

Melilla no fue una ciudad que llamará al asentamiento de población, dada su inestabilidad y estado de permanente alerta ante amenazas territoriales, por lo que la población se reducía a militares y en su caso familiares de estos, civiles que atendían a la guarnición de la tropa, así como aquellos que trabajaban en las construcciones de fortificaciones de la ciudad, además de los propios presos. Por su parte, el Estado no contribuyó al desarrollo social de la ciudad, pues “durante los siglos XVIII y parte del XIX limitó la llegada de gentes que no fueran la de su guarnición y plantilla”<sup>4</sup>, se precisa una población de 2.195 habitantes en el año 1800, reduciéndose a 1.197 habitantes en el año 1837, debido a las epidemias, guerrillas y hambrunas por desabastecimiento<sup>5</sup>.

En consonancia con lo anterior y ante la escasez de población, la vida económica de esta ciudad era escasa y se limitaba a pequeños intercambios comerciales con la huerta cercana para abastecer a la guarnición y vecindario, no debemos olvidar que en Melilla la escasa vida que se desarrollaba era intramuros, con limitación de campo en el que poder cultivar o tener ganado, por lo que España debía proveer por mar los suministros necesarios para la supervivencia, quedando en ocasiones comprometidos por conflictos exteriores, saqueos o incluso por temporal.

---

<sup>3</sup> Vid. Art. 2, 10,19 y 20 de la Ordenanza de los presidios del Reino de 1834.

<sup>4</sup> SARO GANDARILLAS, F. “Municipalidad y Administración Local, antecedentes a la Constitución del Ayuntamiento de Melilla. *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*”, nº 3. 1984. Pg. 27.

<sup>5</sup> IMBRODA ORTIZ, B. J. “Melilla a comienzos del siglo XIX: el drama por su supervivencia”. *Akros: Revista de Patrimonio*, nº 2. 2003. Pg. 33-34.

No fue hasta el 24 de agosto de 1859 cuando España y Marruecos firmaron el tratado que fijaba los límites geográficos de Melilla, conforme al cual se reconoce la soberanía española sobre Melilla, siendo posteriormente ratificado por el Tratado de Paz y Amistad, de Wad Ras de 26 de Abril de 1860, firmándose la demarcación definitiva de los límites geográficos y ratificando los anteriores convenios en el Tratado entre España y Marruecos para arreglar las diferencias suscitadas sobre el cumplimiento del Convenio de límites con Melilla de 1859 y del Tratado de Paz de 1860, firmado en Madrid el 30 de octubre de 1861<sup>6</sup>. Este hecho lleva aparejado, además de la seguridad territorial que de él se desprende, la expansión de los terrenos hasta los límites fijados por el cañón “El Caminante”, lo que a su vez supuso la salida de la ciudad amurallada, el crecimiento urbano y la ampliación de los terrenos donde poder crecer económicamente.

Sin embargo, el despegue económico se produce a través de un proceso industrializador que comienza a través de la Ley de 18 de mayo de 1863<sup>7</sup>, por la cual se declararon puertos francos los de las plazas de Ceuta, Melilla e Islas Chafarinas, disponiendo:

*«Artículo 1º: se declaran puertos francos los de las plazas de Ceuta, Melilla e Islas Chafarinas, quedando en consecuencia libres de derechos y arbitrios en favor del tesoro público todos los géneros, frutos y efectos que en ellas se introduzcan, incluso los que hallan estancados en la Península, únicamente satisfarán derechos de puerto y sanidad los buques conductores de las mercancías. Queda el gobierno autorizado para extender igual franquicia al Peñón de la Gomera y Alhucemas, o para permitir el abastecimiento de estas plazas de los artículos libremente introducidos en Ceuta, Melilla y Chafarinas.*

*Artículo 2: Los géneros, frutos y efectos de producción nacional, que los de la península e islas adyacentes, serán considerados como extranjeros,*

---

<sup>6</sup> Publicado en la Gaceta de Madrid, nº12, el 12 de enero de 1862.

<sup>7</sup> Publicada en la Gaceta de Madrid, nº 140, el 20 de mayo de 1863.

*y sujetos por tanto al pago de los derechos que establezca el arancel. Se exceptúan únicamente el pescado, producto y procedente de las almendrabas que existen o se establezcan en los referidos puertos».*

Conforme a lo anterior, podemos señalar como principales indicios para la concesión de tal privilegio, la imperiosa necesidad de garantizar el abastecimiento de la plaza, dada su gran dependencia con la Península, además de dotarla con un mecanismo que impulsasen su desarrollo económico y fomentase el ejercicio de la actividad comercial. Las consecuencias de incluir a Melilla como puerto franco suponen una ausencia total de aranceles a la importación, por lo que, el abastecimiento de la ciudad quedaría asegurado y se potenciaría la actividad comercial, aumentando su atractivo e incentivando las transacciones con Marruecos, hecho que obtuvo los resultados esperados ya que se establecieron nuevas líneas marítimas con tal finalidad e implicó el comienzo de las relaciones económicas con Marruecos para lo que se precisó de la creación de una aduana comercial a través del Tratado de 31 de julio de 1866 celebrado en Fez<sup>8</sup>, el cual señala en su artículo 4º:

*«Por la aduana de Melilla se podrán importar y exportar todos los artículos de comercio que se exportan é importan por los puertos marroquíes. Los artículos de comercio prohibidos por los puertos marroquíes se considerarán también prohibidos por la aduana de Melilla. Las mercancías pagarán los mismos derechos que se abonan en dichos puertos, conforme á lo establecido por los tratados».*

El sector terciario es y ha sido predominante en la ciudad de Melilla, por lo que la apertura de esta aduana comercial tenía por finalidad extender la actividad comercial de Melilla a Marruecos, pues la condición de puerto franco con ausencia de aranceles que ostenta Melilla implicaba un abaratamiento de las

---

<sup>8</sup> Publicado en la Gaceta de Madrid, nº 62, el 3 de marzo de 1867.

mercancías superior al precio que de ellas resultase si entrasen directamente por Marruecos<sup>9</sup>.

El asentamiento de poblaciones hebreas o hindús en Melilla con tradición en el comercio y el establecimiento de una líneas marítima con Francia , favoreció al desarrollo económico a través de la importación de mercancías exiguas en el resto del territorio español<sup>10</sup> para su posterior distribución en Marruecos, por marroquí, más que para el propio autoconsumo o abastecimiento de la población melillense, por lo que este sector creció con plena orientación a satisfacer las necesidades de Marruecos, aunque el anterior Tratado establecía la prohibición de que los españoles ejercieran actividades comerciales en Marruecos.

*«A fin de evitar los males que pudieran resultar si los habitantes de Melilla se internasen con pretexto de comercio en el territorio del Riff, S. M. la Reina de España comunicará las órdenes más terminantes al gobernador de aquella fortaleza para que no permita á dichos habitantes pasar la frontera bajo ningún pretexto. Se exceptúan tan solo los negociantes moros, súbditos, de S. M. el sultán».*<sup>11</sup>

En resumidas cuentas, el Tratado de Paz y Amistad, de Wad Ras de 26 de Abril de 1860, la declaración de Melilla como puerto franco en 1863, el fin de la limitación de la llegada de gentes a Melilla por la Real Orden de 17 de febrero de 1864 y el Convenio celebrado entre España y Marruecos para el establecimiento

---

<sup>9</sup> MAYORAL DEL AMO, F. "El contexto de Melilla". *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*, nº 29. 2003. Pg. 47.

<sup>10</sup> SARUEL HERNÁNDEZ. F. "Melilla: su pasado industrial". En *II Congreso Internacional de Patrimonio Industrial y de la Obra Pública: Patrimonio Industrial: pasado, presente y futuro*. Fundación Patrimonio Industrial de Andalucía. 2018. Pg. 82.

<sup>11</sup> Vid. Art. 6 del Convenio celebrado entre España y Marruecos para el establecimiento de una aduana en la frontera de Melilla, firmado en Fez, el 31 de Julio de 1886, publicado en la Gaceta de Madrid, nº 62, el 3 de marzo de 1867.



de una aduana en la frontera de Melilla, firmado en Fez, el 31 de Julio de 1886, fueron determinantes para crear las condiciones idóneas que fomentara el asentamiento de población en Melilla así como para el inicio de su actividad comercial y por ende, para que Melilla se asemejara más a una ciudad que a lo que había venido siendo, un presidio, debiendo entender este concepto con una doble acepción tanto por la vida intramuros de su población como también por el régimen penitenciario que afectaba a la ciudad.

Otro acontecimiento posterior y de vital importancia para el desarrollo económico de Melilla fue la instauración del protectorado español en Marruecos<sup>12</sup>, si bien el inicio de esta etapa estuvo marcado por conflictos armados por la subversión rifeña y la consiguiente inversión de recursos económicos, materiales y humanos, el protectorado posibilitó la explotación de los caladeros marroquíes, el aumento del cultivo por extensión y la extracción de minerales hallados en yacimientos en Marruecos y exportados a través del puerto de Melilla<sup>13</sup>. Todo ello contribuyó como medio de atracción de la inversión privada y en estos años Melilla gozó de su mayor esplendor en cuanto a su desarrollo se refiere.

En cuanto al sistema de gobernanza de Melilla, el primer organismo municipal se encontraba compuesto exclusivamente por personal militar y se asemejó más al funcionamiento de una plaza, es por eso que podemos tomar como referencia del primer organismo municipal a la Junta de Arbitrios, nacida en 1879<sup>14</sup>, ya que en esta época el crecimiento de la población civil hizo necesario la creación de un órgano que asumirá la administración y gestión de la ciudad, además de atender cuestiones relativas al comercio y servicios municipales, por lo que esta Junta estaría compuesta por personal militar, con intervención del personal civil

---

<sup>12</sup> De 1912 a 1956.

<sup>13</sup> Op. Cit. SARUEL HERNÁNDEZ, F. 2018. Pg. 86.

<sup>14</sup> SARO GANDARILLAS, F. "La expansión urbana de Melilla: aproximación a su estudio". *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*, nº 5. 1985. Pg. 24

a partir de la promulgación del Estatuto de la Junta Municipal de Melilla por Real Decreto del 14 de febrero de 1927<sup>15</sup>, debiendo asumir las cargas de carácter provincial y municipal<sup>16</sup>, y creándose el Ayuntamiento de Melilla por Real Decreto nº 1067<sup>17</sup>, rigiéndose ya por las normas comunes de los municipios de acuerdo con la Orden de 21 de Mayo de 1931<sup>18</sup>.

La posición de Melilla ante la Constitución ha sido históricamente nula debido a la ausencia de mención directa en las Constituciones de 1837, 1845, 1869 y 1876. No fue sino hasta la instauración de la Segunda República en 1931 que se otorgaron por primera vez plenos derechos políticos a la ciudad de Melilla<sup>19</sup>.

La actual Constitución Española de 1978 (en adelante CE), divide el Estado en municipios, provincias y Comunidades Autónomas<sup>20</sup>, quedando Ceuta y Melilla en una situación peculiar al constituirse como Ciudades Autónomas en virtud del artículo 144.b CE:

*«Las Cortes Generales, mediante ley orgánica, podrán, por motivos de interés nacional... b) Autorizar o acordar, en su caso, un Estatuto de autonomía para territorios que no estén integrados en la organización provincial».*

---

<sup>15</sup> Publicado en la Gaceta de Madrid, nº 51, el 20 de febrero de 1927.

<sup>16</sup> ABELLÁN GARCÍA, C. "La ciudad de melilla y su ayuntamiento". *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 12. 1943. Pg. 822.

<sup>17</sup> Publicado en la Gaceta de Madrid, nº 101, el 11 de abril de 1930.

<sup>18</sup> Publicado en la Gaceta de Madrid, nº 142, de 22 de mayo de 1931.

<sup>19</sup> IMBRODA ORTIZ, B.J "La posición de Melilla en la historia constitucional española". Tesis doctoral, Universidad de Málaga. 2015. Pgs. 20-21.

<sup>20</sup> Vid. Art. 137 CE «El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses».

Asimismo, la Disposición Transitoria Quinta dispone:

*«Las ciudades de Ceuta y Melilla podrán constituirse en Comunidades Autónomas si así lo deciden sus respectivos Ayuntamientos, mediante acuerdo adoptado por la mayoría absoluta de sus miembros y así lo autorizan las Cortes Generales, mediante una ley orgánica, en los términos previstos en el artículo 144».*

Es por tanto que la CE abre la posibilidad a los territorios de Ceuta y Melilla de participar en la organización territorial del territorio español mediante dos vías, en atención a la iniciativa proveniente del Estado o de los Ayuntamientos. Conforme a De Alba Bastarrechea “lo que diferencia al artículo 144.b) CE de la Disposición Transitoria quinta es la unilateralidad o la bilateralidad de la iniciativa para el comienzo del proceso autonómico”<sup>21</sup>.

Sin embargo, ninguna de las propuestas de los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla para convertirse en Comunidades Autónomas fructífero ante la falta de autorización de las Cortes, configurándose su Estatuto a través del artículo 144.b) de la CE, surgiendo así las Ciudades Autónomas diferenciadas de las Comunidades Autónomas con la Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla.

“La única distinción constitucionalmente lícita que les separa de los Estatutos de otras Comunidades Autónomas es que, mientras éstos son muestra de autoorganización, porque son los propios territorios quienes convierten lo posible en necesario, activando el acceso a la autonomía y prefigurando qué modelo organizativo y competencial quieren asumir, los actuales Estatutos de Ceuta y Melilla son normas de heteroorganización, al estar impulsados y materialmente

---

<sup>21</sup> DE ALBA BASTARRECHEA, E. “El Reglamento de la Asamblea de Melilla”. *Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, nº 7. 2017. Pg. 1493.

determinados por el Estado sin contar con los Ayuntamientos, por aconsejarlo razones de interés general, como puede ser la necesidad de una cierta homogeneidad”<sup>22</sup>.

Además, “su diferenciación no está tanto en las competencias que se asumen cuanto en el tipo de potestades normativas concretas que incorpora, en su propia capacidad legislativa, de ahí que si como municipios están dotados de autonomía administrativa, como Ciudades Autónomas cuentan con Estatuto de Autonomía con sistema institucional propio de las Comunidades Autónomas pero sin la capacidad de decisión política que tienen aquéllas”<sup>23</sup> y “es que al no haberseles asignado la potestad legislativa, Ceuta y Melilla sólo pueden ejercer una potestad reglamentaria que, en ocasiones, tendrá una proyección «ad extra», en el marco previamente determinado por la legislación del Estado; mientras que, en otros casos, únicamente, repercutirá «ad intra», contrayéndose al dictado de normas estatutarias de autoorganización”<sup>24</sup>.

Conforme a lo anterior, Melilla al constituirse como Ciudad Autónoma se configura como una cuarta entidad organizacional, entre la Comunidad Autónoma y las Entidades Locales, regulándose la relación entre estas y el Estado a través de mecanismos de colaboración y coordinación.

## **2.2. ANTECEDENTES FISCALES**

---

<sup>22</sup> REQUEJO RODRÍGUEZ, P. “Ceuta y Melilla: ¿ciudades con estatuto de autonomía o comunidades autónomas con estatuto de heteroorganización?”. *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, nº 277. 1998. Pg. 67.

<sup>23</sup> PÉREZ VILLALOBOS, M.C. “Sobre la Disposición Transitoria quinta de la Constitución y la reforma de los estatutos de autonomía de Ceuta y Melilla”. *Estudios sobre la Constitución Española*. 2008. Pg. 12.

<sup>24</sup> PORRAS RAMÍREZ, J. M. “Las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla y el conflicto en defensa de la autonomía local. (Comentario a la Sentencia 240/2006, de 20 de Julio)”. *Revista De Derecho Político*, nº 68. 2007. Pg. 84.

Las primeras manifestaciones de tributación en Melilla reflejan una tendencia al gravamen por la entrada de mercancías en la Ciudad, lo cual evidencia su recaudación desde sus orígenes y la preocupación de sus dirigentes por la necesidad de financiación para el sostenimiento de los gastos.

Así, ya por el año 1561 se comenzaron a percibir unos derechos denominados “Derechos de puertas e hierros”, considerados los precedentes más remotos del actual impuesto sobre entrada de mercancías; posteriormente señala Mir Berlanga que se estableció “una renta fija y permanente sobre las mercancías que traían los moros, consistente en ocho maravedíes sobre cada ferral y cuatro reales de plata por cada quintal de cera. Una Real Cedula de 1668 confirma estos privilegios, mantenidos posteriormente por las Reales Cedula de Carlos II, Felipe V y por las Reales Órdenes de Fernando VII y de Isabel II”<sup>25</sup>.

Del mismo modo en 1859 se estableció un arbitrio de cinco reales por cada barco que llegara a la plaza con mercancías, y un cuarto por cada cuartillo de vino y aguardiente que se introdujera, con cuyo importe se hacía frente a los gastos de la limpieza pública y haberes de los serenos, a cargo una y otros de confinados que percibían escasísimas gratificaciones, haciéndolo extensivo más tarde a los de material de la Escuela, pues el sueldo del maestro lo abonaba el Estado<sup>26</sup> y en 1938 ya se estableció una tarifa *Ad Valorem* a la importación de mercancías marítimas y terrestres del 5% fijada por Ordenanza del Alto Comisario de 12 diciembre de 1938, aunque no se empezaría a cobrar hasta 1939<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> MIR BERLANGA, F. “Melilla en los pasados siglos y otras historias”, Ayuntamiento de Melilla. 1978.

<sup>26</sup> Op Cit. ABELLÁN GARCÍA, C. A. 1943. Pg. 821

<sup>27</sup> MUÑOZ DOMÍNGUEZ, J. M. “La fiscalidad de los territorios de Ceuta y Melilla”. *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*, nº 6. 1986. Pg.27.

El origen de la tributación en Melilla procede de estos arbitrios que recaían sobre los actos de comercio exterior y la mayor financiación provenía de ellos, hasta el punto de que un incremento o disminución de las exportaciones se traducían en un aumento o disminución de los recursos de la ciudad. La declaración de puerto franco tenía por finalidad garantizar el desarrollo económico por la supresión de aranceles; aunque este arbitrio estaba dotado de un efecto equivalente a los gravámenes aduaneros, y ya en aquella época contaba con la contraposición de la población por enmascarar la inoperancia de la ley de puertos francos.

El crecimiento demográfico que experimentó Melilla conllevaba el incremento de servicios públicos, destacando el abastecimiento de agua potable, alumbrado de la ciudad, alcantarillado, construcciones de escuelas, mercados...<sup>28</sup> Sin embargo, que los arbitrios locales tomaran cada vez más peso repercutió negativamente en el comercio, pues al instaurarse los arbitrios no se traduciría en una ventaja económica el ser puerto franco, a pesar de lo cual, no dejaron nunca de recaudarse por ser el principal medio de financiación.

El primer antecedente directo al actual régimen fiscal de Melilla aparece con Ley de 30 de diciembre de 1944<sup>29</sup>, la cual inicia un régimen tributario especial para Ceuta y Melilla, al objeto de promover en estas ciudades el desarrollo económico y social más ajustado a sus peculiaridades específicas. Ceuta y Melilla hasta entonces exenta de cualquier tipo de impuesto, pasarían a regirse por las mismas disposiciones que las Corporaciones Locales, con modificaciones, pues se contemplaban reducciones del 50% o la mitad de gravamen que para el resto de las Corporaciones Locales.

---

<sup>28</sup> Op. Cit. IMBRODA ORTIZ, B.J .2015. Pg. 210

<sup>29</sup> Ley de 30 de diciembre de 1944, por la que se autoriza a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla para percibir como recurso de su Presupuesto ordinario el "Arbitrio sobre importación de mercaderías". "*Boletín Oficial del Estado*", nº 2, el 2 de enero de 1945.

Además, esta ley de 1944 autorizaba a los ayuntamientos de Ceuta y Melilla a establecer un arbitrio sobre la importación de mercancías mediante el establecimiento de una tarifa *Ad Valorem*, siendo los tipos máximos aplicables hasta el 4% para artículos de comer, hasta el 10% para todo tipo de bebidas y artículos de lujo y hasta el 7% para el resto de las mercancías. El establecimiento del arbitrio se realizaría a través de las respectivas Ordenanzas fiscales de estas dos ciudades.

La implantación de este arbitrio en Ceuta sería algo novedoso mientras que en Melilla supondría la continuación en su tradición de recaudación por la introducción de mercancías vía marítima o terrestre en su territorio, por lo que incluso la propia ley establecería referencias a ello disponiendo que *«el arbitrio sobre la importación de mercancías que en la actualidad hace efectivo, en virtud de autorización del gobierno general de las plazas de su soberanía, la segunda de las corporaciones municipales»*, en referencia a Melilla, e incluso remitiendo a que la Ordenanza fiscal que regule este arbitrio *«incluirá las mismas exacciones contenidas en la que actualmente rige en Melilla»*<sup>30</sup>.

No obstante, la anterior ley resultó ineficaz tal y como señalaba su sucesora la Ley 22 de diciembre de 1955<sup>31</sup>, la cual reconocía que, aunque *«proporcionó a sus ayuntamientos un excepcional recurso para sus crecientes gastos, dificultó en gran medida el desenvolvimiento económico de estas ciudades. Por otro lado, la carencia de una base económica hizo inaplicable las disposiciones sobre la imposición estatal»*. La ley de 1955 sentaba las bases del régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla, con una rica Exposición de Motivos que pone de manifiesto que las particularidades de estos territorios difieren de la realidad de

---

<sup>30</sup> Vid. Art. Segundo de la Ley de 30 de diciembre de 1944, por la que se autoriza a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla para percibir como recurso de su Presupuesto ordinario el "Arbitrio sobre importación de mercaderías".

<sup>31</sup> Ley de 22 de diciembre de 1955 de bases sobre el régimen económico, y financiero de Ceuta y Melilla. "Boletín Oficial del Estado" nº 359, el 25 de diciembre de 1955.

la Península y por ende deben ser tenidas en cuenta para el asentamiento de las bases del régimen tributario, además de las dificultades económicas que atravesaba la ciudad y la necesidad de crear una previa riqueza económica para lo que se contemplan desgravaciones.

El objetivo de esta ley no era solo proporcionar a Ceuta y Melilla el impulso necesario para su desarrollo económico atendiendo a las especiales circunstancias de estos territorios, sino convertirlos en modernos centros económicos, dando una solución a futuro sin obviar la situación geográfica y las relaciones con el país vecino como una oportunidad de crecimiento económico.

Estos objetivos pretendieron conseguirse básicamente desde dos frentes:

- Sustituir el arbitrio por una compensación equivalente, es decir por otro arbitrio que, en este caso, sería administrado por el Estado, y cuya vigencia sería transitoria hasta la reducción del déficit de los presupuestos locales. Sin embargo, este arbitrio nunca llegó a aplicarse, manteniéndose el de 1944 hasta la aprobación de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, por lo que aquel constituye el soporte jurídico de este último.
  
- Regular la imposición estatal, pues el sistema fiscal estatal se aplicaría en estos territorios sin perjuicio de las especialidades. Estas especialidades estaban referidas a cada una de las figuras tributarias que integraban el sistema tributario estatal en el momento de entrada en vigor de la Ley de 1955. Por ello la especialidad hay que buscarla en cada una de las figuras que integran el sistema estatal y que consiste en la reducción de un cincuenta por ciento de la cuota o de la parte de la cuota por los rendimientos realmente obtenidos en estos territorios.



La evolución histórica del régimen fiscal de Melilla muestra cómo se ha reconocido su singularidad a través de diversas leyes que han establecido bonificaciones y beneficios fiscales para adaptarse a las particularidades de este territorio. La ley de 30 de diciembre de 1944 fue un hito importante al integrar a Ceuta y Melilla en el sistema fiscal nacional, pues al tiempo que las integraba por primera vez en él, le otorgaba bonificaciones significativas en la contribución territorial, riquezas rústica y urbana; la contribución industrial y de comercio y la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria. Posteriormente, la ley de 1955 amplió estas bonificaciones a la contribución general sobre la renta, el Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes y el Impuesto del timbre. Estas medidas buscaban fomentar el desarrollo económico y social de Melilla, reconociendo las dificultades que su ubicación geográfica podría presentar.

### **2.3. INCIDENCIA DEL DERECHO EUROPEO**

La adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, antecesora de la actual Unión Europea (en adelante UE), se produjo con la firma del Tratado de Adhesión en Madrid el 12 de junio de 1985, a través de la Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas de 11 de junio de 1985 relativa a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Europea del Carbón y del Acero<sup>32</sup>, que implicaba que “hubieran de suprimirse las limitaciones cuantitativas y los derechos arancelarios y exacciones equivalentes en las transacciones comerciales de nuestro país y el resto de los Estados miembros, así como establecer un arancel común en las transacciones con terceros Estados y el IVA”<sup>33</sup> pues la libre circulación de mercancías supuso la creación de la Unión Aduanera y la libre competencia exigía un tratamiento fiscal entre las producciones interiores y los productos procedentes de los demás Estados miembros.

---

<sup>32</sup> Publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas nº 302, de 15 de noviembre de 1985.

<sup>33</sup> MORÓN PÉREZ, M. D. C. “*El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las Ciudades Autónomas: Análisis Práctico y propuesta de reforma*”. Aranzadi. 2014. Pg. 24.

Lo anterior colisionó con el régimen económico y fiscal de Ceuta y Melilla dado su carácter de puerto franco y la aplicación del arbitrio que recaía únicamente sobre los actos de comercio exteriores. Las opciones planteadas para adecuar estos territorios a los requisitos de Europa fueron cuatro: incorporación a la Unión aduanera y aplicación de la normativa comunitaria; integración en la Comunidad, manteniendo el régimen actual; aplicación del régimen anterior e introducción del IVA con tipos impositivos reducidos; y la exclusión de Comunidad<sup>34</sup>.

El tratado de Adhesión y el Protocolo N°2 fijaron las condiciones de la integración de Ceuta y Melilla en la Comunidad Europea atendiendo a las particularidades de estos territorios y contemplando la no integración en el territorio aduanero, por lo que estas ciudades continúan ostentando la condición de territorio franco y la entrada de mercancías en estos territorios constituirá una importación sin que se produzca el devengo del arancel comunitario, en cambio sí lo harán las exportaciones entendidas como la introducción de mercancía en la Comunidad aduanera procedente de Ceuta y Melilla, salvo que esta tenga condición de producto originario por reunir los requisitos contemplados en el Reglamento (CE) n° 82/2001 del Consejo, de 5 de diciembre de 2000, relativo a la definición de la noción de "productos originarios" y a los métodos de cooperación administrativa en el comercio entre el territorio aduanero de la Comunidad y Ceuta y Melilla. Asimismo, se excluye a Ceuta y Melilla de la aplicación de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido; base imponible uniforme, lo cual supuso la continuación en Ceuta y Melilla del sistema de aforos establecido en la Ley de 31 de diciembre de 1944, hasta la aprobación de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.

---

<sup>34</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. "Canarias, Ceuta y Melilla ante la CEE". *Documentación Administrativa*, n° 197. 1983. Pg. 205.

La sustitución de este arbitrio tenía por motivación la conservación del tradicional arbitrio ampliando el hecho imponible a la producción interna además de a la importación, con objeto de adaptarse a las directrices impuestas por la Comunidad y suprimir los derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente existentes en Ceuta y Melilla<sup>35</sup>. Sin embargo, la implantación de este fue objeto de profundo debate con la interposición de recurso contencioso-administrativo de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía frente a la Ordenanza ceutí de 24 de septiembre de 1991 por la que se complementaba la presente ley, y que conllevó a elevar al Tribunal de Justicia (en adelante TJUE) la siguiente cuestión prejudicial:

*«¿El artículo 25, apartado dos, del Acta relativa a las Condiciones de Adhesión del Reino de España a las Comunidades Europeas así como el Protocolo número dos de la misma, en relación con las disposiciones de los Tratados CEE y CECA sobre la libre circulación de mercancías, permiten después de 1991 la existencia de una exacción como la regulada por la Ley española 8/1991, de 25 de marzo, que aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, configurada de modo que se produce a través del mismo "la casi absoluta ausencia de carga tributaria adicional para las operaciones interiores" a la vez que mantiene la simultánea imposición efectiva sobre las importaciones procedentes del territorio aduanero de la Comunidad?».*

---

<sup>35</sup> Artículo 6 del Protocolo nº2 del Tratado de Adhesión disponía que «Los derechos de aduana existentes en las Islas Canarias y en Ceuta y Melilla así como la exacción denominada «arbitrio insular — tarifa general» existente en las Islas Canarias, serán suprimidos progresivamente». De este modo, el arbitrio de 1944 constituía una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduanas al gravar únicamente la importación de mercancías, alterando los principios de libre mercado europeo y libre competencia al favorecer la producción nacional respecto a la importada, pues únicamente sometía a gravamen esta última, y por ende, se establecían distinciones en atención de su origen.

El verdadero objeto de la cuestión era determinar si el Arbitrio sobre la Producción e Importación se trataba de una exacción de efecto equivalente o de un tributo interno.

El concepto de exacción equivalente ha sido perfilado por la jurisprudencia del TJUE, destacando los siguientes pronunciamientos acerca de estas:

- *«Toda carga pecuniaria unilateralmente impuesta, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías importadas de otro Estado miembro cuando atraviesan la frontera constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana»<sup>36</sup>.*
  
- *«Una contribución perteneciente a un régimen general de cánones internos, que grava sistemáticamente los productos nacionales y los importados, según los mismos criterios, puede, no obstante, constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, cuando esta contribución se destine exclusivamente a financiar actividades que beneficien específicamente al producto nacional gravado»<sup>37</sup>.*
  
- *«La característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interior, reside pues en la circunstancia de que la primera grava tan sólo el producto importado en cuanto tal, mientras que el segundo grava al mismo tiempo productos importados y nacionales. El Tribunal de Justicia, sin embargo, ha reconocido que un gravamen sobre un producto importado de otro Estado*

---

<sup>36</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 5 de febrero de 1976. En el asunto 87/75, ECLI:EU:C:1976:18

<sup>37</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 18 de junio de 1975. En el asunto 94/74, ECLI:EU:C:1975:81

*miembro, no existiendo producto nacional idéntico o similar, no constituye una exacción de efecto equivalente, sino un tributo interno»<sup>38</sup>.*

- *«Un tributo proporcional al valor en aduana de los productos percibido por un Estado miembro sobre las mercancías importadas de otro Estado miembro por su introducción en una región del territorio del primer Estado miembro constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, aunque dicho tributo grave igualmente las mercancías introducidas en dicha región procedentes de otra parte de ese mismo Estado».<sup>39</sup>*

En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 7 de diciembre de 1995<sup>40</sup> determinó que dicho arbitrio constituirá una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana si conlleva discriminación que arroja ventaja competitiva a los productos nacionales frente a los importados. En cambio, constituirá un tributo interno compatible con el derecho comunitario cuando la producción interna y la importación recibieran el mismo tratamiento fiscal, pudiendo existir distinciones basadas en la categoría de los bienes, pero no en cuanto a su origen. En consonancia con lo anterior, la adopción de sistemas tributación interno por parte de los Estados miembros tiene por límite el artículo 95 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, el cual disponía que:

*«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea*

---

<sup>38</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 7 de mayo de 1987. En el asunto 193/85, ECLI:EU:C:1987:210

<sup>39</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 16 de julio de 1992. En el asunto C-163/90. ECLI:EU:C:1992:326

<sup>40</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta), de 7 de diciembre de 1995. En el asunto C-45/94. ECLI:EU:C:1995:425

*su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones»,*

Si bien el arbitrio sobre la producción e importación gravaba tanto la importación como la producción, esta última quedaba exenta<sup>41</sup>, de ahí que el Tribunal Supremo (en adelante TS) en su sentencia de 11 de Julio de 1995<sup>42</sup> determinara que el arbitrio constituía una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, reiterando lo anterior en su sentencia de 12 de Julio de 1995<sup>43</sup> y concluyendo que dicho arbitrio *«recae sobre la importación de mercancías, es decir, lo gravado es la pura entrada en el territorio de Ceuta de toda clase de mercaderías por el hecho de tal entrada y sin atender a finalidad alguna de consumo (dado que son también gravadas las mercancías en tránsito); no se extiende el gravamen -y este elemento es decisivo- a las mismas mercancías cuando son producidas en el territorio del Ayuntamiento ceutí, de tal manera que no se trata de un tributo interno perteneciente a un sistema fiscal general, de imposición indirecta, que grave sin distinción alguna y por criterios*

---

<sup>41</sup> El artículo 7 de la redacción inicial de la Ley 8/1991 disponía: «1. Están exentas del Arbitrio: a) La producción y elaboración de bienes naturales, por agricultores, ganaderos, acuicultores o armadores de buques de pesca, obtenidos directamente de los cultivos, explotaciones o capturas, cuando se vendan, transmitan o entreguen sin que hayan sido sometidos con carácter previo a su transmisión a ningún proceso de transformación. b) Las pinturas, dibujos, acuarelas, grabados, estampas, litografías y esculturas originales realizadas por sus autores. c) La producción o elaboración de artículos de primera necesidad destinados a la alimentación que reglamentariamente se determinen. c) La construcción de buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y los dedicados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera, así como los objetos incorporados a los mismos necesarios para su explotación incluso el armamento de pesca, siempre que se matriculen en las ciudades de Ceuta y Melilla. 2. Podrán concederse exenciones totales o parciales con carácter temporal a los bienes producidos o elaborados por las industrias instaladas en el ámbito territorial en las ciudades de Ceuta y Melilla pertenecientes a los sectores económicos protegidos por la Ley 50/1985, de 27 de diciembre, de Incentivos Regionales para la corrección de los desequilibrios económicos interterritoriales».

<sup>42</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4091/1995, de 11 de Julio de 1995. ECLI:ES:TES:1995:4091.

<sup>43</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4143/1995, de 12 de Julio de 1995. ECLI:ES:TS:1995:4143.

*puramente objetivos a categorías de bienes o productos, sino que, insistimos, lo gravado es el puro hecho de la entrada de mercancías foráneas, no originarias del territorio de Ceuta, sin que pueda por ello encuadrarse en el art. 95 del Tratado, según pretende el Ayuntamiento exactor».*

Por ende, la distinción entre una exacción de efecto equivalente y un tributo interno es fundamental en el contexto del Derecho comunitario:

- Una exacción de efecto equivalente a un arancel aduanero es cualquier tipo de carga impuesta a las mercancías que cruzan una frontera, que no sea un arancel aduanero en sí, pero que tenga el mismo efecto restrictivo sobre el comercio. La característica definitoria de estas exacciones es que únicamente gravan la entrada de productos por la frontera, excluyendo de este modo a los productos producidos internamente. El TJUE ha establecido que tales exacciones son, en principio, incompatibles con el Derecho comunitario, ya que interfieren con el principio de libre circulación de mercancías dentro de la UE, al tratar de manera diferente a los productos importados en comparación con los productos locales, creando así una barrera al comercio.
  
- Un tributo interno es un impuesto que se aplica de manera uniforme a productos específicos, sin importar su origen, ya sean producidos internamente o importados. Este tipo de tributo es compatible con el derecho comunitario siempre y cuando cumpla con el principio de no discriminación, es decir, que la carga fiscal que soporten los productos importados sea idéntica a la que soporten los productos locales. El objetivo es garantizar que no se otorgue una ventaja competitiva injusta a los productos nacionales sobre los importados, preservando así la igualdad de condiciones en el mercado interno.

De este modo, la compatibilidad de un tributo interno con el Derecho comunitario depende, por tanto, de su neutralidad en términos de origen de los productos. Esto se examina no solo con atención a la legislación formal sino también en su aplicación práctica, para asegurar que no exista una carga fiscal indirectamente discriminatoria contra los productos importados. Si un tributo interno cumple con estos criterios, se considera una herramienta legítima de política fiscal que los Estados miembros pueden emplear sin contravenir los principios fundamentales del mercado único europeo.

Conforme a lo anterior, el arbitrio de 1944 constituye una exacción de efecto equivalente a un arancel aduanero al gravar exclusivamente la importación de productos, favoreciendo la escasa producción nacional, pues lo relevante no es en términos cuantitativos sino la desigualdad que se genera, siendo el arbitrio a la producción e importación un intento por alinear la política fiscal con el Derecho comunitario. Sin embargo, este último continuó creando una discriminación entre la producción nacional y la importación, al quedar exenta determinadas actividades productivas y posibilitar que Ceuta y Melilla exoneraran otras a través de sus Ordenanzas y en virtud del artículo 7 de la original redacción de la Ley 8/1991, de 25 de marzo. En definitiva, este arbitrio continuó siendo incompatible con el Derecho comunitario, aunque de una manera menos directa que su predecesor.

Como consecuencia de las sentencias del TJUE y del TS, se dictó el Real Decreto-ley 14/1996, de 8 de noviembre, por el que se modifica la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, atajando la distinción entre la importación y la producción interior, y remitiendo las exenciones para estas dos actividades a la normativa del IVA, siendo este el comienzo de la técnica legislativa de la remisión que caracteriza a este impuesto, y siendo esta, a su vez, la solución proporcionada para adecuar el arbitrio al Derecho comunitario, pues de este modo al quedar exentas en el IPSI e IVA las mismas operaciones no se produciría distinciones entre la producción originaria y las importaciones,



pues si el IVA era respetuoso con el Derecho comunitario, de este modo se garantizaba que el IPSI también lo fuera sin lugar a dudas.

Además, la aprobación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modifica el Arbitrio sobre la Producción y la Importación, pasando a denominarse Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (en adelante IPSI), lo que marca una expansión significativa en cuanto al hecho imponible abarcando adicionalmente la prestación de servicios, el consumo de energía y la entrega de bienes inmuebles, además de instaurar dos gravámenes complementarios sobre las labores del tabaco e hidrocarburos plenamente respetuoso con el Derecho comunitario, y siendo un esfuerzo por diversificar las fuentes de ingresos fiscales de Melilla, adaptándose a su realidad económica y a las necesidades financieras de la ciudad.

La declaración del Arbitrio sobre la Producción y la Importación como exacción de efecto equivalente provocó la solicitud masiva de devolución de ingresos indebidos, apreciando el TS<sup>44</sup> el potencial daño a las arcas municipales, por ser este impuesto el soporte básico de la financiación local. En este sentido, no dejaron de estimarse ante el TSJ<sup>45</sup> devoluciones de ingresos indebidos pese a que el Ayuntamiento se opusiera sistemáticamente a ello.

Por su parte, el Reglamento (CEE) n° 1135/88 del Consejo, de 7 de marzo de 1988, relativo a la definición del concepto de "productos originarios" y a los

---

<sup>44</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNA SUPREMO 3349/1995, de 14 de junio de 1995. ECLI:ES:TS:1995:3449..

<sup>45</sup> Destacamos las siguientes sentencias: SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA 425/1997, de 14 de octubre de 1997. ECLI: ES:TSJAND:1997:425,. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA, 1354/1997, de 8 de noviembre de 1997. ECLI:ES:TSJAND:1997:1354. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA, 1350/1997, de 8 de noviembre de 1997. ECLI:ES:TSJAND:1997:1350. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA 199/1998, de 12 de enero de 1998. ECLI:ES:TSJAND:1998:199.

métodos de cooperación administrativa en el comercio entre el territorio aduanero de la Comunidad, Ceuta y Melilla y las Islas Canarias determinó las condiciones para la adquisición de la condición de producto originario, siendo estas modificadas por el Reglamento (CE) nº 82/2001 del Consejo, de 5 de diciembre de 2000, relativo a la definición de la noción de "productos originarios" y a los métodos de cooperación administrativa en el comercio entre el territorio aduanero de la Comunidad y Ceuta y Melilla, introduciendo un trato de favor para las Ciudades Autónomas ampliando los supuestos determinantes de la condición de producto originario. La adquisición de la condición de producto originario conlleva la supresión de arancel comunitario por la entrada de productos procedentes de Ceuta y Melilla en el territorio aduanero, lo que indudablemente constituye un aliciente al desarrollo de la actividad productiva de estas ciudades, promoviendo así el intercambio comercial y la integración económica de Ceuta y Melilla.

El artículo 2 del precitado Reglamento establece 3 vías para la obtención de la condición de productos originarios de Ceuta y Melilla. En este sentido, para ostentar la condición de producto originario se debe cumplir alguno de estos tres supuestos: "el producto haya sido enteramente obtenido en Melilla, el producto haya sido obtenido a partir de materia no originaria, que sin embargo haya sido objeto de transformación en Melilla, o que el proceso de elaboración o transformación del producto concluya en Melilla, siempre que el mismo proceda de un país con el que se permita la acumulación de origen"<sup>46</sup>.

1. Productos enteramente obtenidos en Ceuta y Melilla, a tales efectos se establece una lista cerrada en el artículo 5.

*«Se considerarán enteramente obtenidos en la Comunidad o en Ceuta y Melilla:*

---

<sup>46</sup> PROMESA. "Melilla, destino de inversión". 2021. Pg. 17. Disponible en [https://www.melilla.es/melillaportal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/1\\_801\\_1.pdf](https://www.melilla.es/melillaportal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/1_801_1.pdf) (fecha de última consulta 11/4/2024)

- a) los productos minerales extraídos de su suelo o del fondo de sus mares u océanos;*
- b) los productos vegetales recolectados en ellos;*
- c) los animales vivos nacidos y criados en ellos;*
- d) los productos procedentes de animales vivos criados en ellos;*
- e) los productos de la caza y de la pesca practicadas en ellos;*
- f) los productos de la pesca marítima y otros productos extraídos del mar fuera de las aguas territoriales de la Comunidad o de Ceuta y Melilla por sus buques;*
- g) los productos elaborados en sus buques factoría a partir, exclusivamente, de los productos mencionados en la letra f);*
- h) los artículos usados recogidos en ellos, aptos únicamente para la recuperación de las materias primas, entre los que se incluyen los neumáticos usados que sólo sirven para recauchutar o utilizar como desecho;*
- i) los desperdicios y desechos procedentes de operaciones de manufactura realizadas en ellos;*
- j) los productos extraídos del suelo o del subsuelo marinos fuera de sus aguas territoriales siempre que tengan derechos de suelo para explotar dichos suelo y subsuelo;*
- k) las mercancías obtenidas en ellos a partir exclusivamente de los productos mencionados en las letras a) a j)».*

2. Productos suficientemente transformados o elaborados, contemplándose en el anexo B un amplio listado de productos y de las actividades de elaboración o transformación necesarias para la adquisición de origen de ese determinado producto, por lo que no existe un criterio general, sino que atendiendo al producto final se contemplan requisitos específicos, lo cual en ocasiones se traduce en un amplio margen al establecer el concepto de transformación suficiente como *«fabricación a partir de materiales de*

*cualquier partida*», y en otras de forma restrictiva como «*fabricación en la que todas las materias deben ser obtenidas en su totalidad*». Asimismo, podrán emplearse otras materias que no sean las propias de la elaboración o transformación suficiente siempre y cuando no superen en composición determinados porcentajes o en valor un 10% del franco fabrica.

3. Acumulación de origen, lo cual implica la concurrencia de tres requisitos: que se trate de materias originarias de países con acuerdo con la Comunidad y disposiciones específicas para Ceuta y Melilla, que la transformación no sea considerada insuficiente a efectos del artículo 7 del Reglamento (CE) nº 82/2001<sup>47</sup> o que el valor añadido consecuencia de la transformación o elaboración realizada en Ceuta o Melilla sea mayor que el de las materias empleadas.

Pese a lo anterior, Melilla carece de productos originarios debido a la ausencia de materias primas y del sector industrial. Sin embargo, Ruiz Ruiz y Ruiz-Rico Ruiz aludiendo a los Presupuestos Generales de 2017 afirman que “se bonificará el transporte de toda mercancía que entre o salga de Ceuta y Melilla en barco o en avión, mientras que, en Canarias, donde ya se aplicaba una bonificación del 50% que ahora subirá al 100%, es únicamente para productos originarios, fundamentalmente agrarios. Esta diferencia se debe a que Ceuta y

---

<sup>47</sup> Se considerarán transformaciones insuficientes para conferir el carácter de productos originarios «a) *las manipulaciones destinadas a garantizar la conservación de los productos en buen estado durante su transporte y almacenamiento (ventilación, tendido, secado, refrigeración, inmersión en agua salada, sulfurosa o en otras soluciones acuosas, separación de las partes deterioradas y operaciones similares); b) las operaciones simples de desempolvado, cribado, selección, clasificación, preparación de surtidos (incluso la formación de juegos de artículos), lavado, pintura y troceado; c) i) los cambios de envase y las divisiones o agrupaciones de bultos, ii) el simple envasado en botellas, frascos, bolsas, estuches y cajas o la colocación sobre cartulinas o tableros, etc., y cualquier otra operación sencilla de envasado; d) la colocación de marcas, etiquetas y otros signos distintivos similares en los productos o en sus envases; e) la simple mezcla de productos, incluso de clases diferentes si uno o más componentes de la mezcla no reúnen las condiciones establecidas en el presente Reglamento para considerarlos productos originarios de la Comunidad o de Ceuta y Melilla; f) el simple montaje de partes de artículos para formar un artículo completo; g) la combinación de dos o más de las operaciones contempladas en las letras a) a f); h) el sacrificio de animales».*

Melilla carecen de productos originarios y el sector comercio es su industria, por lo que la bonificación del 50% para el transporte de mercancías es “una cosa muy positiva para la economía de la ciudad”. La bonificación de las mercancías, además, especialmente beneficioso en una época como la actual, en la que se avecinan “grandes obras públicas”, como la construcción del Hospital Universitario, la ampliación del puerto comercial y nuevos centros educativos, cuyas materias primas procedentes de Europa también verán bonificadas su transporte hasta Melilla”<sup>48</sup>.

No obstante, el Real Decreto 332/2023, de 3 de mayo, por el que se regula la compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías con origen o destino en Ceuta y Melilla determina que esta bonificación afecta a productos originarios o transformados en Ceuta o en Melilla, las materias primas y productos intermedios necesarios para la producción, mercancías de pequeñas y medianas empresas que se destinen al consumo con ciertas condiciones<sup>49</sup>, mercancías peligrosas y residuos generados

## 2.4. EL ACTUAL RÉGIMEN FISCAL DE MELILLA

---

<sup>48</sup> RUIZ RUIZ, J. J. y RUIZ-RICO RUIZ, G. “Ceuta y Melilla”. *Informe Comunidades Autónomas*. 2021. Pg. 326.

<sup>49</sup> Vid. Art. 5 Real Decreto 332/2023, de 3 de mayo, por el que se regula la compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías con origen o destino en Ceuta y Melilla. «*Compensación de la devolución de mercancía en stock proveniente de importaciones destinadas a consumo realizadas por pymes comerciales de Ceuta o de Melilla, sujetas al régimen de venta al por menor. El transporte marítimo y aéreo de la devolución aquellos stocks de mercancías provenientes de pymes comerciales de Ceuta o de Melilla, sujetas al régimen de venta al por menor, de aquellas mercancías importadas antes del plazo de un año desde la fecha de devolución, gozarán de una subvención de hasta el 50 por 100 de los costes regulados en el artículo 7, que no superen el promedio, determinado de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.2, correspondiente en cada caso al trayecto Ceuta-Algeciras, Melilla-Málaga, Melilla-Motril o Melilla-Almería, según el respectivo puerto de origen si se realiza por vía marítima, o Ceuta-Algeciras o Ceuta-Málaga y Melilla-Málaga o Melilla-Almería por vía aérea desde el aeropuerto de que se trate*».

La Constitución Española no concreta el sistema de financiación territorial, aunque sí contiene referencias al respecto en cuanto a la administración local<sup>50</sup> y a la financiación autonómica<sup>51</sup>, a la vez que consagra los principios de autonomía financiera, suficiencia y solidaridad.

La autonomía financiera es la “capacidad para tomar decisiones por un determinado nivel de gobierno, tanto en la vertiente de los gastos a realizar para desarrollar sus competencias, como en la vertiente de los ingresos necesarios para financiar esos gastos”<sup>52</sup>. En este sentido, la autonomía financiera tiene una doble vertiente: el gasto y el ingreso. Por un lado, la vertiente del gasto implica la capacidad para decidir sobre el destino y la cantidad de sus recursos financieros, adaptando las políticas y los programas a las necesidades y prioridades locales o regionales, promoviendo un desarrollo más ajustado a las especificidades de la Comunidad. Por otro lado, la vertiente de los ingresos implica la facultad de recaudar y establecer impuestos, tasas, contribuciones especiales y aprovechar otras fuentes de ingreso, pues la capacidad de generar recursos propios es esencial para la autonomía financiera, ya que proporciona a los gobiernos el margen necesario para financiar sus competencias sin depender exclusivamente de transferencias o subvenciones de otros niveles de gobierno.

El principio de suficiencia se refiere a la necesidad de que cada entidad territorial disponga de los recursos necesarios para atender adecuadamente las competencias que le han sido asignadas. Este principio asegura que los gobiernos locales y autonómicos tengan los medios financieros para ofrecer servicios públicos esenciales y cumplir con sus responsabilidades de manera efectiva.

---

<sup>50</sup> Vid. Art. 142 CE.

<sup>51</sup> Vid. Arts. 156 al 158 CE.

<sup>52</sup> HERRERO ALCALDE, A. y TRÁNCHEZ MARTÍN, J.M. “El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica”. *Presupuesto y gasto público*, nº 62. 2011. Pg. 36.

El principio de solidaridad promueve un equilibrio económico entre las diversas regiones del país, través de mecanismos específicos como el Fondo de Compensación, el Fondo de Suficiencia y las Asignaciones de Nivelación para servicios públicos esenciales. Estos instrumentos son expresiones concretas de cómo el Estado busca garantizar que todas las regiones, independientemente de su capacidad económica propia, puedan ofrecer un nivel básico de servicios públicos a sus ciudadanos, contribuyendo así a una mayor cohesión social y territorial<sup>53</sup>. Este principio de solidaridad interterritorial, por tanto, se erige como un mecanismo de corrección de desequilibrios y como una garantía de igualdad que busca asegurar que ninguna autonomía, por razones de menor desarrollo económico o limitaciones financieras, quede rezagada en términos de bienestar y oportunidades para sus habitantes.

No podemos olvidar el especial estatus jurídico y administrativo al constituirse Melilla como Ciudad Autónoma, es decir, como un cuarto ente territorial no previsto en la Constitución, a través de la vía establecida en el artículo 144.b CE, y que sitúa a las Ciudades Autónomas como un ente territorial intermedio entre la entidad local y la Comunidad Autónoma, lo que conlleva implicaciones respecto al modelo de financiación de estas, constituyendo un híbrido entre la financiación local y de las Comunidades Autónomas al serle de aplicación mecanismos reservados a estas última, pues sin dejar de ser entidades locales, su constitución como Ciudad autónoma le permiten participar en el sistema de financiación autonómico.

En particular, el artículo 36 del Estatuto de Autonomía de Melilla contempla los siguientes recursos:

---

<sup>53</sup> DOMÍNGUEZ ZORRERO, M. y SÁNCHEZ PINO, A. J. “La solidaridad interterritorial y la financiación autonómica”. *Revista de estudios regionales*, nº 66. 2003. Pg. 162.

*«1.º Los rendimientos de sus propios tributos, que serán los previstos en la legislación del Estado para los municipios y provincias y en la disposición adicional segunda del presente Estatuto.*

*2.º Las asignaciones complementarias que se establezcan en su caso en los Presupuestos Generales del Estado en garantía del nivel mínimo de los servicios fundamentales de su competencia.*

*3.º Las participaciones en tributos estatales según los criterios establecidos para los municipios y provincias.*

*4.º Las transferencias derivadas del Fondo de Compensación Interterritorial y de otros Fondos destinados a favorecer el desarrollo, de acuerdo con los criterios establecidos en las disposiciones reguladoras de los mismos.*

*5.º Los rendimientos derivados del patrimonio de la Ciudad y los ingresos de Derecho privado, herencias, legados y donaciones.*

*6.º Los ingresos derivados de la imposición de multas y sanciones en el ámbito de su competencia.*

*7.º El producto de las operaciones de crédito.*

*8.º Las transferencias que reciba la ciudad de Melilla en aplicación de la participación en los ingresos estatales, por competencias traspasadas del Estado.*

*9.º Los rendimientos de los tributos del Estado que le sean cedidos por éste. El alcance y los términos de la cesión serán determinados por ley.*

*10. Cuantos otros recursos se atribuyan a las Comunidades Autónomas y a las Entidades locales por la legislación estatal o, a través de los Presupuestos Generales del Estado, como consecuencia de la vinculación de España a la Unión Europea».*

Por un lado, el Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), reconoce las especialidades de las Ciudades Autónomas con una



bonificación del 50% en la cuota de los impuestos municipales y su participación en los tributos del Estado calculándose con normas aplicables a municipios y provincias<sup>54</sup>.

Por otro lado, la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y 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, marcaron un hito en la financiación de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Estas leyes introdujeron la participación de las Ciudades Autónomas en el Fondo de Compensación Interterritorial<sup>55</sup>, establecido por la Ley 22/2001. Además, se incluyó a estas Ciudades en el Fondo de Suficiencia<sup>56</sup>, diseñado para garantizar recursos suficientes para los servicios transferidos. También se contempló la posibilidad de que las Ceuta y Melilla pudieran recibir la cesión de la recaudación de ciertos tributos<sup>57</sup>, aunque esta cesión no se haya efectuado en la práctica. Estas medidas buscaban mejorar la autonomía financiera y la equidad en la distribución de recursos.

Además, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, juega un papel crucial en el marco de financiación, destacando las

---

<sup>54</sup> Vid. Art. 159 del Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

<sup>55</sup> Vid. Art. Cuarto de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

<sup>56</sup> Vid. Art. 15 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.

<sup>57</sup> Vid. Disposición Transitoria Primera 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.

especialidades en la aplicación del sistema de financiación para Ceuta y Melilla, reconociendo sus necesidades específicas de financiación y su inclusión en el sistema financiero español de una manera que refleje sus competencias autonómicas y circunstancias particulares<sup>58</sup>. Los puntos clave de esta disposición incluyen el fondo de suficiencia global, la participación en recursos adicionales, la evolución del fondo de suficiencia y la participación en el fondo de cooperación. Esta estructura financiera detallada subraya el compromiso de proporcionar a Ceuta y Melilla los recursos necesarios para administrar sus competencias autonómicas de manera efectiva, reflejando su estatus único dentro del sistema de financiación español y promoviendo la equidad en el tratamiento financiero de las Comunidades y Ciudades Autónomas.

En cuanto, al sistema impositivo, se contemplan las siguientes ventajas fiscales de Melilla respecto a las siguientes figuras impositivas estatales basadas en el establecimiento de un sistema de bonificaciones mínimo del 50%:

- Respecto a la imposición directa
  - o 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, prevé deducciones de hasta el 60% por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla<sup>59</sup> y adicionalmente la reducción de los porcentajes establecidos de retención e ingreso a cuenta aplicables a los rendimientos de trabajo de relacionales laborales o estatutarias y

---

<sup>58</sup> Vid. Disposición Adicional Primera de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

<sup>59</sup> Vid. Art. 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 *«Los contribuyentes que tengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla se deducirán el 60 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla».*

de pensiones y haberes pasivos, de los administradores y miembros de los consejos de administración y los derivados de impartir cursos en un 60%<sup>60</sup>.

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, recoge una bonificación del 50% de las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla<sup>61</sup>.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, determina una bonificación de la cuota en un 75%<sup>62</sup>.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una bonificación en la cuota de 50% en las adquisiciones intervivos y mortis causa, esta bonificación ascenderá al 99% en el caso de adquisiciones mortis causa según grado de parentesco <sup>63</sup>.

---

<sup>60</sup> Vid. Art. 101 de 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 «*El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento. Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4 de esta Ley*».

<sup>61</sup> Vid. Art. 33 ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades «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*».

<sup>62</sup> Vid. Art. 33 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio «*Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por ciento la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos*».

<sup>63</sup> Vid. Art. 23 bis de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones «1. *En las cuotas de este impuesto derivadas de adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se efectuará una bonificación del 50 por 100 de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados*

- Respecto a la imposición indirecta:
  - o Exclusión de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), siendo en su lugar de aplicación el IPSI<sup>64</sup>, un impuesto de creación estatal y aplicación municipal.
  - o Exclusión de los impuestos especiales regulados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, a excepción del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, estableciéndose en él un tipo del 0%<sup>65</sup>.
  - o Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estableciéndose una bonificación del 50% de la cuota<sup>66</sup>.

---

*fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. No obstante, la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se elevará al 99 por ciento para los causahabientes comprendidos, según el grado de parentesco, en los grupos I y II señalados en el artículo 20 de esta ley. 2. En los supuestos de adquisiciones "inter vivos", se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla. A los efectos de esta bonificación, tendrán la consideración de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. 3. En el caso de las demás adquisiciones "inter vivos", se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla».*

<sup>64</sup> El artículo 3 de la LIVA determina su ámbito de aplicación en el territorio español, con exclusión de Ceuta, Melilla y Canarias, mientras que el artículo 2 de la LIPSI establece su ámbito de aplicación en Ceuta y Melilla.

<sup>65</sup> En virtud del artículo 73 de la ley 38/1992 «El rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla corresponderá a los respectivos Ayuntamientos, sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado». Aunque poca importancia práctica tiene este precepto al ser nulo el rendimiento.

<sup>66</sup> Vid. Art. 57 bis Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo las bonificaciones en los impuestos estatales, que fueron incorporadas en las correspondientes figuras tributarias que componían el sistema tributario estatal en aquel momento y que actualmente continúan vigentes. Además, estableció la compensación por la que se garantiza la evolución de la recaudación por el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las ciudades de Ceuta y Melilla con el fin de mantener la suficiencia financiera de las Ciudades<sup>67</sup>.

Se establece que la recaudación líquida del IPSI, específicamente de las importaciones y del gravamen complementario sobre las labores del tabaco, debe ser al menos equivalente a la recaudación líquida de 2001 por estos conceptos, ajustada por la variación del Producto Interior Bruto nominal al coste de los factores. Si la recaudación líquida por estos conceptos en un ejercicio determinado no alcanza el monto garantizado, se compensará a Ceuta y Melilla con fondos de los Presupuestos Generales del Estado en el ejercicio siguiente, cubriendo la diferencia según el cálculo establecido. Este mecanismo de compensación asegura que Ceuta y Melilla mantengan su capacidad financiera para proveer servicios y realizar inversiones, independientemente de las fluctuaciones en la recaudación del IPSI.

De esta manera, los recursos correspondientes al IPSI por importación y gravámenes complementarios quedan en cierta medida “garantizados” a través de la compensación a cargo de los Presupuestos Generales. Compensación que se producirá con independencia del monto que resulte de las operaciones interiores.

En cuanto a la imposición local, el artículo 159 TRLRHL dispone que las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales regulados en esta ley serán objeto de una bonificación del 50 por ciento, siendo de aplicación

---

<sup>67</sup> Vid. Art. 11 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

los siguientes impuestos en Melilla: Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, así como al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras aunque este último no se ha implementado en la ciudad dado que su aplicación es potestativa<sup>68</sup>.

A su vez, estos impuestos han sido desarrollados en Melilla a través de: Decreto nº43 de fecha 23 de diciembre de 2014, relativo a aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, publicada en el Boletín Oficial de Melilla extraordinario nº2, el 30 de diciembre de 2009; Decreto nº 46 de fecha 23 de diciembre de 2014, relativo a aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y Decreto nº450 de fecha 29 de abril de 2022, relativa aprobación definitiva de la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana de la Ciudad Autónoma de Melilla.

En definitiva, el sistema de bonificaciones fiscales en Melilla se aplica tanto en los impuestos municipales como en los impuestos estatales, reflejando una política fiscal diseñada para fomentar el desarrollo económico y social en esta Ciudad Autónoma. Este enfoque se basa en la intención de mantener y ampliar los beneficios establecidos por legislaciones anteriores, como la Ley de Bases de 1955, que buscaba promover condiciones económicas favorables para las regiones con necesidades especiales. Sin embargo, esta peculiaridad que conforma el régimen general con especialidades aplicado en las Ciudades Autónomas se configura, a excepción de los impuestos municipales, a partir de

---

<sup>68</sup> Conforme al artículo 59 TRLRHL son impuestos obligatorios a exigir por los ayuntamientos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, pudiendo además estos exigir con carácter potestativo el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, así como al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

las figuras tributarias que lo conforman, no estableciéndose con carácter general una bonificación para los impuestos estatales, debiendo acudir a la propia norma reguladora de cada uno de ellos en busca del reconocimiento de dicha especialidad, lo que ha conllevado su olvido en algunos impuestos, siendo necesario la adopción de mecanismos que garanticen su conservación

La reciente aprobación de impuestos que no contemplan ningún sistema de bonificación para Ceuta y Melilla, como es el caso de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, la cual recoge Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, hacen peligrar en lo sucesivo el sistema de bonificaciones establecido para estos territorios dadas sus singularidades. En cambio, si aparece esta especialidad reconocida en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

Proponen García Valera y Masa Sánchez-Ocaña “incorporar una norma con rango de ley, como ocurre en el ámbito municipal en la TRLRHL, una disposición en la que se reconozca que los obligados tributarios residentes y realmente radicados en las ciudades de Ceuta y Melilla podrán gozar, en los tributos de competencia estatal aplicables en estos territorios, de una bonificación en cuota de al menos el 50%, de manera que sea aplicable de modo directo a partir de la entrada en vigor de cada tributo estatal que se aprueba sobre la base del punto de conexión que se determine en cada caso”<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> GARCÍA VALERA, A. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 478. 2023. Pg. 101.

Continuando en la misma línea, resaltar la supresión de la bonificación *ad valorem* de las cuotas de seguridad social en los territorios de Ceuta y Melilla introducidos en La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por la que se modifica el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, incluyendo una bonificación del 40% de las aportaciones a las cuotas de la Seguridad Social por contingencias comunes, respecto de los trabajadores que presten servicios en sus centros de trabajo ubicados en Ceuta y Melilla, ampliándose al 50% tras la aprobación de la Ley 31/2011, de 4 de octubre, por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva y manteniéndose dicha bonificación en el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, siendo finalmente dicha disposición suprimida con el Real Decreto-ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas<sup>70</sup>, la cual introduce una bonificación de cuantía exacta de 262 euros condicionada a la realización de acciones formativas con duración no inferior a 20 horas. Sin embargo, ya se ha presentado una proposición de ley para la recuperación de la bonificación de las cuotas patronales de la Seguridad Social para los empresarios de las ciudades de Ceuta y Melilla<sup>71</sup>.

Afirma López Guzmán que se identifican tres fuentes de ingresos que caracterizan al erario público local de Melilla, a saber: el IPSI, los gravámenes complementarios sobre el tabaco y ciertos carburantes, y los recursos procedentes de la Unión Europea. En particular, el IPSI es la primera y mayor

---

<sup>70</sup> Vid. Art. 31 Real Decreto-ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas.

<sup>71</sup> Disponible en <https://www.senado.es/web/actividadparlamentaria/iniciativas/detalleiniciativa/index.html?legis=15&id1=622&id2=000020> (fecha de última consulta 20/2/2024).



fuentes de recaudación en Melilla, un tributo similar al IVA y que se obtiene principalmente de la entrada de mercancías en la ciudad, tanto para el sector comercial como para el de la construcción<sup>72</sup>.

Pérez Castro en su estudio sobre la financiación de la Ciudad Autónoma de Melilla, evidencia que el IPSI constituye la principal fuente de ingresos, representando entre el 42% y el 65% durante los periodos comprendidos entre el 1999 y el 2005. El IPSI es la primera y mayor fuente de recaudación en Melilla y, en especial, el IPSI a la importación; esto indica que la entrada de mercancías tiene un gran impacto en la economía de la ciudad y en la recaudación de impuestos<sup>73</sup>.

Se muestra a continuación los presupuestos de Melilla entre los años 1999 y 2005.

---

<sup>72</sup> LÓPEZ GUZMÁN, T. J., GONZÁLEZ-FERNÁNDEZ, V., HERRERA-TORRES, L., y LORENZO-QUILES, O. "Melilla: ciudad fronteriza internacional e intercontinental. Análisis histórico, económico y educativo". *Frontera Norte*, nº 37. 2007. Pg. 15.

<sup>73</sup> PÉREZ CASTRO, M. Á. *Modelo de Financiación de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y peculiaridades del Régimen Económico-Fiscal de Melilla*. Consejería de Economía, Empleo y Turismo. 2007. Pg. 119.

## Presupuestos de Melilla años 1999-2005

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
<b>IMPUESTOS LOCALES DIRECTOS</b>							
IMPUESTOS SOBRE BIENES INMUEBLES	1.800	2.057	2.399	2.829	3.082	3.524	4.055
IMPUESTOS VEHICULOS TRACCION MECANICA	995	1.082	1.133	1.133	1.181	1.237	1.199
IMPUESTOS SOBRE INCREMENTO VALOR TERRENOS	193	379	244	283	320	500	587
I.A.E. INDUSTRIAL Y PROFESIONAL	740	699	724	727	486	459	1.160
	<b>3.728</b>	<b>4.216</b>	<b>4.500</b>	<b>4.972</b>	<b>5.069</b>	<b>5.720</b>	<b>7.001</b>
<b>IMPUESTOS LOCALES INDIRECTOS</b>							
IPSI IMPORTACION	43.349	42.354	43.569	43.575	38.606	38.407	39.063
IPSI SERVICIOS	9.744	9.623	9.552	10.246	10.322	13.317	14.878
<b>TOTAL IPSI</b>	<b>53.093</b>	<b>51.977</b>	<b>53.121</b>	<b>53.821</b>	<b>48.928</b>	<b>51.724</b>	<b>53.941</b>
<b>GRAVAMEN. COMPLEMENT. (HIDROC/TABACO)</b>	<b>21.618</b>	<b>25.736</b>	<b>16.635</b>	<b>20.134</b>	<b>21.528</b>	<b>19.678</b>	<b>17.290</b>
IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCION, INST. Y OBRAS	0	0	0	0	0	0	0
	<b>74.711</b>	<b>77.713</b>	<b>69.756</b>	<b>73.955</b>	<b>70.456</b>	<b>71.402</b>	<b>71.231</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>							
LICENCIAS URBANISTICAS , LEY DEL SUELO	537	434	503	752	860	846	1.68
ABASTECIMIENTO DOMICILIARIO AGUA POTABLE	161	1.359	1.300	1.006	1.296	4.258	1.228
OCUPACION DE SUBSUELO Y VUELO VIA PUBLICA	306	634	498	106	299	611	1.499
MULTAS SANCIONES E INTERESES DE DEMORA	561	579	734	685	761	907	1.145
RESTO DE TASAS	1.705	2.108	1999	2.472	2.836	3.408	1.906
	<b>3.270</b>	<b>5.114</b>	<b>5.034</b>	<b>5.021</b>	<b>6.052</b>	<b>10.030</b>	<b>6.846</b>
<b>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</b>							
TRANSFERENCIAS DE SOCIEDADES PUBLICAS	0	0	8.969	0	0	0	0
PARTICIPACION INGRESOS DEL ESTADO, CIUDAD	8.517	8.111	8.111	8.921	9.326	12.314	13.489
PARTICIPACION INGRESOS DEL ESTADO, PROVINCIA	3.111	3.094	3.262	3.376	3.623	3.752	3.838
SERVICIOS TRANSFERIDOS ESTADO /F. SUFICIENCIA	6.299	5.641	6.546	8.304	8.597	9.148	10.020
TRANSFERENCIAS DEL ESTADO OTROS MINISTERIOS	0	685	4.810	2.390	3.155	8.611	5.169
GARANTIAS MINIMOS IPSI LEY 53/2002	0	0	0	0	1.822	11.312	17.959
PLAN DINAMIZACION DEL TURISMO	0	0	0	0	713	637	0
TRANSFERENCIAS SERG SOCIAL E IMSERSO	753	921	1.013	1.712	2.736	1.017	4.390
TRANSFERENCIAS INSTITUCIONES, QUINIELAS, ...	161	135	1.357	151	106	273	346
	<b>18.841</b>	<b>18.587</b>	<b>34.068</b>	<b>24.854</b>	<b>30.078</b>	<b>47.064</b>	<b>55.211</b>
<b>INGRESOS PATRIMONIALES</b>							
INTERESES BANCARIOS, ARREND. VIVIENDAS , ...	<b>292</b>	<b>373</b>	<b>405</b>	<b>277</b>	<b>129</b>	<b>159</b>	<b>189</b>
<b>ENAJENACIONES INVERSIONES REALES</b>							
PARCELAS SOBRANTES VIAS PUBLICAS	<b>980</b>	<b>1.332</b>	<b>887</b>	<b>210</b>	<b>822</b>	<b>70</b>	<b>22</b>
<b>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</b>							
CONVENIO ESTADO-C. AUTONOMA/ SUBVENCIONES	668	221	267	167	271	150	708
FEDER, INFRAESTRUCTURAS, F OPERATIVOS,	3.410	868	1.996	4.419	12.733	15.861	14.248
INTERREG Y PROYECTOS OBRAS Y FONDO SOCIAL	457	933	0	170	974,5	3.918	1.781
FONDO COMPENSACION INTERTERRITORIAL	0	0,0	0	6.915	7.039	7.820	3.753
INEM, ESCUELA TALLER.	482	530	819	2.460	2.593	1.927	1.497
	<b>5.017</b>	<b>2.552</b>	<b>3.082</b>	<b>14.131</b>	<b>23.611</b>	<b>29.676</b>	<b>21.987</b>
<b>ACTIVOS FINANCIEROS</b>							
	<b>370</b>	<b>400</b>	<b>359</b>	<b>330</b>	<b>302</b>	<b>276</b>	<b>256</b>
<b>PASIVOS FINANCIEROS</b>							
PRESTAMOS ENTIDADES BANCARIAS	<b>6.617</b>	<b>17.399</b>	<b>9.015</b>	<b>20.014</b>	<b>6.160</b>	<b>5.073</b>	<b>5.782</b>
<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>113.828</b>	<b>127.686</b>	<b>127.106</b>	<b>143.763</b>	<b>142.680</b>	<b>169.470</b>	<b>168.525</b>

Fuente: Pérez Castro.<sup>74</sup>

<sup>74</sup> Op. Cit. PÉREZ CASTRO, M. Á. 2007. Pg. 119.

Sin embargo, la anterior situación ha experimentado modificaciones, adquiriendo mayor peso en la financiación de la Ciudad Autónoma las transferencias corrientes, aunque se hace innegable la importancia recaudatoria del IPSI, tal y como se expone en la siguiente tabla.

Presupuestos de Melilla años 2020-2023

	2023	2022	2021	2020
Capítulo 1: impuestos directos	12.159.948	12.007.226	12.249.316	12.632.549
Capítulo 2: impuestos indirectos	74.347.163	68.468.314	62.684.511	71.212.975
Capítulo 3: tasas, precios públicos y otros impuestos	22.909.463	20.033.658	19.377.314	16.441.495
Capítulo 4: transferencias corrientes	192.524.129	179.520.033	161.692.326	154.749.233
Capítulo 5: ingresos patrimoniales	5.543.240	5.388.736	862.963	865.251
Capítulo 6: enajenación de inversiones reales	25.000	25.000	0	5.487.935

Capítulo 7: transferencias de capital	20.497.049	30.969.102	19.464.124	12.762.580
Capítulo 8: activos financieros	450.000	450.000	450.000	450.000
Capítulo 9: pasivos financieros	23.900.000	45.161.695	45.580.380	11.000.000

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la Ciudad Autónoma<sup>75</sup>.

En definitiva, Melilla fue en casi todas las etapas de su historia una ciudad deficitaria. La posición geográfica de Melilla, su limitado espacio físico, y la ausencia de un sector industrial sólido, sumado a los eventos históricos, han sido factores decisivos en la configuración de su singular estructura económica y fiscal. Inicialmente exenta de impuestos, la creación de la Junta de Arbitrios y su establecimiento como municipio resultaron en la inevitable implementación de tributos para combatir la falta de recursos. Estos impuestos, junto con los derechos sobre mercancías, generaron ingresos esenciales para el sustento de una población en crecimiento. La economía de Melilla, aunque dependiente en gran medida de las contribuciones estatales y fondos europeos<sup>76</sup>, se beneficia de un régimen económico y fiscal excepcional, que consiste básicamente en su condición de territorio franco, exento de aranceles; bonificaciones en impuestos directos e indirectos de cómo mínimo del 50 %; y la recaudación de un impuesto

<sup>75</sup> CIUDAD AUTÓNOMA DE MELILLA. Presupuestos de la Ciudad Autónoma. Disponible en: [https://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s\\_fdes\\_d4\\_v1.jsp&contenido=24461&tipo=6&nivel=1400](https://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s_fdes_d4_v1.jsp&contenido=24461&tipo=6&nivel=1400) (fecha de última consulta 1 de febrero de 2024).

<sup>76</sup> GALERA VICTORIA, A. “Las relaciones de colaboración de Ceuta y Melilla con el Estado, las Comunidades Autónomas y la Unión Europea”. *Revista de Derecho Político*, nº 118. 2023. Pg.191. “La prestación de los servicios públicos fundamentales que se mantienen dentro de las competencias estatales por un lado, y el factor fronterizo y las consecuencias derivadas de la presión migratoria en materia de protección social, atención a menores, educación, sanidad o seguridad por otro lado, marcan de forma determinante las relaciones del Estado con las ciudades autónomas y su consideración singular en materia financiera”.

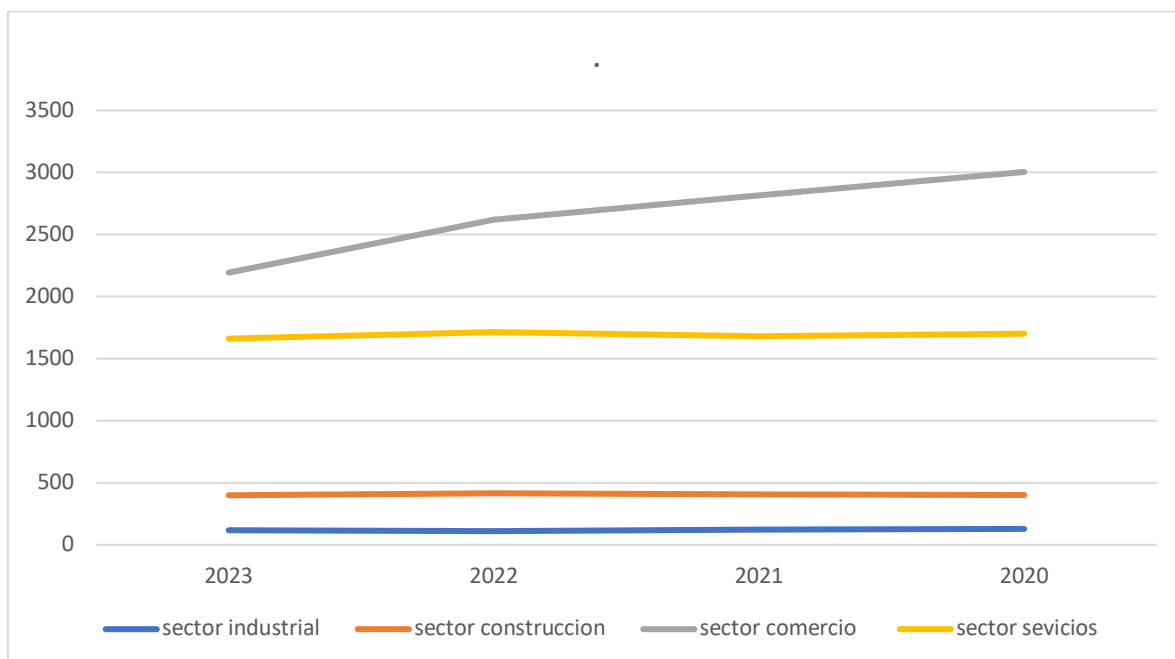
indirecto de carácter municipal, el IPSI, convertido en la columna vertebral del sistema impositivo local.

## **2.5. JUSTIFICACIÓN DEL ACTUAL RÉGIMEN FISCAL DE MELILLA**

Las especialidades del régimen fiscal de Melilla encuentran justificación en sus circunstancias históricas, geográficas, económicas y políticas, habiendo podido evolucionar estas últimas respecto a su origen, por lo que cabría plantearse si las circunstancias actuales continúan justificando un tratamiento diferenciado respecto del resto de los territorios que conforman el Estado español. Por ello, se pretende abordar las circunstancias que justifican su régimen fiscal económico por las especialidades que implica desde una doble perspectiva: la actividad económica por sectores y el volumen de exportaciones e importaciones. Estas dos circunstancias constituyen elementos claves en el desarrollo económico de la ciudad y su porvenir.

En primer lugar, en lo que concierne a la actividad económica por sectores en Melilla y su evolución en los últimos años, se evidencia la escasa actividad productiva a pesar de las ventajas fiscales diseñadas para incentivar el establecimiento de empresas y el tratamiento privilegiado de los productos originarios en términos de exportación. Uno de los obstáculos más críticos para el asentamiento y crecimiento del sector industrial en Melilla es la falta de suelo disponible, un factor que impacta directamente en la capacidad de la ciudad para atraer y sostener actividades industriales. Constituye reflejo de las anteriores afirmaciones realizadas el siguiente gráfico:

### Evolución de la actividad económica por sectores (2020-2023)



Fuente: elaboración propia a partir de datos INE<sup>77</sup>.

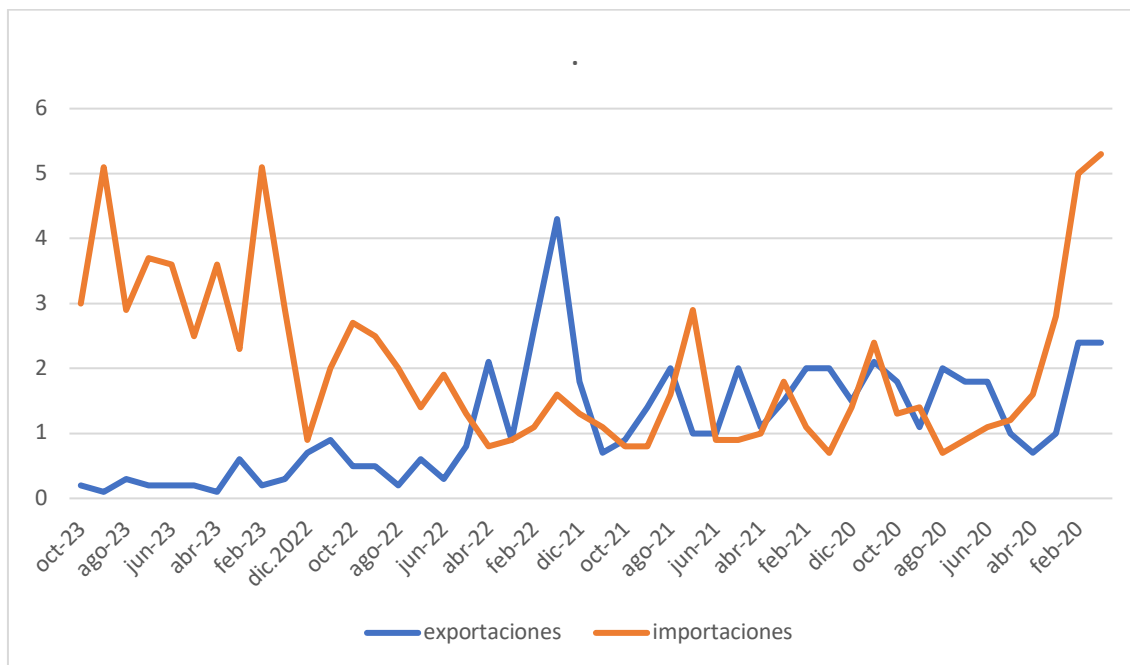
En segundo lugar, en lo que respecta al volumen de exportaciones e importaciones, Melilla continúa presentando una fuerte dependencia respecto a la Península. Sin embargo, la limitada capacidad de exportación refleja desafíos significativos en la balanza comercial, constituyendo el grueso de estas exportaciones aquellas con destino a Marruecos.

A continuación, se expone la evolución de las exportaciones e importaciones en los últimos años:

---

<sup>77</sup> INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. Disponible en <https://www.ine.es/dynInfo/Infografia/Territoriales/capituloGraficos.html#!mapa> (fecha de última de consulta 7 de febrero de 2024).

Evolución de exportaciones e importaciones en Melilla expresadas en millones de euros (2020-2023).



Fuente: elaboración propia a partir de DATACOMEX<sup>78</sup>

Del análisis conjunto de los anteriores gráficos se dilucida:

- Escasa actividad productiva, pese a su carácter de puerto franco y la ausencia de aranceles comunitarios de los productos que reciban la consideración de originarios de Ceuta y Melilla.
- Mayor volumen de importaciones que de exportaciones, lo que continúa reflejando la dependencia de Melilla en términos de abastecimiento a la Península y en términos comerciales a Marruecos.

En definitiva, el análisis conjunto de los datos aportados deja entrever el escaso desarrollo económico que ha experimentado Melilla, manteniendo o incluso empeorando sus condiciones. Se evidencia la escasa o nula actividad

<sup>78</sup> DATACOMEX. Disponible en: <https://datacomex.comercio.es> (Fecha de última consulta 7 de febrero de 2024).

productiva, por lo que la dependencia en términos de abastecimiento continua presente en Melilla, con un alto volumen de importaciones, en la mayoría procedentes de la Península, que sirven para la actividad comercial de la ciudad, teniendo por destino la satisfacción de las necesidades de la propia población melillense o en su caso, Marruecos a través de la exportación, siendo este el principal o único país sobre el que recaen las exportaciones realizadas desde Melilla.

Sin embargo, las tensiones en las relaciones comerciales entre Melilla y Marruecos, incluyendo cierres unilaterales de la aduana por parte de Marruecos, junto con el crecimiento de sus puertos, así como la adopción de posibles acuerdos arancelarios entre países, representan desafíos significativos para la economía de esta ciudad española. En este sentido, debemos traer a coalición la condición de Marruecos como socio preferente de la UE y el acuerdo euromediterráneo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros<sup>79</sup>, por una parte, y el Reino de Marruecos, por otra, en el cual se establece en su artículo 6 que: *«La Comunidad y Marruecos crearán gradualmente una zona de libre comercio en el transcurso de un período de transición de doce años como máximo a partir de la entrada en vigor del presente Acuerdo, de conformidad con las disposiciones que se enuncian a continuación y de conformidad con las del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y los demás acuerdos multilaterales sobre comercio de mercancías anejos al Acuerdo constitutivo de la Organización Mundial del Comercio, denominados en lo sucesivo «GATT»».*

En este sentido, cabe afirmar que las condiciones económicas que justificaron la declaración de Melilla como puerto franco, el establecimiento de un impuesto local, así como la aplicación del régimen general con especialidades continúan hoy aún más presentes. Tanto es así que no dejan de levantarse voces cuestionando el futuro desarrollo de Melilla:

---

<sup>79</sup> DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA, nº70, de 18 de marzo del 2000.



“A pesar del elenco de exenciones, bonificaciones y subvenciones la economía melillense no reacciona y en la ciudad se dan los mayores niveles de desempleo y de pobreza de la Unión Europea y los más bajos en formación y educación. Desde el punto de vista empresarial Melilla está también a la cola en niveles de competitividad. Ante el oscuro escenario que se aproxima sobre la economía melillense, es necesario definir, desde una visión estratégica, un modelo económico que le otorgue a la ciudad un valor económico propio, con una menor dependencia de las subvenciones estatales y del tradicional tráfico comercial con el país vecino, pero sin renunciar a la cooperación con el hinterland marroquí con el que se mantienen vínculos sociales, culturales y económicos desde hace décadas”<sup>80</sup>.

“La actual situación económica de Melilla, en declive desde hace años, se ha visto agravada en los últimos tiempos por tener, en gran medida, el núcleo de su actividad comercial enfocada a la importación y tránsito de mercancías hacia el vecino país y cuyo horizonte, a corto plazo, anticipa un escenario económico significativamente peor para la ciudad en los próximos años”<sup>81</sup>.

Lo que indudablemente nos lleva a otra cuestión, pues si tales medidas tenían por objeto impulsar el desarrollo de la economía parece ser que no han tenido el efecto deseado, es por tanto el *quid* de la cuestión no tanto la justificación sino la idoneidad. Sin embargo, esta investigación no se incardina en tan ambiciosa cuestión, teniendo un objetivo más humilde, aunque si puede

---

<sup>80</sup> MULET GARCÍA, C. Pregunta escrita al Senado. Disponible en: <https://www.senado.es/web/expedientdocblobServlet?legis=14&id=70033> (fecha de última consulta 27/2/2024).

<sup>81</sup> MULET GARCÍA, C. Pregunta escrita al Senado. Disponible en: <https://www.senado.es/web/expedientdocblobServlet?legis=14&id=167144> (fecha de última consulta 27/2/2024).

ser contributivo para establecer una aproximación al desarrollo futuro de la Ciudad Autónoma de Melilla, ya que el IPSI además de ser una las principales fuentes de financiación, pretende contribuir al desarrollo económico de la Ciudad, por lo que es necesario buscar el equilibrio entre maximizar su contribución al bienestar y el crecimiento de la ciudad.



**CAPÍTULO III:**  
**EL IMPUESTO SOBRE LA**  
**PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA**  
**IMPORTACIÓN: CONSIDERACIONES**  
**GENERALES**



### **3.1. MARCO NORMATIVO**

El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, como su propio nombre indica, comprende las operaciones de producción, prestación de servicios e importaciones, además de la entrega de bienes inmuebles y el consumo de energía. La base de su regulación se encuentra en la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (en adelante LIPSI).

No obstante, se introducen modificaciones a través del Real Decreto-ley 14/1996, de 8 de noviembre, por el que se modifica la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla en lo relativo a las exenciones, quedando remitidas al IVA; comenzando así la técnica ya consolidada de la remisión a la normativa del IVA. Esta modificación tiene por objeto adaptar el régimen fiscal de Ceuta y Melilla a las exigencias de Europa conforme a lo ya expuesto en el capítulo anterior y, en concreto, en el epígrafe referente a la incidencia del Derecho europeo.

Además, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modifica la denominación de arbitrio establecida por la de impuesto, y añade la prestación de servicios, no solo en su denominación, sino que además extiende su aplicación a la prestación de servicios, a la entrega de bienes inmuebles que radiquen en Melilla, al consumo de energía y a los gravámenes complementarios sobre las labores del tabaco, carburantes y combustibles petrolíferos que, junto con la producción o elaboración de bienes muebles y la importación, conforman el hecho imponible del IPSI, quedando por consiguiente estas operaciones sujetas a gravamen.

A lo anterior hay que añadir otras modificaciones de la LIPSI llevadas a cabo por la aprobación de las siguientes leyes:

- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.
- Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.
- Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

La posibilidad de desarrollo de la LIPSI a través de las Ordenanzas Fiscales encuentra justificación en su artículo 25 por el que *«Las Ciudades de Ceuta y Melilla, en el ejercicio de su potestad reglamentaria, aprobarán las correspondientes Ordenanzas Fiscales, con sujeción a las normas legales que resulten de aplicación»*. Aun así, no debemos entender que estas Ordenanzas gocen de total libertad en la configuración del impuesto, pues los elementos esenciales que lo configuran son establecidos por ley, y estas deben ser respetuosas con ellos; por el principio de jerarquía normativa y la reserva de ley en materia tributaria derivada del artículo 31.3 CE, el cual dispone que solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, y que prosigue en su artículo 133 con que *«1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado,*

*mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».*

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) materializa esta exigencia constitucional estableciendo una reserva de ley que afecta a los elementos esenciales de los tributos, tales como el hecho imponible, devengo, base imponible, el tipo de gravamen o los obligados tributarios entre otros<sup>82</sup>. A su vez, la reserva de ley no afecta por igual a todos los elementos esenciales, siendo más rígida en cuanto al hecho imponible y el establecimiento de beneficios fiscales, y más flexible en cuanto al gravamen y la base imponible<sup>83</sup>.

Precisa Romero Flor que se trata de una reserva de ley relativa, pues si bien opera de forma contundente en la creación *ex novo* del tributo, no excluye la colaboración con el reglamento en funciones de desarrollo y complemento; por lo que incluso la propia norma legal podrá delegar a un reglamento o norma

---

<sup>82</sup> Vid. Art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «*Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo. c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables. d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora. f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción. g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias. h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta. i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos. j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos. k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas. l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa. m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente».*

<sup>83</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. y JABALERA RODRÍGUEZ, A. "Poder tributario local y reserva de ley ante la próxima reforma del Gobierno Local". *Revista De Estudios De La Administración Local Y Autonómica*, nº 300-301. 2006. Pg.430-431.



secundaria el complemento de su normativa, pero esta deberá prever un mínimo de regulación material que fijará los límites de su desarrollo<sup>84</sup>.

El Tribunal Constitucional<sup>85</sup> (en adelante TC) recoge el siguiente pronunciamiento relativo a la reserva de ley en materia tributaria:

*«La reserva de ley en materia tributaria exige que “la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo” debe llevarse a cabo mediante una ley (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que “sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley” y siempre que la colaboración se produzca “en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad” (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987). El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 37/1981 y 19/1987)»*

En este mismo sentido, otra sentencia del TC<sup>86</sup> concluye que:

---

<sup>84</sup> ROMERO FLOR, L. M. “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”. *DIXI*, nº 18. 2013. Pgs. 55-56

<sup>85</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 185/1995, de 14 diciembre 1995, publicado en el *Boletín Oficial de Estado*, nº. 11, de 12 de enero de 1996. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1996-748> (fecha última consulta 10/2/2024).

<sup>86</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 83/1984, de 24 de julio 1984. Publicado en el *Boletín Oficial del Estado*, nº 203, de 24 de agosto de 1984. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1984-18771> (fecha de última consulta 10/2/2024).

*«no excluye ciertamente, la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador».*

Alvarado Esquivel precisa que la reserva de ley es un principio fundamental en el ámbito jurídico por el cual se establece que ciertas áreas específicas definidas por la Constitución solo pueden ser reguladas mediante la acción legislativa. Esta reserva implica una competencia exclusiva para el poder legislativo en dichas materias, asegurando que su regulación se lleve a cabo exclusivamente a través del proceso legislativo. Esta distinción se fundamenta en la necesidad de garantizar la soberanía del poder legislativo en la creación de leyes que rijan aspectos clave de la sociedad. La clasificación más comúnmente aceptada de la reserva de ley es aquella que diferencia entre reserva absoluta y reserva relativa, basándose en el grado de control que se atribuye a cada tipo de reserva sobre una materia específica. En el caso de la reserva absoluta, solo las leyes, es decir, las normas primarias, tienen la autoridad para regular la materia reservada, por lo que cualquier intento de regulación a través de normas secundarias, como los reglamentos, sería considerado ilegítimo. Por otro lado, la reserva de ley relativa no siempre requiere la intervención directa de normas primarias; en su lugar, puede ser suficiente que una norma primaria establezca los principios generales o básicos, dejando los aspectos detallados para normativas secundarias. Al realizar un análisis exhaustivo desde una perspectiva doctrinal y jurisprudencial, queda claro que la reserva de ley en el ámbito tributario se considera de naturaleza relativa. Esto se debe a que permite que, a excepción del establecimiento del tributo y la determinación de sus elementos esenciales, otras cuestiones relacionadas con los impuestos puedan ser reguladas por disposiciones administrativas<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> ALVARADO ESQUIVEL. M. D. J. "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria". *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, nº 256. 2000. Pg. 338.

Coincidiendo con Alías Cantón<sup>88</sup> “la intensidad de la reserva depende de si la intervención de la Ley debe ser más o menos exclusiva, dejando un ámbito mayor o menor a la presencia subordinada del reglamento. Así la Reserva de Ley en materia tributaria no se traduce en la existencia de una legalidad tributaria de carácter absoluto, sino en la exigencia de que sea la Ley la que ordene los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo”.

Es por ello el IPSI un impuesto de creación estatal, aplicable exclusivamente en los territorios de Ceuta y Melilla, carentes de potestad legislativa, reservada esta constitucionalmente a las Comunidades Autónomas y sus respectivas Asambleas Legislativas o Parlamentarias y no así a las Ciudades con Estatuto de Autonomía. Sin embargo, es la propia LIPSI quien habilita a su desarrollo normativo a través de la potestad reglamentaria reconocida a estas ciudades en sus respectivos Estatutos de Autonomía.

En definitiva, la LIPSI estableció los elementos esenciales del impuesto, abriendo la posibilidad de su desarrollo por Plenos municipales a través de las Ordenanzas Fiscales, encontrando estas limitaciones en lo establecido por la ley y debiendo regular solo aquellos aspectos que la ley les encomienda o, en su defecto, establecer precisiones o aclaraciones que contribuyan a su interpretación acorde con la ley, sin que en ningún caso gocen de potestad para ampliar o modificar los elementos esenciales que configuran el impuesto.

Conforme a Menéndez Moreno “las leyes deben regular necesariamente los siguientes elementos de la estructura material de los tributos: el hecho imponible, el devengo (y, por ende, en su caso, el periodo impositivo), las exenciones, el

---

<sup>88</sup> ALÍAS CANTÓN, M. “Los beneficios fiscales en el ámbito del derecho tributario local”. *Tesis Doctoral, Universidad de Almería*. 2013. Pg. 111.

sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. Si bien, dado el alcance relativo del citado principio de reserva de ley en su aplicación al conjunto del ordenamiento tributario —que subrayan también la doctrina y la jurisprudencia constitucional—, y dado el reconocimiento del principio de autonomía local, que opera de manera específica respecto de los tributos de ese ámbito territorial, las citadas doctrina y jurisprudencia consideran que las exigencias de la regulación legal de las bases y tipos de gravamen de los tributos locales se cumplen estableciendo para las primeras unos criterios generales y para los segundos unos límites máximo y mínimo”<sup>89</sup>.

La capacidad de Ceuta y Melilla para adaptar el IPSI a sus contextos locales mediante Ordenanzas Fiscales es una manifestación de la autonomía fiscal que disfrutaban estas Ciudades Autónomas. Esta flexibilidad es vital para responder a las necesidades y desafíos específicos de cada territorio, permitiéndoles fomentar la actividad económica y atraer inversiones de manera más efectiva. A través de esta herramienta, pueden implementar políticas fiscales que reflejen sus realidades económicas y sociales únicas, tales como incentivar sectores estratégicos, apoyar a las pequeñas y medianas empresas, o facilitar el comercio y los servicios. De acuerdo con Mata Sierra<sup>90</sup>, aunque en ambos territorios se aplique el mismo impuesto, su implementación se verá afectada por lo dispuesto en las Ordenanzas Fiscales correspondientes.

La adaptabilidad del IPSI a través de Ordenanzas Fiscales permite a Ceuta y Melilla diseñar un marco fiscal que potencie el desarrollo económico local. Esto puede incluir la reducción de las cargas impositivas para ciertas actividades económicas. Al hacerlo, estas ciudades pueden aumentar su atractivo como destinos para la inversión nacional e internacional. La personalización del IPSI ayuda a estas ciudades a posicionarse competitivamente para atraer

---

<sup>89</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. “El alcance de la reserva de Ley en los tributos locales (I). A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1005/2023, de 14 de julio”. *Quincena fiscal*, nº 18, 2023, p. 1.

<sup>90</sup> MATA SIERRA, M. T. “La armonización fiscal de los Impuestos Especiales”. *Revista jurídica de la Universidad de León*, nº5. 2018. Pg. 47.

inversiones. Al ajustar los tipos impositivos, Ceuta y Melilla pueden fomentar la inversión en sectores clave, creando empleo y fomentando el crecimiento económico. Sin embargo, la autonomía en la regulación del IPSI puede llevar a diferencias significativas en la carga fiscal entre Ceuta y Melilla. Esto podría resultar en una competencia fiscal que, si bien puede ser beneficiosa para atraer más negocios, también podría provocar tensiones al ver cómo se desvían inversiones debido a un régimen fiscal más favorable en una de estas ciudades<sup>91</sup>.

En la actualidad las vigentes Ordenanzas Fiscales de aplicación en el territorio de Melilla son las siguientes:

- Decreto nº 584 de fecha 30 de abril de 2021, relativa a la aprobación definitiva de la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (operaciones interiores) en la Ciudad Autónoma de Melilla<sup>92</sup>.
- Decreto nº 1344 de fecha 17 de diciembre de 2021, relativo a la aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (modalidad importación y gravámenes complementarios aplicables sobre las labores del tabaco y ciertos carburantes y combustibles) de la Ciudad Autónoma de Melilla<sup>93</sup>.

El desarrollo del mencionado impuesto se realiza diferenciando las operaciones interiores de las importaciones, debiendo tener por incluidas entre

---

<sup>91</sup> Anticipar lo que será objeto de estudio más adelante referente a las empresas de juego online y su establecimiento en las Ciudades Autónomas. El establecimiento de estas empresas en las Ciudades Autónomas ha conllevado la disminución de los tipos impositivos de las prestaciones de servicio vía electrónica en ambas ciudades al mínimo, es decir, al 0,5%, con objeto de ofrecer mayores ventajas competitivas. De no ser coincidentes en el tipo impositivo, estas empresas hubieran optado por aquella ciudad donde resultase menor gravamen. En definitiva, el establecimiento de los tipos impositivos en una Ciudad Autónoma puede condicionar a los que se establezcan en la otra Ciudad Autónoma.

<sup>92</sup> Publicado en el Boletín Oficial de Melilla, nº5857, de 4 de marzo de 2021.

<sup>93</sup> Publicado en el Boletín Oficial de Melilla extra nº4, de 31 de enero de 2022.

las primeras: la producción, la prestación de servicios, la entrega de bienes inmuebles y el consumo de energía eléctrica; y en las segundas: la importación y los gravámenes complementarios. El análisis de este impuesto en Melilla se va a realizar diferenciando estas dos actividades y atendiendo a las operaciones gravadas, con referencias a la LIPSI y a las respectivas Ordenanzas Fiscales reguladoras, para mayor comprensión del alcance de esta figura impositiva.

## **3.2. PRINCIPALES ELEMENTOS**

### **3.2.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN**

El IPSI es un impuesto de creación estatal. El artículo 133 CE faculta a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales para la creación de tributos, no así explícitamente a las Ciudades Autónomas al no contener mención sobre estas últimas. Además, el principio de reserva de ley en materia tributaria exige que la creación *ex novo* de un tributo se realice mediante ley, careciendo las Ciudades Autónomas de potestad legislativa. Es por ello por lo que el IPSI solo pudo ser configurado a través de una ley estatal, sin perjuicio de su carácter municipal y ámbito territorial limitado. Por el contrario, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario por las Directivas de la Unión Europea, y en especial la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciéndose un marco regulatorio que garantiza la uniformidad y evita distorsiones en el mercado único de los Estados Miembros.

El IPSI es un impuesto de carácter municipal, su existencia y respaldo se encuentra en el artículo 159 TRLRHL dispone que *«Las ciudades de Ceuta y Melilla dispondrán de los recursos previstos en sus respectivos regímenes fiscales especiales»*. La posibilidad de establecer este tipo de tributos, está recogida en Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla y donde se vertebra su régimen económico y financiero, basados en los

principios de autonomía y suficiencia financiera que faculta a los órganos locales, en coordinación con la Hacienda estatal, para la gestión de los recursos financieros suficientes; lo que se materializa en el artículo 36 del Estatuto de Autonomía, donde se señala que, entre los recursos económicos de la ciudad, se encuentran los rendimientos de sus propios tributos<sup>94</sup>.

El carácter municipal viene resaltado, a su vez, en los artículos 1 de la LIPSI y de la Ordenanza Fiscal. Este carácter municipal implica que la recaudación corresponde directamente a las Ciudades Autónomas pues, tal y como se establece en el artículo 38 del mencionado Estatuto, *«La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de sus propios tributos corresponderán a la ciudad de Melilla en la forma en que se establezca en la legislación sobre régimen financiero de las Entidades locales»*; por lo que los órganos de administración de estas ciudades son los responsables de gestionar, liquidar, recaudar, inspeccionar y revisar este tributo y, por ende, corresponde a las Ordenanzas Fiscales de las Ciudades Autónomas la determinación de ciertos aspectos del impuesto, como los tipos impositivos y reglamentos para el mejor desarrollo de su declaración y recaudación.

Es por tanto el IPSI un impuesto estatal de carácter municipal, pues viene determinado por una ley estatal pero su administración y recaudación corresponde a las Ciudades Autónomas. En cambio, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario de carácter estatal, pues es determinado por la UE a través de Directivas, pero recaudado y administrado a nivel nacional por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) en España.

El ámbito espacial en que resulta de aplicación el IPSI está comprendido por el espacio terrestre de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, excluyéndose el mar y el espacio aéreo. Todo ello, sin perjuicio de lo establecido en los

---

<sup>94</sup> GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, V. y LÓPEZ GUZMÁN, T. "Melilla: fiscalidad local y actividad comercial. Una reflexión". *Boletín económico de ICE*, nº 2958. 2009. Pg. 40.

Tratados o Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico interno español; así lo especifica el artículo 2 LIPSI. El ámbito espacial del IPSI adquiere relevancia a efectos de determinar la aplicación de este impuesto en base a las reglas de localización del hecho imponible, ya que solo quedarán gravadas por el IPSI aquellas operaciones que, de conformidad con estas, se sitúe en el espacio terrestre de las Ciudades Autónomas. Es por ello, que los territorios de las Islas Chafarinas, el Peñón de Alhucemas y el Peñón de Vélez de la Gomera, al quedar al margen del Estatuto de Autonomía y no configurarse como territorio de las Ciudades Autónomas, no quedarán sujetas al IPSI, pese a la cercanía de estos islotes a las Ciudades Autónomas y su abastecimiento por parte de estas<sup>95</sup>.

De acuerdo con el ámbito territorial del IPSI, este solo se aplicará en las ciudades de Ceuta y Melilla, cuando el hecho imponible del mismo se entienda producido en ellas conforme a las reglas de localización contempladas en el Título III de la LIVA por remisión de la LIPSI.

En esta característica puede afirmarse ya su delimitación con el IVA, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla quedan excluida del ámbito territorial de aplicación del IVA expresamente, pues el artículo 3 de la LIVA viene a disponer que este se aplicará en el territorio español, excluyéndose a efectos de esta ley como territorio español Ceuta y Melilla, que ostentarán la condición de país o territorio tercero, constituyendo sus operaciones importaciones o exportaciones<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> Aunque la situación de estos islotes no sea objeto de estudio, se abren futuras líneas de investigación acerca de la particularidad de estos territorios, algunos de ellos convertidos en plazas militares, dónde la delimitación del IVA y del IPSI parece dejarlos al margen de tributación.

<sup>96</sup> Vid. Art. 3 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «*El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito. Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por: 1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones: a) En la República Federal de Alemania, la Isla de*



Lo anterior trae como consecuencia, por una parte, que son operaciones de importación toda la entrada de bienes en Melilla procedentes de la Península, Islas Baleares, Canarias, Ceuta, país miembro de la UE y país tercero, cualquiera que sea su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador; y por otra parte, que son operaciones de exportación la salida de bienes del territorio de Melilla con carácter definitivo y destino a la Península, Islas Baleares, Canarias, Ceuta, país miembro de la UE o tercer país.

A su vez, la remisión de las reglas de localización al IVA pretende garantizar y evita la doble imposición, es decir, que sobre los ciudadanos no recaiga la obligación de pagar doblemente por un mismo hecho imponible; pues al ser comunes las operaciones se entenderán localizadas en el ámbito del IVA o del IPSI, sin posibilidad de que una operación quede gravada en los dos territorios y deban de confeccionarse convenios que eviten tal duplicidad; la sujeción a estos impuestos vendrá determinada por dónde se entienda localizado el devengo del impuesto. En este sentido, De la Peña Velasco, Falcón y Tella y Martínez Lago<sup>97</sup>, definen el IPSI como alternativo al IVA, pues en las transacciones que involucran a ambos ámbitos territoriales si no se produce el devengo del IVA, se devengará el IPSI.

---

*Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera. b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal; en la República Italiana, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. 2.º "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior. 3.º "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1.º anterior».*

<sup>97</sup> DE LA PEÑA VELASCO, G; FALCÓN Y TELLA, R. y MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Sistema Fiscal Español*, Iustel. 2021. Pg. 474.

### 3.2.2. ELEMENTO MATERIAL

Conforme a Alvarado Esquivel<sup>98</sup> el hecho imponible es el hecho generador de la obligación tributaria. Este hecho se compone de un elemento económico, pues su objeto constituye una manifestación de la capacidad económica, y de un elemento jurídico, ya que el presupuesto de hecho es definido por la ley. El hecho imponible configura cada tributo legitimando la imposición.

El hecho imponible del IPSI en Ceuta y Melilla lo constituyen la producción o elaboración de bienes muebles, la prestación de servicios, la entrega de bienes inmuebles, el consumo de energía y la importación, además de contemplarse los Gravámenes complementarios sobre las labores del tabaco y sobre ciertos carburantes y combustibles<sup>99</sup>. Nos reiteramos afirmando que el IPSI grava, por tanto, las operaciones interiores salvo la entrega de bienes muebles, y las importaciones y gravámenes complementarios.

El hecho imponible del IPSI difiere del IVA al no contemplarse las entregas de bienes muebles, lo que excluirá al comercio minorista y mayorista y, pese a afirmarse un carácter análogo al de este impuesto, esta es una diferencia significativa entre estas dos figuras impositivas; pues si bien el IVA grava la totalidad de la cadena productiva hasta la puesta a disposición de los bienes al consumidor final, es decir, se incluye en su ámbito la distribución de estos, en el IPSI sólo se gravarán las entregas de bienes muebles corporales efectuadas por el productor o fabricante, quedando excluidas de su ámbito de aplicación aquellas entregas de bienes muebles que no sean satisfechas por este, por lo que las entregas solo quedarán gravadas en este único supuesto, excluyéndose las sucesivas y eliminándose todo gravamen que pudiera surgir como consecuencia de la distribución de los bienes.

---

<sup>98</sup> Op. Cit, ALVARADO ESQUIVEL. M. D. J. 2000. Pgs. 307-309.

<sup>99</sup> Vid. Art. 3 LIPSI

A su vez, se ha de tener en consideración la escasa producción existente en las Ciudades Autónomas y su gran dependencia de la Península desde tiempos históricos, por lo que, a pesar de no gravarse las entregas de bienes muebles que se produzcan dentro del ámbito espacial del IPSI, sí que quedará sujeta la importación, es decir, la entrada de mercancías a estas ciudades. La entrada de mercancías en Ceuta y Melilla estará sujeta al IPSI por la importación, pero no los movimientos o ulteriores entregas que se realicen con estas mercancías dentro de las ciudades. De no ser así, si estas entregas estuvieran gravadas el impuesto soportado podría resultar superior al IVA, pues estas mercancías quedarían sometidas a un doble gravamen, primero por la importación y luego por la entrega.

Si bien el hecho de no gravar el comercio mayorista y minorista, salvo la excepción de que la entrega sea realizada por el productor o fabricante, podría ser considerado una “ventaja” fiscal de las Ciudades Autónomas respecto a la Península<sup>100</sup>; lo cierto es que, atendiendo a las circunstancias de estas, su escasa producción, su gran dependencia de la Península, así como el carácter acumulativo del impuesto sin posibilidad de deducción<sup>101</sup>, no se aprecia una proyección beneficiosa en términos de ausencia de imposición. Por lo que, si el trasfondo económico podría ser considerado inicialmente como menos gravoso, la realidad es que impide el encarecimiento en escala del valor de las mercancías importadas como consecuencia de los diferentes intercambios que tengan lugar en las Ciudades Autónomas.

En definitiva, el IVA grava la totalidad de la cadena productiva y distributiva; sin embargo, el IPSI deja sin gravar parte de la cadena distributiva al no

---

<sup>100</sup> Cuando hagamos referencia a la Península, debemos incluir también a las Islas Baleares, pues de lo que se trata es de diferenciar los ámbitos territoriales IVA e IPSI en el territorio español.

<sup>101</sup> Vid. Art. 20 LIPSI, el cual solo contempla la posibilidad de deducción y devolución de las cuotas soportadas en la actividad de producción y elaboración de bienes muebles respecto a la adquisición e importación de bienes que se incorporen en el proceso productivo y en la exportación definitiva de bienes que resulten exentas

contemplarse la entrega de bienes muebles, excluyendo el comercio mayorista y minorista, afirmándose un ámbito de sujeción reducido en comparación con el IVA. Además, el IVA se configura como un impuesto plurifásico, no así el IPSI con excepción de la prestación de servicios.

La LIPSI no presenta mención específica a cerca del título oneroso o gratuito de las actividades comprendidas en su hecho imponible, por lo que la mera realización de estas operaciones por empresarios o profesionales se encontrará sujeta a gravamen, con independencia del título oneroso o gratuito por el que se realicen y, por tanto, de si existe o no contraprestación. En el IVA, a diferencia del IPSI, constituyen el hecho imponible las operaciones realizadas a título oneroso, sin perjuicio de que asimile a la entrega de bienes o prestaciones de servicios, determinadas operaciones realizadas sin contraprestación como son los autoconsumos internos y externos de bienes y los autoconsumos externos de servicios. Por tanto, mientras que en el IPSI resultan sujetas la totalidad de operaciones realizadas a título oneroso o gratuito, en el IVA no lo estarán las prestaciones de servicios realizadas a título gratuito que tengan consideración de autoconsumo interno.

### **3.2.3. ELEMENTO PERSONAL**

El IPSI se configura a partir de un concepto básico, que es el sujeto pasivo empresario o profesional, persona física o jurídica, excepto en la importación que no tiene en consideración el sujeto que realiza tal actividad, gravándose toda entrada de mercancías con independencia del sujeto que las introduzca.

El concepto de empresario no es definido por el propio impuesto, siendo recogido de forma genérica en el artículo 1 y siguientes del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio<sup>102</sup> (en adelante

---

<sup>102</sup> Vid. Art. 1, 2 y 3 del CCom. Art. 1 «*Son comerciantes para los efectos de este Código: 1.º Los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente 2.º*

CCom). Aunque podemos encontrar un concepto más extenso en el artículo 5 del LIVA al regular, por una parte, qué son actividades empresariales y profesionales y, por otra, quienes realizan dichas actividades.

En el IPSI es requisito necesario que las operaciones interiores las realice el empresario o profesional, debiendo entender este en los mismos términos que la LIVA, por remisión expresa del artículo 4 de la LIPSI. Por su parte, la LIVA regula el concepto de empresario o profesional en su artículo 5, conforme al cual tendrán consideración de empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, siendo *«actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*

La actividad empresarial o profesional viene determinada por un carácter objetivo y otro intencional. Siendo el elemento objetivo la gestión conjunta o aislada de elementos materiales y/o humanos; y el intencional el fin de participar activamente en la producción o distribución de bienes y servicios. Sin embargo, no tendrán la consideración de empresario o profesional quienes realicen estas actividades a título gratuito ante la ausencia de elemento intencional, es por tanto la vinculación entre el elemento intencional y la onerosidad determinante en el concepto de empresario o profesional.

---

*Las compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo a este Código». Art. 2 «los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza, y, a falta de ambas reglas, por las del Derecho común. Serán reputados actos de comercio los comprendidos en este Código y cualesquiera otros de naturaleza análoga». Art. 3 «Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil».*

El concepto de empresario no podrá ser intermitente en el tiempo en función del tipo de operaciones que realice sean a título oneroso o gratuito, conforme a la Dirección General de Tributos<sup>103</sup> (en adelante DGT), pues sostiene que una vez se adquiere la condición de empresario o profesional, esta no se pierde por realizar ocasionalmente operaciones gratuitas. Esto implica que el concepto de empresario es permanente, y debe entenderse por tal quien realiza una actividad empresarial o profesional a título oneroso, con independencia de que alguna de sus actividades se realice a título gratuito, pues el elemento intencional de lucrarse con la actividad que se desarrolla persiste más allá del modo en que se efectúe.

Añade la LIVA que «*Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económica*». Las notas de habitualidad y obligación de alta en el IAE son indicativos del ejercicio de tales actividades, y constituyen una presunción *iuris tantum* a cerca de la condición de empresario o profesional contemplada en la LIVA; a estos efectos, la habitualidad debe ser entendida conforme al artículo 3 CCom, el cual presume que existe tal característica cuando la actividad comercial se anuncie o publicite o se realice en un establecimiento dedicado a tal fin.

Manifiesta Menéndez Moreno<sup>104</sup> que el concepto de empresario o profesional está estrechamente vinculado a la realización de actividades económicas. En

---

<sup>103</sup> Consulta Vinculante V0556-17 de la DGT «*no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso*».

<sup>104</sup> MENÉNDEZ MORENO, A.” El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE” Quincena Fiscal, nº21, 2016, pg.17-18. “En la configuración del concepto de actividad económica a efectos de su sujeción al IVA es asimismo determinante saber cómo se desarrolla tal actividad. Se refiere a ello, en primer lugar el artículo 2 de la Directiva 2006/112, cuando dispone que la sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios

este sentido, la sujeción al IVA, y por ende al IPSI, viene determinada por qué actividad se desarrolla, cómo se desarrolla y quién la desarrolla, siendo determinantes la onerosidad, el carácter independiente de la forma de realizar la actividad y la indiferencia de los fines o resultados respectivamente.

Este elemento personal enmarca la realización del hecho imponible en lo que a las operaciones interiores se refiere, no así para las importaciones, cuyo hecho imponible se entenderá realizado con independencia del sujeto que las realice.

### **3.2.4. TIPOS IMPOSITIVOS**

---

ha de ser «a título oneroso». También se refiere al «cómo» su artículo 9.1, del que se desprende que la actividad económica ha de realizarse «con carácter independiente» y «cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad», aunque ha de darse la finalidad «de obtener ingresos continuados en el tiempo». Respecto a la primera de esas características, la de la onerosidad, cabe remitirse a lo señalado en mi anterior comentario editorial, en el que se indicaba que, pese a la reiteración de la Directiva, no es la onerosidad una característica que deba concurrir en todas y cada una de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en que puede materializarse el ejercicio de una actividad económica. Deviene, por el contrario, en un requisito de quienes desarrollan las actividades económicas, en el sentido de que han de hacerlo sin excluir, aunque sea ocasionalmente, la posibilidad de percibir a cambio una contraprestación. En cuanto al carácter independiente de la forma de realizar las actividades económicas, la independencia se dará en quien, junto a su propio trabajo («ordenación por cuenta propia» es como lo describe el artículo 5.Dos de la Ley española del IVA), dispone de los medios que precise el desarrollo de la actividad económica (que serán el capital y/o el trabajo de otros), conforme al plan de actuación que entienda oportuno, y con la asunción del riesgo económico propio de cualquier actuación económica independiente. También esta característica deviene, como se desprende de lo dicho, en un requisito subjetivo, en cuanto se predica del ejerciente de la actividad económica, ya que es él quien actúa por cuenta propia, o como dice la Directiva, «con carácter independiente»; aspecto este que se reflejará, asimismo, en el ámbito jurídico laboral a que alude también esta expresión. La indiferencia respecto de los fines o resultados de la actividad económica debe entenderse en el sentido literal de la expresión, de manera que si el ejerciente de la misma no consiguiera un resultado económico satisfactorio, ello no lo eximiría de la sujeción al IVA, ni tampoco de la calificación de la actividad como económica. Por último, la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo complementa la característica anterior, debiendo interpretarse en el sentido de que una sola operación realizada con esta finalidad otorga la calificación de económica a la actividad desarrollada. En tanto que la anterior característica se refería a que una actividad continuada tiene también naturaleza económica, cualesquiera que sean los fines o resultados globales de la misma”.

Los tipos impositivos del IPSI oscilan entre el 0,5% y el 10%.Corresponde la determinación de los tipos impositivos aplicables al hecho imponible, dentro de la anterior horquilla mencionada, a las Ordenanzas Fiscales, por propia habilitación de la LIPSI, razón por la que los tipos impositivos aplicables varían en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, pues le corresponde a sus gobiernos fijar el gravamen de las operaciones, respetando la limitación impuesta y situándose en la horquilla entre 0,5% y el 10% de gravamen, correspondiendo estos con los tipos impositivos mínimos y máximos respectivamente<sup>105</sup>. Sin embargo, las Leyes de Presupuestos podrán modificar estos tipos de gravámenes mínimos y máximos a petición razonada del Consejo de Gobierno<sup>106</sup>, es decir, corresponde a la Ciudad Autónoma la potestad de iniciativa en este impuesto sobre el tipo de gravamen, decidiendo el Estado si los modifica o no.

En cambio, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que los estados miembros deberán establecer un tipo impositivo general superior al 15%, y la posibilidad de implantar para determinados bienes y prestaciones de servicios hasta dos tipos reducidos superiores al 5%, además sobre una selección de los anteriores podrá fijarse un tipo inferior al 5% e incluso la exención con derecho a deducción. En España se contempla un tipo general del IVA del 21%, un tipo reducido del 10% y otro super reducido del 4%<sup>107</sup>.

*A priori* los tipos impositivos del IPSI son considerablemente inferiores al IVA, pero se observa la siguiente salvedad pues en los últimos años se han adoptado diversas medidas respecto al IVA y en atención a la crisis sanitaria del COVID 19, energética, o de contención de la cesta de la compra, contemplándose para determinados bienes o prestaciones de servicios el tipo impositivo del 0%. Si

---

<sup>105</sup> Vid. Art. 18 LIPSI.

<sup>106</sup> Vid. Art. 68 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>107</sup> Vid. Art. 90 y 91 LIVA.



bien esta variación ha sido en respuesta a la necesidad de impulsar la economía, proteger a los consumidores y abordar determinadas situaciones que acometen a un problema nacional e incluso mundial, los tipos impositivos del IPSI no han podido adaptarse de la misma manera ante idénticas circunstancias, precisamente por la horquilla que limita el tipo mínimo de gravamen en un 0,5%, es por ello, que en tales circunstancias y en determinados bienes el IVA ha resultado menos gravoso que el IPSI.

### **3.3. NATURALEZA JURÍDICA**

A partir de la siguiente tabla se expone el funcionamiento del IVA y el IPSI, con objeto de contrastar sus diferencias, identificar el funcionamiento de estos impuestos de acuerdo con su configuración y evidenciar los efectos económicos que producen IVA e IPSI. De este modo, la siguiente tabla toma como referencia los siguientes tipos impositivos: el 21% de IVA, y el 10% IPSI para la prestación de servicios y 4% IPSI para la producción e importación.

## Funcionamiento IVA/IPSI

	Precio de adquisición				Soportado				Aña.	Precio de Venta		Devengado		A ingresar	
	Bienes		Servicios		Bienes		Servicios								
	IPSI	IVA	IPSI	IVA	IPSI	IVA	IPSI	IVA		IPSI	IVA	IPSI	IVA	IPSI	IVA
Materias	0	0	0	0	0	0	0	0	100	100	100	10	21	10	21
Producción	100	100	50	50	10	21	2	10,5	30	182	180	18,2	37,8	8,2	6,3
Mayorista	182	180	90	90	18,2	37,8	3,6	18,9	54	347,8	324	0	68,04	0	11,34
Minorista	347,8	324	162	162	0	68,04	6,48	34,02	97,2	613,48	583,2	0	122,47	0	20,41
Total			302	302			12,08	63,42	281,2					18,2	59,05

Fuente: Elaborada a partir de Morón Pérez (2014)<sup>108</sup>

### 3.3.1. IMPUESTO MONOFÁSICO Y PLURIFÁSICO

De acuerdo con Rueda Mantilla “los impuestos indirectos que gravan el consumo pueden ser monofásicos o plurifásicos”<sup>109</sup>. Por su parte, Santolaya Blay define como impuestos plurifásicos aquellos que gravan todas y cada una de las fases de los consumos sometidos a tributación, mientras que son monofásicos cuando solo se grava una o incluso varias fases, pero no todas<sup>110</sup>. Del mismo modo se pronuncia Yáñez Henríquez “Los impuestos monofásicos son aquellos impuestos que se aplican en una única fase o etapa del proceso producción-

<sup>108</sup> Op. Cit. MORÓN PÉREZ, M. D. C. 2014. Pg.37.

<sup>109</sup> RUEDA MANTILLA, D. “Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales”. *Revista Derecho Privado*, nº 51. 2014, p. 5.

<sup>110</sup> SANTOLAYA BLAY, M. “La neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido: propuestas para su medición”. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, nº 348. 2012. Pg.11.

comercialización”<sup>111</sup> y “los impuestos plurifásicos o multifásicos son aquellos impuestos que se aplican a todas las fases del proceso productivo”<sup>112</sup>.

El IPSI, a diferencia del IVA, no se devenga en todas las fases del ciclo productivo y de distribución, pues no se devenga en la actividad comercial, es decir, en el comercio mayorista y minorista, al no constituir hecho imponible la entrega de bienes muebles efectuada por comerciantes, por ello podemos afirmar que es un impuesto monofásico respecto a la producción y elaboración de bienes, y plurifásico respecto a las prestaciones de servicio ya que se devenga en cada transacción, tal y como se contrasta en la tabla anterior.

### **3.3.2. IMPUESTO PARCIALMENTE NEUTRAL, ACUMULATIVO O EN CASCADA**

En el IPSI el sujeto pasivo no puede deducirse las cuotas satisfechas o soportadas por la realización del hecho imponible, lo que implica que el precio final se vea incrementado en sus diversas fases sin posibilidad de deducción, convirtiéndose en consumidores finales a los distintos empresarios que intervienen en la cadena hasta llegar al consumidor final. La ausencia de neutralidad determina un mayor coste, ya que siempre supone la obligación de ingresar sin derecho a deducción de las cuotas satisfechas o soportadas en las transacciones por la realización de cualquiera de los hechos imponibles, a excepción de la producción o elaboración ya que cuando para realizar dichas actividades el sujeto pasivo necesite la adquisición o la importación de materias primas, la ley permite que pueda deducirse el IPSI soportado por esas operaciones.

---

<sup>111</sup> YÁÑEZ HENRÍQUEZ, J.” Impuesto al valor agregado eficiencia y crecimiento”. *Revista de estudios tributarios* nº9. 2014. Pg. 6.

<sup>112</sup> *Idem*.

Se observa un tratamiento privilegiado y diferenciado en la producción o elaboración de bienes en el IPSI, al contemplarse este derecho a deducción limitado, el cual encuentra su justificación en la inexistencia de materias primas a partir de las cuales pueda desarrollarse la fabricación y que, de no permitirse dicha deducción, supondría eliminar totalmente la escasa actividad.

Conforme a la tabla anteriormente expuesta realizamos las siguientes afirmaciones:

- Producción o elaboración de bienes: La deducción de impuestos en el sistema del IVA permite a las empresas restar el impuesto soportado del impuesto repercutido, lo cual ayuda a evitar la imposición sucesiva y hace que el impuesto sea neutral desde el punto de vista de las empresas. Sin embargo, en el caso del IPSI, esta neutralidad es parcial porque solo permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes, excluyendo los servicios. Esta limitación hace que el IPSI sea parcialmente neutral.
  
- Prestación de servicios: La no deducibilidad de los servicios en el IPSI significa que cualquier impuesto pagado en servicios se convierte en un costo adicional para la empresa, lo cual no se puede recuperar. Esto lleva a un incremento en el precio final del bien o servicio proporcionado, generando un efecto en cascada. Este efecto se agrava en las cadenas de suministro largas, donde intervienen múltiples proveedores de servicios, aumentando el costo final para el consumidor. Los impuestos en cascada trasladan la carga tributaria de una operación a la siguiente, formando parte del costo del bien o servicio, y sobre el cual se vuelve a aplicar el impuesto<sup>113</sup>.

---

<sup>113</sup> CHÁVEZ GONZALES, A.M. "Análisis económico del IGV y su incidencia en el mercado". *Revista de economía y Derecho*, nº 34. 2012. Pg. 84.

- Entrega de bienes y comercio mayorista y minorista: La exclusión en el IPSI de ciertas actividades como la entrega de bienes muebles y por ende, el comercio al por mayor y al por menor puede parecer beneficiosa, pero la imposición del IPSI en la importación de bienes sin posibilidad de deducción resulta en un aumento del costo final de estos bienes. Dado que el IPSI se aplica de manera monofásica y no permite la deducción, el impuesto se suma al precio de venta, creando un efecto acumulativo en lugar de un efecto en cascada, lo cual aumenta el precio final para el consumidor sin el beneficio de la neutralidad impositiva.

La distinción crucial entre los efectos radica en cómo se transmite el impuesto a través de la cadena productiva y distributiva. El efecto parcialmente neutral busca minimizar las distorsiones, pero solo lo logra de forma limitada debido a restricciones en la deducibilidad del impuesto. El efecto acumulativo se refiere a la suma lineal del impuesto a lo largo de la cadena sin deducción, aumentando el costo final de manera predecible pero continua. El efecto en cascada causa una acumulación exponencial del impuesto, distorsionando los precios y la competencia al hacer que los bienes y servicios sean más caros de lo que serían con un sistema de impuestos completamente neutral.

Así pues, mientras el IVA solo presenta un efecto neutral, en la medida que la imposición indirecta no recae en las empresas productoras y distribuidoras, sino tan solo en el consumidor final debido a la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas<sup>114</sup>; en el IPSI se aprecian tres efectos conforme a lo ya expuesto: parcialmente neutral en la producción o elaboración de bienes, acumulativo en la importación y posterior comercialización, y en cascada respecto a la prestación de servicios. Estos efectos del IPSI redundan directamente en el precio de los bienes y servicios, así pues, el efecto parcialmente neutral se consigue con un derecho a deducción limitado, el

---

<sup>114</sup> UREÑA PARDO, F.; OLMEDILLA RAMOS, J. N. "Análisis de la neutralidad del IVA en la viticultura castellano-manchega". *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 184. 1998. Pg. 216.

acumulativo por la ausencia del derecho a deducción y el carácter monofásico, y el efecto en cascada por la ausencia del derecho a deducción y el carácter plurifásico.

### 3.3.3. IMPUESTO INDIRECTO

Menéndez Moreno<sup>115</sup> afirma que los impuestos directos gravan la renta o patrimonio, mientras que los impuestos indirectos gravan el consumo. En los impuestos directos los destinatarios están fijados de antemano, mientras que los impuestos indirectos contemplan la posibilidad de que su importe sea repercutido.

De acuerdo con lo anterior, IVA e IPSI son impuestos de naturaleza indirecta, pues someten a gravamen una manifestación indirecta de la capacidad económica<sup>116</sup>. La calificación de indirecto supone que el impuesto se configura mediante una técnica en virtud de la cual, el sujeto pasivo o deudor de este (empresario o profesional) no es el titular de la capacidad económica que se pretende someter a gravamen, sino que este repercute el importe del IVA o IPSI devengado a aquel para quien realice la operación gravada, siendo este último quien realmente ha de soportar el impuesto.

---

<sup>115</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. "Impuestos directos o indirectos: una elección a la carta". *Quincena fiscal*, nº7, 2022.

<sup>116</sup> RODRIGUEZ BENIJO, A. "El principio de capacidad económica en una encrucijada". *Revista española de Derecho Financiero*, nº 191, 2021 "el principio de capacidad económica tiene dos manifestaciones o significados diferentes: de una parte, es la *razón de ser* (la *ratio*) o *fundamento* que justifica el *hecho mismo* de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. El presupuesto de hecho o hecho imponible del tributo fijado por la ley ha de ser revelador de capacidad económica. Por otra parte, la capacidad económica es la *medida, razón o proporción* de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Lo que ha de tener su reflejo en la base imponible y demás elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo".

Ortiz Pérez acentúa que el IPSI es “un impuesto indirecto 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”<sup>117</sup>.

El IPSI es un impuesto que grava el tráfico de bienes y servicios, aunque definitivamente la carga fiscal sea soportada por el consumo de estos. El IPSI se aplica sobre las actividades de entrega de bienes muebles por el fabricante, entrega de inmuebles y prestaciones de servicios entre otros, efectuadas por el empresario o profesional, aunque sea el consumidor quien soporta la carga fiscal del impuesto.

El IVA y el IPSI presentan enfoques distintos en su aplicación, reflejando diferencias significativas en su impacto económico. El IVA se caracteriza por su capacidad para gravar únicamente el valor añadido, debiendo entender este por la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición, en cada fase del proceso de producción y distribución, asegurando así su neutralidad en el mercado; por el contrario, el IPSI se aplica directamente sobre el precio de venta de los bienes. Siguiendo la tabla anterior se comprueba que la cantidad a ingresar de IVA coincide con la aplicación del tipo de gravamen sobre el valor añadido, de ahí su efecto neutral, en cambio en el IPSI este se aplica sobre el precio de venta, debiendo recordar que este viene incrementándose ante la falta de neutralidad por el IPSI soportado que no genera derecho a deducción

El IVA, al incidir exclusivamente sobre el valor añadido por cada operador económico garantiza que el impuesto final sea proporcional al valor efectivamente añadido. Esto se traduce en un sistema tributario equitativo, que no distorsiona las decisiones de producción y consumo, manteniendo así la eficiencia económica. Por otro lado, el IPSI, al gravar el precio total de venta, no distingue entre el costo inicial del bien y el valor agregado. En ausencia de un

---

<sup>117</sup> ORTIZ PÉREZ, A. “Fiscalidad de las empresas establecidas en Ceuta y Melilla”. *Anales de derecho*, nº 33. 2015. Pg. 19.

mecanismo de deducción para el impuesto previamente soportado en la cadena de suministro, el IPSI se acumula en cada etapa, elevando el precio final para el consumidor. Esta falta de neutralidad no solo incrementa la carga tributaria sobre los consumidores finales, sino que también puede distorsionar las decisiones económicas.

De esta manera, la cantidad a ingresar en Hacienda coincidirá con el valor añadido en el caso del IVA (IVA repercutido-IVA soportado), no en cambio en el IPSI cuyo monto a ingresar coincidirá con el IPSI repercutido salvo deducciones en la elaboración o importación de bienes, además en las sucesivas fases o etapas se irá incluyendo en el precio del bien el valor soportado sin derecho a deducción y por ende en la base imponible.

En definitiva, el IVA grava el valor el añadido y es un impuesto neutral puesto que el derecho a deducción de las cuotas soportadas no incide en el precio final de los bienes. En cambio, el IPSI al no ser un impuesto neutral, el empresario o profesional no puede deducir las cuotas soportadas e incrementa el precio final de los bienes incluyendo estas. Es por ello por lo que mientras para el IVA la base imponible coincide con el valor añadido, para el IPSI la base imponible la constituye el precio del bien.

En este sentido, también destacamos que mientras que el IVA hace consumidores a los destinatarios finales debido al mecanismo de deducción, el IPSI hace consumidores también a empresarios o profesionales que deberán soportar las cuotas como parte de sus gastos, lo que influye en la estructura de costos, determinación de los precios y competitividad de las empresas.

#### **3.3.4. IMPUESTO INSTANTÁNEO**

El hecho imponible se agota en sí mismo, la realización de este no se prolonga en el tiempo, sino que posee carácter inmediato. IVA e IPSI son



impuestos instantáneos, que se devengan cada vez que se realiza el hecho imponible, sin que exista un periodo impositivo<sup>118</sup>. El carácter instantáneo de un impuesto reviste de especial relevancia ya que lo que se gravan son las operaciones aisladas, por lo que obliga a tener que configurar todos y cada uno de los elementos configuradores del tributo (lugar de realización, sujeto pasivo, exención, base imponible, tipo de gravamen, devengo...) por operación individualizada<sup>119</sup>.

En las operaciones interiores, se trata de un impuesto de declaración periódica que no se liquida por cada operación aislada, sino trimestralmente con carácter general; y mensualmente con carácter residual cuando corresponda por volumen de operaciones. Sin embargo, algunas veces tiene carácter de impuesto ocasional, por ejemplo, en la primera transmisión de bienes inmuebles, en las que deben presentar autoliquidación. En la importación, la recaudación se produce al tiempo de presentar declaración-liquidación o de su efectiva entrada, coincidiendo casi en el tiempo su devengo y liquidación, salvo excepciones.

### **3.3.5. IMPUESTO PROPORCIONAL, REAL Y OBJETIVO**

El IPSI es un impuesto proporcional por la aplicación de un gravamen que se configura como un porcentaje por la realización del hecho imponible, se trata de un impuesto *ad valorem* sobre la base imponible. No se establecen distinciones en función del sujeto que realiza el hecho imponible, ni se tienen en cuenta las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo para su cuantificación, lo que determina su carácter real y objetivo respectivamente.

---

<sup>118</sup> LUCAS DURÁN, M. (2018). "En torno a la inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas: Análisis de la STC 94/2017, de 6 de julio". *Revista De Contabilidad Y Tributación*. CEF, nº420. 2018. Pg.137.

<sup>119</sup> SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. "Los servicios de naturaleza compleja en el IVA: prestación única «versus» pluralidad de prestaciones". *Quincena fiscal*, nº 19, 2016, Pg. 43.

### 3.4. LAS REMISIONES

IPSI e IVA son impuestos simultáneos y paralelos. Simultáneos porque coexisten al mismo tiempo en el marco fiscal del territorio español y paralelos porque cada uno se aplica en diferentes regiones geográficas con sus propias particularidades. Siendo esto último, lo que determina el carácter alternativo IVA-IPSI<sup>120</sup>. Sin embargo, ambos están estrechamente relacionados, dadas las continuas remisiones del IPSI al IVA, pues “este impuesto se remite a la legislación del IVA para determinar cinco aspectos fiscales: el concepto de empresario o profesional, los supuestos de no sujeción, las exenciones en operaciones interiores, la repercusión del impuesto y la base imponible <sup>121</sup>, por lo que las continuas remisiones constituyen objeto de nuestro estudio, las cuales analizaremos con mayor detenimiento más adelante.

La ausencia de una remisión general del IPSI al IVA determina que este último no es de aplicación supletoria sino solo en aquellos aspectos que así se especifiquen<sup>122</sup>. *A priori* esta técnica parece poder aportar claridad en la regulación y aplicación del IPSI, al ser el IVA un impuesto ampliamente desarrollado, aunque en ningún caso es un impuesto análogo y tampoco similar<sup>123</sup>, pues ya se aprecian indicios de diferencias significativas entre estos dos regímenes.

---

<sup>120</sup> Op. Cit. DE LA PEÑA VELASCO, G; FALCÓN Y TELLA, R. y MARTÍNEZ LAGO, M.A. 2021, Pg. 474.

<sup>121</sup> BURGOS GOYE, M. D. C., FERNÁNDEZ, V. G., DE VICENTE, F. L., y LÓPEZ GUZMÁN, T. J. “El sector turístico como alternativa a determinadas áreas periféricas” *XXIX Reunión de estudios regionales*. 2003. Pg. 6.

<sup>122</sup> SANZ GÓMEZ, R. “El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación”. *Estudios sobre el régimen Económico y Fiscal de Ceuta: Presente y futuro*. Centro Estudios Jurídicos Granada, 2010. Pg. 58.

<sup>123</sup> LUQUE CORTELLA, A. “Financiación Local en España”. *Tourism & Management Studies*, nº3, 2007. Pg.169. Califica este impuesto específico de las Ciudades Autónomas, el IPSI, como similar al IVA.

Coderch define el reenvío o remisión "cuando un texto legislativo (la llamada norma de remisión) se refiere a otras disposiciones (el denominado objeto de la remisión) de forma tal que esta última debe considerarse parte integrante de la normativa que incluye la remisión" <sup>124</sup>, siendo esta la técnica legislativa empleada en la configuración del IPSI, así como la de su desarrollo a través de las Ordenanzas Fiscales.

Carbonell Sánchez respecto a la técnica de remisión, distingue entre remisión estática o dinámica. Los reenvíos pueden ser también estáticos o dinámicos. Los primeros son aquellos que se refieren a un texto, la redacción que tenga a la entrada en vigor de la 'norma de remisión'; los dinámicos son los que se entienden referidos al texto que tenga el objeto de la remisión en cualquier momento. En los reenvíos estáticos, si el texto objeto de este cambia, su aplicabilidad cesa, mientras que en los dinámicos se adapta al texto vigente en cada momento, aunque su autor decida cambiarlo<sup>125</sup>.

Entendemos la remisión del IPSI al IVA como una remisión dinámica, aun corriendo el riesgo de mermar la estabilidad del IPSI y la posible alteración de la voluntad del legislador en la configuración inicial de este impuesto. Por un lado, si el IVA es modificado frecuentemente o si las modificaciones son sustanciales, esto puede llevar a que el IPSI esté en constante cambio; los usuarios y contribuyentes del IPSI necesitarían estar constantemente informados sobre las actualizaciones del IVA para entender cómo afectan al IPSI y cómo deben cumplir con sus obligaciones tributarias. Además, podría generar confusiones o interpretaciones erróneas si no se está al tanto de las modificaciones del IVA.

---

<sup>124</sup> SALVADOR CODERCH, P. "La Disposición Final Tercera de la Compilación catalana y la técnica legislativa de las remisiones estáticas". *Anuario de Derecho Civil*, nº 4. 1984. Pg. 979.

<sup>125</sup> CARBONELL SÁNCHEZ, M. "Los objetos de las leyes, los reenvíos legislativos y las derogaciones tacitas: notas de técnica legislativa", en *Boletín mexicano de Derecho Comparado*, nº 1. 1997. Pg. 438.

Por otro lado, puede llevar a situaciones en las que la aplicación original y el propósito del IPSI se vean distorsionados debido a cambios en una norma externa, en este caso el IVA.

El legislador debe perseguir la claridad y certeza, pudiendo verse dificultada por las remisiones, lo que puede conllevar la vulneración de la seguridad jurídica consagrada en el artículo 9.3 CE, pues lo cierto es que la técnica de las remisiones puede dificultar el conocimiento del derecho vigente<sup>126</sup>.

Esta técnica de la remisión suscita interrogantes desde el punto de vista de la seguridad jurídica consagrada en el artículo 9 CE al disponer que:

*«La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».*

La seguridad jurídica conlleva implicaciones desde el punto de vista formal de las leyes, ya que con ella se pretende salvaguardar la claridad y precisión, eliminando ambigüedades y asegurando que estas puedan ser comprendidas e interpretadas de forma unívoca por todos los ciudadanos y entidades a las que se aplican. Conforme a lo anterior se ha pronunciado el TC en su sentencia 46/1990<sup>127</sup> en los siguientes términos:

---

<sup>126</sup> VIDAL MARÍN, T. "Técnica legislativa, inserción de la norma en el ordenamiento jurídico y Tribunal Constitucional". *Teoría y realidad constitucional*, nº 31. 2013. Pg. 18-19.

<sup>127</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 46/1990, de 15 de marzo de 1990, publicada en el Boletín Oficial del Estado nº 85, de 9 de abril de 1990. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-8781> (fecha última consulta 8/2/2024).

*«Esta exigencia relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que en muchas ocasiones se produce. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable y cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas».*

El pronunciamiento destacado subraya la importancia del principio de seguridad jurídica en la legislación, enfatizando la necesidad de claridad, previsibilidad y coherencia en el cuerpo normativo. En este sentido, corresponde analizar los anteriores elementos claves fijados por el TC<sup>128</sup> respecto al principio de seguridad jurídica, pues de un análisis específico sobre como estos interactúan en el IPSI, se revelará si este impuesto cumple con el principio de seguridad jurídica.

- Claridad normativa: los reenvíos del IPSI al IVA son fácilmente identificables en el texto legal, además se realizan de manera clara y directa, sin que se produzca ambigüedades entre lo inicialmente pretendido y finalmente regulado.
- Previsibilidad del derecho: las remisiones del IPSI al IVA pueden provocar cambios en el IPSI consecuencia de modificaciones en este último sin que por ello merme su previsibilidad, pues estos cambios son sobrevenidos por igual en ambos impuestos que requieren como toda norma jurídica

---

<sup>128</sup> Op. Cit. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 46/1990, de 15 de marzo de 1990.

actualización constante sin que de ello se derive opacidad de las responsabilidades tributarias.

- Coherencia normativa: Los reenvíos lejos de crear conflictos o contradicciones entre ambos impuestos contribuyen a aportar claridad, al ser el IVA un impuesto altamente desarrollado evita situaciones de incertidumbre legal y facilita la comprensión y aplicación del IPSI.

En este sentido, las remisiones del IVA al IPSI, en nuestra opinión, no solo no son contrarias al principio de seguridad jurídica, sino que contribuyen en la armonización entre estos dos impuestos. Sin embargo, conviene tener presente que no existe una remisión general, sino remisiones específicas, las cuales, como veremos más adelante, no siempre producirán los mismos efectos tributarios.

Pese a lo anterior, no debemos entender que esta técnica de la remisión sea la más adecuada, pues entre las ventajas que ofrece podemos destacar la evolución de estos impuestos en un mismo sentido, pero a la vez conlleva la incorporación automática de disposiciones que pudieran no ser favorables para Ceuta y Melilla. Sin embargo, a la vista de las escasas modificaciones de la LIPSI y la lejanía en el tiempo a la que se remonta la última, no debemos olvidar que es gracias a estas remisiones por las que el IPSI se ha podido adaptar a las circunstancias económicas y sociales del momento y no quedar absolutamente desfasado.

En este sentido, Martín González afirma que “el Derecho ha de satisfacer dos exigencias esencialmente contradictorias. Por un lado, ha de ser rígido y estable a fin de garantizar la seguridad de las relaciones jurídicas; por otro, deberá ser

móvil, flexible, evolutivo, capaz de adaptarse lo más perfectamente posible a las transformaciones y modificaciones de la vida social”<sup>129</sup>.

Es el origen de estas remisiones la adaptación del IPSI al Derecho comunitario, en su intento de no producir discriminación entre la producción local y la importación, adoptando la técnica de la remisión en lo sucesivo por simplicidad normativa y con objeto de garantizar la evolución de ambos impuestos en consonancia, adelantándose a los cambios normativos que pudieran tener repercusión en la configuración del IPSI. Sin embargo, la búsqueda de claridad y uniformidad no debe ser entendida como un intento de asimilación entre estos dos impuestos. Es por ello por lo que, la cuestión del IPSI versus IVA se refleja como un debate complejo sobre cómo equilibrar la armonización de políticas fiscales en España, y por extensión, de la Unión Europea, y la necesidad de un tratamiento diferenciado que reconozca las características únicas de Melilla y su necesidad de impulso económico a través de un régimen fiscal competitivo.

Finalmente, Rueda López resume las principales características y elementos impositivos del IPSI con relación al IVA en las siguientes:

---

<sup>129</sup> MARTÍN GONZÁLEZ, M. “El grado de determinación legal de los conceptos jurídicos”. Revista de administración pública, nº54. 1967. Pg. 197.

## Relación IVA/IPSI

<b>Elemento impositivo</b>	<b>IPSI</b>
<i>Naturaleza</i>	Indirecto
<i>Carácter</i>	Local (IVA: Estatal)
<i>Ámbito de Aplicación</i>	Ceuta y Melilla (IVA: Península y Baleares)
<i>Hecho Imponible</i>	Es más reducido que en el IVA y se concreta en: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Producción o elaboración de bienes corporales.</li> <li>✓ Prestación de servicios.</li> <li>✓ Entrega de bienes inmuebles que radiquen en Ceuta y Melilla.</li> <li>✓ Consumo de energía eléctrica.</li> <li>✓ Importación de bienes en Ceuta y Melilla.</li> </ul>
<i>No Sujeción</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Idem que en el IVA.</li> <li>✓ Además no está sujeta la producción e importación de energía eléctrica.</li> </ul>
<i>Exenciones</i>	Regulación semejante a la del IVA para el caso de operaciones interiores, exportaciones y operaciones asimiladas, y para las importaciones.
<i>Lugar de realización</i>	Idem que en el IVA
<i>Devengo</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Producción o elaboración de bienes muebles corporales: Con la puesta a disposición.</li> <li>✓ Importaciones: En general, en el despacho de las mercancías.</li> <li>✓ Entregas de bienes inmuebles y prestaciones de servicios: Idem que el IVA.</li> </ul>
<i>Sujeto Pasivo</i>	Empresario o profesional (Idem que el IVA)
<i>Base Imponible</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Idem que el IVA.</li> <li>✓ Se incluyen además los gravámenes complementarios sobre las labores del tabaco y sobre ciertos carburantes y combustibles.</li> </ul>
<i>Tipo Impositivo</i>	Es más reducido: Oscila entre el 0,5% y el 10%.
<i>Cuota Impositiva</i>	Resultado de aplicar el tipo impositivo correspondiente a la base imponible.
<i>Deducibilidad de cuotas impositivas</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Está restringida exclusivamente a las actividades de producción o elaboración de bienes muebles corporales y sólo para las cuotas soportadas, por repercusión directa o por importación, de es te tipo de bienes utilizados en el proceso productivo.</li> <li>✓ No son nunca deducibles las soportadas por adquisición de bienes inmuebles ni por prestación de servicios.</li> </ul>

Fuente: Rueda López (2011) <sup>130</sup>

<sup>130</sup> RUEDA LÓPEZ, N. "Ceuta y Melilla". *Regímenes fiscales territoriales*. Tirant Lo Blanch. 2011, Pg. 369.





**CAPÍTULO IV:**  
**LAS OPERACIONES INTERIORES EN EL**  
**IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN,**  
**LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN**



Actualmente el impuesto que recae sobre la producción, prestación de servicios, entrega de bienes inmuebles y consumo de energía se encuentra regulado por la LIPSI y a través del Decreto nº 584 de fecha 30 de abril de 2021, relativa a la aprobación definitiva de la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (Operaciones Interiores) en la ciudad de Melilla, en adelante Ordenanza Fiscal de Operaciones Interiores, cuya estructura se encuentra dividida en 13 Títulos, 1 Disposición Transitoria y 1 Final.

## 4.1. HECHO IMPONIBLE

“La correcta o incorrecta configuración del hecho imponible continúa siendo un criterio seguro para delimitar con certeza la naturaleza y, en su caso existencia, de prestaciones tributarias dignas de tal nombre, es decir, prestaciones tributarias que se alcen sobre capacidades contributivas reales”<sup>131</sup>. De acuerdo con el artículo 3 de LIPSI y de la Ordenanza Fiscal de operaciones interiores, el hecho imponible en términos generales lo constituyen la producción de bienes muebles, la prestación de servicios, la entrega de bienes inmuebles y el consumo de energía, todo ello debiendo ser entendido en el ámbito territorial de Melilla.

Conforme al artículo 3 LIPSI, constituye el hecho imponible del impuesto lo siguiente:

*«a) La producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales, incluso aunque se efectúen mediante ejecuciones de obra, realizadas por empresarios en el desarrollo de su actividad*

---

<sup>131</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E. “La estructura del hecho imponible como elemento configurador de las prestaciones tributarias” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 6, 2001.

*empresarial, así como la importación de dichos bienes, en el ámbito territorial de las Ciudades de Ceuta y Melilla.*

*A los efectos de este Impuesto se considerarán actividades de producción las extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales y otras análogas. También tendrán esta consideración las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o ensamblaje de bienes muebles corporales por el empresario, previo encargo del dueño de la obra. No se considerarán a efectos de este Impuesto, operaciones de producción o elaboración, las destinadas a asegurar la conservación o presentación comercial de los bienes calificadas como manipulaciones usuales en la legislación aduanera.*

*b) Las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad, en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que tales operaciones se consideren de producción o elaboración de bienes en los términos previstos en la letra a) anterior.*

*Estas operaciones se entenderán localizadas en Ceuta o Melilla cuando así resulte de aplicar para estos territorios las reglas establecidas en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para localizar las prestaciones de servicios en el territorio peninsular español o Islas Baleares.*

*c) Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el ámbito territorial de las Ciudades de Ceuta y Melilla, realizadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de sus actividades.*

*A los efectos de este Impuesto, se considerarán entregas de bienes inmuebles la construcción, ejecución de obras inmobiliarias y transmisión de dichos bienes.*

*En ningún caso, los actos del tráfico inmobiliario tributarán a la vez por este Impuesto y el que grava las transmisiones patrimoniales onerosas,*

*aplicándose, a efectos de su incompatibilidad, las normas de la legislación común*<sup>132</sup>.

*d) El consumo de energía eléctrica, que será gravado en fase única, al tiempo de su facturación a los usuarios por las empresas distribuidoras, que repercutirán el Impuesto sobre el importe total facturado. No se someterán al Impuesto la producción ni la importación de energía eléctrica».*

En los mismos términos se establece el hecho imponible en el artículo 3 de la Ordenanza Fiscal de operaciones interiores, como no podría ser de otra manera, pues esta no tiene potestad para ampliar, modificar o suprimir el contenido establecido por la LIPSI, dada la reserva de ley en materia tributaria en cuanto a los elementos esenciales que configuran el impuesto.

Es preciso ahondar más en estos conceptos con objeto de delimitar el nacimiento de la obligación tributaria, pues resulta importante para la correcta aplicación del IPSI, ya que cualquier vacío que pudiera existir en el IPSI sobre el alcance del gravamen, no podrá resolverse mediante analogía<sup>133</sup>. Por ende, no se pueden utilizar integraciones analógicas en materia tributaria.

Precisa Marín Benítez<sup>134</sup> que “existe un amplio consenso doctrinal en el sentido de que, si bien pueden existir en Derecho tributario restricciones a la integración analógica, esas restricciones no resultan aplicables a la interpretación extensiva”, debiendo entender esta como la ampliación del

---

<sup>132</sup> De esta manera, tanto en el IVA como en el IPSI, solo quedarán gravadas las primeras entregas realizadas por el promotor, pues el art. 22 LIVA declara exentas las segundas y ulteriores entregas, debiendo tributar estas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

<sup>133</sup> De acuerdo con el artículo 14 de la LGT: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

<sup>134</sup> MARÍN BENÍTEZ, G. “La analogía En Derecho Tributario: Tópicos, Controversias Y Algunas Reflexiones críticas”. *Revista De Contabilidad Y Tributación*, nº 350, 2012. Pg. 117.

alcance o significado de una norma para abarcar casos que, sin estar expresamente mencionados, se consideran comprendidos dentro de su espíritu o finalidad.

EL TS<sup>135</sup> concluye que *«una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera -proscrita- constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica»*.

#### **4.1.1. PRODUCCIÓN O ELABORACIÓN DE BIENES MUEBLES.**

##### **A. Concepto de producción o elaboración de bienes muebles.**

La propia LIPSI establece una delimitación positiva y negativa del concepto de producción, ya que detalla las actividades incluidas en el concepto, así como las excluidas. De manera que, dentro de las actividades por las que deben entenderse como producción, encontramos las actividades extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras y otras análogas, quedando así patente la posibilidad de inclusión de otras actividades, por lo que esta enumeración constituye una lista *numerus apertus*.

Además, debemos entender incluidas en el concepto de producción o elaboración de bienes muebles, por mandato expreso de la LIPSI, las ejecuciones de obra de bienes muebles<sup>136</sup> y aquellas otras actividades que

---

<sup>135</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4650/2022, de 19 de diciembre de 2022, ECLI:ES:TS:2022:4650.

<sup>136</sup> La ejecución de obras se regula en el artículo 1588 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (en adelante CC), conforme al cual *«puede contratarse la*

tengan por finalidad construcción o ensamblaje previo encargo por el dueño de la obra. Sin embargo, debemos entender excluidas del concepto de producción o elaboración de bienes muebles, las actividades destinadas a asegurar la conservación o presentación comercial de los bienes, calificadas como usuales en la legislación aduanera<sup>137</sup>.

Paradójicamente ciertas actividades sujetas en la producción no existen en Melilla, aunque la ley se refiera a ellas, pues las actividades mineras, forestales, agrícolas o ganaderas son inexistentes en la ciudad de Melilla, por lo que este hecho imponible es de escasa importancia cuantitativa ya que solo se gravaría la limitada producción existente.

A efectos de ampliar esta lista de actividades y ante la ausencia de una definición jurídica de actividad productiva o de elaboración, debemos acudir a su propio sentido usual<sup>138</sup>, que no es otro que la transformación de materias primas y recursos en otros productos destinados a satisfacer las necesidades de los consumidores o, en su defecto, al concepto de transformación establecido en el artículo 10 LIVA: «*Se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables*», por la remisión contenida en el artículo 3.2 de la Ordenanza Fiscal. Es, por tanto, que el concepto de transformación debe ser entendido

---

*ejecución de una obra conviniendo en que el que la ejecute ponga solamente su trabajo o su industria, o que también suministre el material*».

<sup>137</sup> En este sentido, dispone el artículo 220 del Reglamento (UE) N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, que «*las mercancías incluidas en un régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento o en una zona franca podrán ser sometidas a las manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa*».

<sup>138</sup> Conforme al artículo 3 del CC «*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*».



como el proceso de cambiar o modificar un bien para crear otro diferente, debiendo entender por diferente la alteración del uso del bien.

En definitiva, constituye el hecho imponible del IPSI la producción o elaboración de bienes muebles, debiendo ser entendida esta como el desarrollo de actividades manuales o industriales para fabricar, ensamblar o modificar un objeto tangible y físico.

No obstante, el devengo del impuesto, cuestión a tratar más adelante, dispone que en el caso de actividad de producción o elaboración este se produce con la entrega de los bienes muebles corporales y, en consecuencia, podemos afirmar que el IPSI grava exclusivamente la entrega de bienes corporales satisfecha por el fabricante o productor. De este modo, la entrega de bienes se asocia con la transmisión de la propiedad, aunque la DGT precisa que *«el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien»*<sup>139</sup>.

A su vez, ante la falta de concreción en la ley de bien mueble, se debe acudir el concepto de bienes muebles de acuerdo con el artículo 335 CC *«los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos»*, teniendo consideración de corporales aquellos perceptibles materialmente, incluyéndose la energía eléctrica, el gas y frío. Aunque, la LIPSI declara la producción de estos últimos exenta.

Se debe matizar que la actividad de producción o elaboración de bienes muebles corporales grava las entregas por sus fabricantes; quedando no sujetas las ulteriores y exentas las referidas a la energía eléctrica, gas y frío. La actividad

---

<sup>139</sup> Consulta Vinculante V0025-17 de la DGT.

productiva o de elaboración, aunque sujeta al impuesto, solo producirá el devengo con la entrega de los bienes.

## **B. Habitualidad**

El TSJ de Murcia determinó que para la sujeción al IVA «*Han de darse los siguientes requisitos: a) que las operaciones se realicen por empresario o profesional; b) que las realice con carácter habitual o ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; y c) que tales actividades puedan clasificarse de empresariales o profesionales*»<sup>140</sup>.

En el IVA resultaran sujetas las operaciones realizadas con carácter habitual u ocasional, no así para la LIPSI respecto a la actividad de producción o elaboración de bienes muebles<sup>141</sup>. El hecho imponible de la producción o elaboración de bienes en la LIPSI especifica que deben realizarse con carácter habitual para determinar su sujeción a IPSI. Quedan excluidas del hecho imponible y, por tanto, del impuesto aquellas actividades productivas de carácter ocasional o esporádico, pues la propia ley establece como requisito el carácter habitual de la producción o elaboración de bienes muebles.

El carácter de habitual es un concepto jurídico indeterminado, entendido como la repetición regular de la misma actividad de producción o elaboración, pero no precisándose el número de repeticiones requeridas para la consideración como actividad sujeta y gravada por el IPSI. Este carácter habitual no debería ser entendido tanto por la repetición de la actividad como por la

---

<sup>140</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA 959/2022, de 30 de marzo de 2002, ECLI:ES:TSUJMU:2002:959.

<sup>141</sup> El art. 4 de la LIVA dispone que «*Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*». En cambio, el art. 3 de la LIPSI establece que «*Constituye el hecho imponible del impuesto lo siguiente: a) La producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales..*».

intención de reiteración, aproximándose al artículo 1 CCom según el cual son comerciantes quienes se dedican al comercio habitualmente.

Es necesario realizar aclaraciones respecto a la habitualidad, sin ánimo de que se confunda la habitualidad exigida en el hecho imponible de la estrechamente vinculada al concepto de empresario. Por un lado, se exige el desarrollo de la actividad con carácter habitual y, por otro, se entiende por comerciante quien se dedica habitualmente al comercio, siendo la publicidad de la actividad una presunción de dicha habitualidad.

La habitualidad exigida en el hecho imponible implica la repetición de las actividades sujetas al impuesto por parte de los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto. Sin embargo, la habitualidad por la que se presume el concepto de empresario hace referencia a la publicidad de la actividad que se desarrolla. En cualquier caso, la producción o fabricación que se realice repetidamente se encontrará sujeta al IPSI a pesar de que no se anuncie o publicite o realice en un establecimiento dedicado a tal fin, pues como señalábamos, se trata de una presunción *iuris tantum* y, por tanto, no condicionante del concepto de empresario o profesional, por lo que no debe supeditarse a ella la realización del hecho imponible.

Cualquier concepto de habitualidad debe ser interpretado en conjunto con el elemento intencional exigido en la condición de empresario o profesional, pues lo relevante ni es la repetición ni la publicidad, sino la realización de dichas operaciones con ánimo de lucro con independencia del resultado. Es, por tanto, que afirmamos que no puede existir operación de producción o fabricación realizada con carácter esporádico que resulte sujeta al IPSI, no por la falta de realización del hecho imponible sino por la falta de intencionalidad en el concepto de empresario o profesional.

### **C. Realizadas por empresario o profesional**

Solo se someterán a gravamen la actividad habitual de producción y elaboración de bienes muebles corporales con entrega posterior por el fabricante, cuando este último se trate de un empresario o profesional en los términos de la LIVA, y actúe como tal.

La actividad empresarial o profesional viene determinada por un carácter objetivo y otro intencional. De esta manera, se define como aquella que implica la gestión conjunta o aislada de elementos materiales y/o humanos, con el fin de participar activamente en la producción o distribución de bienes y servicios. En este sentido, y como adelantábamos, son empresarios o profesionales quienes se dediquen habitualmente al comercio, siendo una presunción de lo anterior la publicidad de la actividad que se desarrolla, así como el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

La sujeción al IPSI, por tanto, vendrá determinada por la condición como empresario o profesional conforme a la LIVA del fabricante o productor, con independencia de a quien se dirijan tales operaciones; así pues, quedarán al margen los particulares que produzcan o elaboran bienes o aquellos empresarios o profesionales que actúen al margen de su actividad.

#### **D. Ámbito territorial**

Conviene en este punto resaltar y reforzar el concepto de producción y fabricación que dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria, pues se requiere que tal actividad haya sido desarrollada en las Ciudades Autónomas; la determinación del lugar de realización del hecho imponible viene establecida en las normas de localización que serán objeto de estudio más adelante.

La producción o fabricación de bienes debe ser realizada en el ámbito territorial de Melilla para que se determine la sujeción al IPSI de tal actividad, pues la simple entrega de bienes muebles no se encuentra gravada conforme al IPSI si no es satisfecha por el productor o fabricante; por lo que, de producirse tal actividad Melilla con entrega del bien en la Península, la actividad quedaría exenta del IPSI, al menos por la producción del bien con posterior entrega, sin perjuicio de que resultara sujeta a IVA por la importación. No obstante, no toda actividad productiva desarrollada en Melilla dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria conforme al IPSI, sino solo aquella cuya entrega de los bienes materiales corporales se produzca en el mismo territorio.

#### **4.1.2. PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

##### **A. Concepto de prestación de servicios**

En cuanto a las prestaciones de servicio, la LIPSI dispone que constituye hecho imponible *«Las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad, en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que tales operaciones se consideren de producción o elaboración de bienes en los términos previstos en la letra a) anterior»»*.

La LIVA define la prestación de servicios en contraposición con la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Por consiguiente, toda actividad que no se encuadre en los supuestos mencionados, tendrá la consideración de prestación de servicios, lo cual pudiera llegar a parecer que origina un conflicto interpretativo en la determinación de qué debe entenderse por prestación de servicio, pues el IPSI no grava la entrega de bienes muebles en los mismos términos que el IVA, sino únicamente aquella entrega satisfecha por el productor o fabricante, siendo la actividad objeto de gravamen la producción o elaboración, por lo que a excepción de dicha entrega pudiera

parecer que el resto serían consideradas prestaciones de servicio. No obstante, conforme al artículo 3 del CC<sup>142</sup> y atendiendo al sentido literal y funcional de prestación de servicios entendido como la realización de actividades o la ejecución de tareas por parte de una persona física o jurídica a favor de otra, se comprueba que la entrega de bienes muebles no tiene cabida en el concepto de prestación de servicios.

Además este concepto de prestación de servicios, debe restringirse aún más, pues el hecho imponible del IPSI e IVA difiere, no contemplado este último la producción o elaboración de bienes muebles, y si la prestación de servicios se define en contraposición con la entrega de bienes, adquisiciones intracomunitarias e importaciones, estamos obviando la producción o elaboración, pudiendo caer en el error de considerar dicha actividad como una prestación de servicios dada la amplitud en la que esta se define, es por ello que la LIPSI matiza el concepto de prestación de servicios excluyendo adicionalmente la producción o elaboración de bienes muebles.

Por ende, no se establece definición de qué debe entenderse por prestación de servicios, sino que esta actividad se delimita en contraposición con las actividades anteriormente descritas<sup>143</sup>.

El artículo 11 LIVA<sup>144</sup> recoge algunas de las actividades que tendrán la consideración de prestación de servicios y quedarán sujetas al impuesto,

---

<sup>142</sup> Por el que se establecen los criterios de interpretación de las normas jurídicas.

<sup>143</sup> De esta manera para el IPSI se considera prestación de servicios aquellas actividades que no tengan la consideración de producción o elaboración de bienes muebles, entregas de bienes muebles e inmuebles y consumo de energía. Todo ello, atendiendo al concepto usual de prestación de servicios caracterizado por el elemento intangible que son los servicios.

<sup>144</sup> Vid. Art. 11 LIVA, son prestaciones de servicios «1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. 2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes. 4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial. 5.º Las obligaciones de hacer y no hacer, y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva

aunque, en cualquier caso, esta lista solo constituye una enunciación de las principales actividades que tendrán tal consideración, no debiendo por tanto excluirse aquellas que no se contemplen en su desglose. Sin embargo, no todas las actividades del artículo 11 LIVA quedan comprendidas dentro del concepto de prestación de servicios del IPSI.

Por un lado, la LIPSI señala que, si entre tales actividades mencionadas anteriormente, hubiera alguna actividad de producción o elaboración, prevalecerá esta calificación a la de prestación de servicios; por lo que el alcance de la remisión al IVA no es total, sino subsidiario de lo dispuesto en la LIPSI. En consonancia con lo anterior, véase el caso de un carpintero, que confecciona un mueble a medida por encargo, lo cual implica diseñar, cortar, ensamblar y finalizar el mueble; de este modo, aunque el carpintero esté proporcionando un servicio desde el punto de vista del IVA al realizar el ejercicio independiente de un oficio, para efectos del IPSI será una actividad de producción o elaboración de un bien mueble.

Por otro lado, la LIVA sostiene que tendrá consideración de prestación de servicios las ejecuciones de obra que no tengan consideración de entrega de bienes inmuebles. Pues la LIVA diferencia entrega de bienes inmuebles y prestación de servicios en atención a la aportación de material, no así el IPSI, como veremos más adelante. Aunque ya adelantamos que para el IPSI las

---

*o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas. 6.º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley. 7.º Los traspasos de locales de negocio. 8.º Los transportes. 9.º Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar. 10.º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización. 11.º Las prestaciones de hospitalización. 12.º Los préstamos y créditos en dinero. 13.º El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas. 14.º La explotación de ferias y exposiciones. 15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión, cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios. 16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte».*

ejecuciones de obra no tendrán nunca la consideración de prestación de servicios.

Asimismo, merece especial atención la delimitación del hecho imponible de las entregas respecto a las prestaciones de servicio pues, aunque en el IVA tal calificación pueda carecer de trascendencia ya que se gravan estas dos actividades; el IPSI, en cambio, no grava las entregas de bienes muebles efectuadas por quien no ostente la condición de fabricante o productor, y de ello se derivan importantes repercusiones fiscales en atención a la calificación fiscal de la operación. Morón Pérez<sup>145</sup> plantea que existe un vacío, debido a que el concepto de entrega de bienes en el IPSI es mucho más restringido que en el IVA, ya que solo se gravan aquellas entregas de bienes muebles realizadas por el productor o fabricante. Esto significa que una operación que, según la Ley del IVA, se considera una entrega y, por lo tanto, no pueda ser una prestación de servicios, no se gravará en el IPSI si no cumple con los requisitos de entrega realizada por el productor o fabricante.

Debemos entender por entrega de bienes toda transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, lo que significa que el receptor tiene la capacidad de usar, disfrutar y disponer del bien como si fuera propietario. La transmisión del poder de disposición no significa únicamente la transmisión de la propiedad, porque la transmisión del poder de disposición puede realizarse por diferentes contratos y, por tanto, no se limita a la compraventa<sup>146</sup>.

---

<sup>145</sup> MORÓN PÉREZ, C. M. "El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro". *Crónica Tributaria*, nº 121, 2006. Pg. 69.

<sup>146</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta) de 8 de febrero de 1990, en el asunto C-320/88. ECLI:EU:C:1990:61: «*el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien*».



La sujeción en el IPSI de la prestación de servicios y la no sujeción de las entregas, pone de relieve la necesidad de diferenciar estas dos operaciones con objeto de determinar la realización del hecho imponible, que en el caso del IVA sería indiferente, pero que en el del IPSI, se derivan importantes consecuencias tributarias de la calificación de las operaciones. En este sentido, ejemplos de operaciones que se ven afectadas por esta diferencia de interpretación entre el IVA y el IPSI son el *leasing* y *renting*, las operaciones de mediación, de agencia o de comisión, los productos informáticos, o los servicios técnicos y de hostelería, entre otros.

En el caso del *leasing* y *renting*<sup>147</sup>, el arrendador adquiere el bien y lo cede al arrendatario para su uso y disfrute durante un periodo determinado, a cambio de un pago periódico; esta operación se considera una prestación de servicios ya que el arrendador transfiere el derecho a usar y disfrutar del bien durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación económica. No obstante, el arrendatario podrá ejercitar su derecho a compra en el *leasing*, dando lugar a la entrega del bien sujeta en el IVA, pero no sujeta en el IPSI. En cualquier caso, la actividad de *leasing* y de *renting*, entendida como un arrendamiento constituye una prestación de servicios sujeta a IVA y a IPSI, pero la finalización de este contrato de arrendamiento y su opción a compra en el *leasing* podrá estar sujeta a IVA, pero no a IPSI<sup>148</sup>, por no constituir la entrega de bienes muebles hecho imponible de este último.

---

<sup>147</sup> FRAILE BAYLE, M.S. y MARTÍN BAILE, S. "El leasing y el renting". *Revista de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1997. Define el leasing como "operación mercantil de carácter financiero que consiste en la adquisición por la compañía de leasing del bien mueble o inmueble, elegido previamente por el cliente/usuario, y la simultánea cesión de uso de este bien durante un tiempo determinado por un precio distribuido en cuotas periódicas. Este contrato incluirá necesariamente a su término una opción de compra a favor del cliente o usuario, pudiendo éste optar por adquirir el material según el precio inicialmente convenido o bien, devolverlo a la compañía leasing"(Pg.59) y el renting como "la moderna versión del arrendamiento de bienes muebles, consiste por tanto el renting en el contrato por el que un empresario pone un bien mueble a disposición de otra parte por un período determinado o determinable y por un precio cierto que se fija en relación con el tiempo de duración del contrato, con el tiempo o intensidad del uso del bien por el cliente, o mediante una combinación de ambos elementos" (Pg.70).

<sup>148</sup> Además, IVA e IPSI son impuestos instantáneos, esto significa que cada operación debe ser localizada en el ámbito territorial que corresponda, por lo que habría que aplicar las reglas de localización para la prestación de servicios y posteriormente para la entrega de bienes. En este

No obstante, estas opciones de financiación como son el *leasing* y el *renting* poca viabilidad y oportunidad presentan en Melilla, fundamentalmente por dos razones. La primera, en el ámbito del IVA este contrato de alquiler es considerado un gasto deducible, no así para el IPSI que tiene un derecho a deducción limitado<sup>149</sup>. No obstante, puede resultar rentable este tipo de contratos por ofertas promocionales o incluso, porque no requieren de desembolso inicial. La segunda, con carácter general el bien objeto de arrendamiento se encontrará en la Península, y por ende dará lugar a una importación a Melilla, con la consiguiente exportación una vez finalizado el tiempo convenido en el contrato, añadiendo complejidad y costes adicionales, por las cuales la mayoría de las compañías dedicadas a estas actividades prescinden de considerar a Melilla como un potencial territorio en el que expandir sus servicios.

Respecto a las operaciones de mediación y las de agencia o comisión, resulta especialmente relevante el ejercicio por cuenta propia o ajena<sup>150</sup>. El artículo 8 de la LIVA referente a la entrega de bienes dispone «*Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra*», en contraposición con el artículo 11 de la LIVA que contempla las prestaciones de servicio «*las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio*

---

sentido, podría resultar que la prestación de servicios o la entrega de bienes, aun referentes sobre el mismo bien y mismo contrato, pudieran resultar localizadas en diferentes ámbitos territoriales, pues el ejercicio de la opción de compra implicaría nuevamente la necesidad de localizar la operación, pudiendo resultar esta última en un ámbito territorial distinto que en el que inicialmente se reconoció a la prestación de servicios.

<sup>149</sup> Existiendo derecho a deducción únicamente en la actividad de producción o elaboración de bienes muebles y solo respecto a la adquisición o importación de bienes, excluyéndose del derecho a deducción las prestaciones de servicios.

<sup>150</sup> De acuerdo con el artículo 245 CCom «*El comisionista podrá desempeñar la comisión contratando en nombre propio o en el de su comitente*», concepto desarrollado en los artículos siguientes, debiendo entenderse que ejerce por cuenta propia cuando el comisionista queda obligado con las personas con quien contratare como si el negocio fuera suyo, y por cuenta ajena cuando el comitente sea el obligado en relación con terceros.

*y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios»*

De este modo, las operaciones de mediación y agencia tendrán siempre la consideración de prestación de servicios, el ejercicio por cuenta propia indica una doble prestación de servicios mientras que el ejercicio en nombre ajeno una única prestación de servicios sujeta a IVA o IPSI. En cambio, en el caso de la comisión, el ejercicio en nombre propio implicará una doble entrega de bienes, sujeta al IVA, pero no al IPSI, y el ejercicio en nombre ajeno una prestación de servicios y una única entrega de bienes<sup>151</sup>.

Puntualiza respecto a la comisión MORÓN PÉREZ <sup>152</sup> que:

- Si el comisionista actúa en nombre propio y estamos ante un supuesto de comisión de venta, existirán dos entregas, del comitente al comisionista y del comisionista al cliente.
- Si el comisionista actúa en nombre propio y estamos ante una comisión de compra, habrá también dos entregas, del proveedor al comisionista y del comisionista al comitente.
- Si el comisionista actúa en nombre ajeno y media en una comisión de venta, habrá una entrega (del comitente al cliente) y una prestación de servicios (del comisionista al comitente).
- Si el comisionista actúa en nombre ajeno y media en una comisión de compra, habrá también una entrega (del proveedor al comitente) y una prestación de servicios (del comisionista al comitente).

---

<sup>151</sup> La Consulta Vinculante V5197-16 de la Dirección General de Tributos se pronuncia al respecto, en el contrato de comisión por cuenta del consultante produce una transmisión jurídica de la mercancía del consultante al cliente, y en el contrato de comisión en nombre propio se producen dos transmisiones jurídicas de la mercancía: de la consultante al distribuidor y de este último al consumidor final.

<sup>152</sup> Op. Cit. MORÓN PÉREZ. M. D. C. 2014. p. 38.

En cuanto a los productos informáticos ocurre algo similar. El artículo 8 de la LIVA establece que tendrá consideración de entrega de bienes muebles «*el suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario*». En cambio, el artículo 11 de la LIVA entiende como prestación de servicios «*el suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte*».

La venta de productos informáticos normalizados en soporte físico queda sujeta en el IVA y no en el IPSI por constituir una entrega de bienes; en cambio, si estos productos informáticos no poseen soporte material o han sido confeccionados previo encargo y bajo especificaciones del destinatario, tendrán la consideración de prestación de servicios sujeta tanto en el IVA como en el IPSI<sup>153</sup>. Así pues, en el caso de que el producto informatizado haya sido puesto a disposición sin soporte material, como pudiera ser a través de descarga, nos encontraríamos ante una prestación de servicio, mismo tratamiento que recibiría a pesar de contar con soporte material si este se hubiera elaborado según especificaciones del adquirente<sup>154</sup>.

Tendrán consideración de productos informáticos normalizados entre otros: Microsoft, Adobe, e incluso aquellas aplicaciones informáticas de gestión empresarial, sin embargo, actualmente el programa de distribución de estos ha sufrido modificaciones, pues su comercialización ha evolucionado de los CDs a las descargas online, por lo que la falta de soporte material conlleva que estos

---

<sup>153</sup> RUBIO RAMOS, J. *Manual práctico del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (operaciones interiores)*. Fundación AL. 2009. Pg. 41.

<sup>154</sup> La consulta vinculante V1161-09 de la DGT establece que «*cuando se trate de un producto normalizado y se suministre mediante soporte material, nos encontramos con una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuando falte alguno de estos elementos la operación tendrá la consideración de prestación de servicios*».

queden catalogados como prestación de servicios y no como entrega de bienes o importación en el caso de que se produjera el envío del soporte material de la Península a Melilla o viceversa. Esta evolución del mercado consecuencia de la evolución tecnológica traerá consecuencias en cuanto a la determinación del hecho imponible, localización de este y tipo impositivo aplicable, siendo en este último punto especialmente notable la diferencia de un 10% a la importación frente a un 0,5% por prestación de servicios por vía electrónica en el IPSI.

Asimismo, resalta Macarro Osuna respecto a la prestación de servicios por vía electrónica que “Esta modalidad sólo es predicable de aquellos bienes o servicios que puedan presentarse en formato digital o que puedan ser digitalizados (siendo en tal caso su modalidad digitalizada la que sería materia de este comercio electrónico directo), pues sólo estos productos pueden ser objeto de transmisión por medios telemáticos, en forma de archivo de datos. Podemos pensar multitud de ejemplos de productos o servicios que pueden transferirse vía archivo informático: libros digitales, revistas, todo tipo de archivos multimedia, software, y una gran variedad de servicios cuyos resultados pueden presentarse en este tipo de formato: servicios jurídicos, de traducción, consultoría, la propia digitalización de documentos en formato físico, etc”<sup>155</sup>.

Además, en el IPSI la sujeción al impuesto de la prestación de servicios y no sujeción de la entrega de bienes muebles, también repercute en los servicios técnicos, donde su actividad se desdobra, por un lado, en la venta de repuestos y, por otro, en la prestación de servicios de reparación. En el primero de los casos, la operación resultaría no sujeta pues nos encontramos ante una entrega de bienes muebles, en cambio, en el segundo caso la operación se encuentra sujeta a IPSI, constituyendo la base imponible el total de la factura, es decir, el importe de mano de obra y de los repuestos, sobre la que se aplicará el gravamen (igualmente sucede en Canarias, Consulta Vinculante nº 740 de la

---

<sup>155</sup> MACARRO OSUNA, J. M. “La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA” Revista española de Derecho Financiero, nº 161. 2014. Pg. 237.

Agencia Tributaria Canaria)<sup>156</sup>. Respecto al IVA, esta distinción no trasciende, pues se gravan las entregas y prestaciones de servicios; en cambio para el IPSI, la consideración de tal operación como prestación de servicios adquiere especial relevancia, en el sentido de que se gravará la venta de estos recambios por entenderse una operación comprendida en la prestación de servicios, y recibiendo un tratamiento diferenciado en el caso de que estos repuestos hubieran sido comprados con independencia del servicio de reparación.

Por lo que podemos apreciar tres situaciones:

- Venta de recambios: operación no sujeta al IPSI por constituir una entrega de bienes muebles.
- Prestación de servicio técnico, para lo que se requiere mano de obra y recambios: operación sujeta al IPSI en su totalidad, constituyendo la base imponible el importe total de la factura donde se encuentra comprendida el importe correspondiente a la mano de obra y a la adquisición de recambios, por ser la prestación de servicios la operación principal.
- Prestación de servicio técnico, para lo que se requiere mano de obra y recambios, pero es el cliente quien aporta los recambios adquiridos previamente: operación de compra de recambios no sujeta a IPSI, y operación de prestación de servicios sujeta a IPSI, constituyendo la base imponible únicamente el importe de la mano de obra.

Es precisamente la 2º situación anteriormente descrita, la que acentúa el efecto acumulativo en cascada del IPSI, pues el empresario o profesional dada

---

<sup>156</sup> Consulta Vinculante nº 740 de la Agencia Tributaria Canaria: El consultante es un taller de reparación de mecánica, donde se realizan las actividades propias de reparación así como la venta de materiales y repuestos; plantea cómo debe repercutir el IGIC, a lo que la Agencia Tributaria Canaria responde que se trata de una ejecución de obra con consideración de prestación de servicios sujeta al IGIC y que, aunque en las facturas a emitir se diferencia entre el coste de materiales y de la mano de obra, la suma de ambos conceptos constituye la base imponible.

la escasa actividad productiva existente adquirirá los recambios realizando una importación y ante la imposibilidad de deducir el IPSI, lo repercutirá en el precio de venta del bien, que a su vez irá sujeto a IPSI cuando realice una prestación de servicios para la que se requieran dichos recambios.

Esta diferencia también es notoria en cuanto a la hostelería, pues su actividad puede ser catalogada como prestación de servicio o entrega de bienes dependiendo de las circunstancias en las que se produce, y donde también incide el consumo *in situ* o el reparto.

Para delimitar la actividad, calificar la operación y determinar la sujeción al IPSI debemos distinguir los siguientes supuestos, conforme a las Consultas Vinculantes V2254-22<sup>157</sup> y V2949-16<sup>158</sup>, entre otras, de la DGT:

- Consumo de comidas y bebidas en el establecimiento empresarial: tienen la consideración de prestación de servicios sujeta a IPSI.
- Envío de comidas y bebidas por el establecimiento empresarial utilizando su propio personal: prestación de servicios sujeta a IPSI.
- Elaboración de comidas y bebidas para consumir fuera del establecimiento comercial: entrega de bienes no sujeta a IPSI.
- Elaboración de comidas y bebidas para consumir fuera del establecimiento comercial con servicio de reparto no gestionado por el propio establecimiento comercial: estaríamos ante una entrega de bienes no sujeta a IPSI en el primer caso, y una prestación de servicio en cuanto al reparto por empresa externa sujeta a IPSI.

---

<sup>157</sup> Consulta Vinculante V2254-22 de la DGT.

<sup>158</sup> Consulta Vinculante V2949-16 de la DGT.

Docavo Alberti concluye que “para calificar, dentro de uno u otro concepto, las actividades que se contemplan en estos supuestos habrán de tenerse en cuenta, si lo que predomina o no, es la entrega, (en este caso de los alimentos), o si por el contrario son los servicios que van acompañados estas entregas”<sup>159</sup>.

## **B. Realizadas por empresario o profesional**

En la prestación de servicios es necesario que el servicio sea prestado por empresario o profesional si se realiza en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, debiendo ser entendido este concepto conforme al IVA, como ya hemos resaltado anteriormente.

Como precisábamos en el capítulo III, las operaciones interiores en el IPSI, al igual que en el IVA requieren del elemento personal de empresario o profesional, siendo coincidente en ambos impuestos, cuya sujeción a IVA o IPSI dependerá del ámbito territorial donde se entienda realizado el hecho imponible.

## **C. Habitualidad y ocasionalidad**

A diferencia de la producción o elaboración de bienes, la ley no exige el carácter habitual de estas operaciones; lo anterior, unido a la remisión a la normativa propia del IVA, la cual grava las prestaciones de servicios realizadas con carácter habitual u ocasional, nos lleva a concluir que la ley sujeta cualquier operación que realice el sujeto pasivo, aunque tenga carácter ocasional y esporádico.

---

<sup>159</sup> DOCAVO ALBERTI, L. “Interpretación en el Impuesto del Valor Añadido (IVA) de los conceptos de entrega de bienes y de prestación de servicios en los supuestos del consumo inmediato de alimentos en lugares públicos”. *Quincena fiscal*, nº 20. 2011. Pg. 91.



Reiteramos que lo verdaderamente significativo no es tanto la repetición de las actividades, sino el elemento intencional que se desprende del concepto de empresario o profesional, ya que una vez adquirida dicha condición se es empresario a todos los efectos.

#### **D. Ámbito territorial**

La sujeción al IPSI queda condicionada a la realización del hecho imponible en el ámbito territorial de Melilla, lo cual se determinará conforme a las reglas de localización establecidas en el IVA, que contempla reglas generales y especiales en cuanto a la prestación de servicios, cuestión que examinaremos con detenimiento en otro punto más adelante.

### **4.1.3. ENTREGA DE BIENES INMUEBLES**

Constituye el hecho imponible la entrega de bienes inmuebles, realizadas por empresarios o profesionales

#### **A. Concepto de entrega de bienes inmuebles**

De acuerdo con la DGT<sup>160</sup> *«el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien, por lo que debe considerarse "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien»*. Conforme a lo anterior, tiene la

---

<sup>160</sup> Consulta Vinculante V1415-13 de la DGT.

consideración de entrega de bienes inmuebles la transmisión del poder de disposición que verse sobre bienes inmuebles<sup>161</sup>, pues la entrega de bienes inmuebles no se limita a la transmisión de poder a través de la compraventa, sino que a los efectos del impuesto tendrán consideración de entrega de bienes inmuebles: la construcción, ejecución de obras inmobiliarias y la transmisión de dichos bienes.

En primer lugar, tienen consideración de construcción las edificaciones, debiendo entenderse éstas de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 LIVA: *«se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente»*, por lo que Bastida Peydro aprecia la concurrencia de tres requisitos: existencia de una construcción, unión permanente al suelo o a otros inmuebles y posibilidad de utilización autónoma e independiente<sup>162</sup>.

---

<sup>161</sup> El concepto de bienes inmuebles o qué se debe entender por bien inmueble se encuentra estipulado en el artículo 334 CC, según el cual son bienes inmuebles: *«1.º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo. 2.º Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble. 3.º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto. 4.º Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo. 5.º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma. 7.º Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse. 8.º Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas. 9.º Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa. 10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles»*.

<sup>162</sup> BASTIDA PEYDRO, M. "El concepto de edificación a efectos del IVA: especial mención a los huertos solares y a las instalaciones de producción solar fotovoltaicas". *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* nº 17, 2021.

En segundo lugar, y respecto de la ejecución de obras<sup>163</sup>, la aportación de materiales por el constructor es especialmente relevante en el IVA, pues se establece que tendrán consideración de entrega de bienes conforme al artículo 8 de la LIVA «*Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible*», y conforme al artículo 11 de la LIVA son prestaciones de servicios «*Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley*». Sin embargo, esta precisión carece de trascendencia en el IPSI, pues este último considera entrega de inmuebles toda ejecución de obra y, en consecuencia, las ejecuciones de obra que se realicen en el ámbito territorial de Ceuta y Melilla; luego tendrán consideración en cualquier caso de entrega de bienes inmuebles con independencia del valor de la aportación de los materiales<sup>164</sup>. Así lo manifiesta la DGT<sup>165</sup> al disponer sujeta a IPSI como entrega de bienes inmuebles las ejecuciones de obra con independencia de la aportación de materiales con la que se realice.

A su vez, la ejecución de obra en el IPSI y en el IVA puede tener por objeto la construcción o rehabilitación. Los anteriores conceptos se encuentran definidos en los artículos 6 y 20.22º.B) de la LIVA<sup>166</sup> respectivamente.

---

<sup>163</sup> Vid, art. 1588 CC artículo 1588 del CC que «*puede contratarse la ejecución de una obra conviniendo en que el que la ejecute ponga solamente su trabajo o su industria, o que también suministre el material*».

<sup>164</sup> El concepto de entrega de bienes respecto a las ejecuciones de obra presenta mayores limitaciones en el IVA que en el IPSI, pues en el IVA estas pueden tener consideración de prestación de servicio en atención al valor de los materiales aportados, si el coste de estos resultase igual o inferior al 40%; mientras en el IPSI no se produce tal distinción, pues el propio concepto de entrega de bienes inmuebles incluye todas las ejecuciones de obra sin que remita su consideración a la LIVA.

<sup>165</sup> Consulta Vinculante V1162-09 de la DGT.

<sup>166</sup> Vid. Art. 20.22ºB) de la LIVA «*A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos: 1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por*

Por último, se establece una incompatibilidad en orden a su concurrencia con otro impuesto estatal, por lo que el tráfico inmobiliario no tributará, a la vez, por IVA o IPSI y por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante ITPO). Esto significa que la misma transmisión o acto jurídico inmobiliario no puede estar sujeto a ambos impuestos al mismo tiempo, y deberá tributar solo por uno de ellos.

Pues si el hecho imponible en el IPSI es *«las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el ámbito territorial de las Ciudades de Ceuta y Melilla, realizadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de sus actividades»*<sup>167</sup>, y en el IVA *«Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes*

---

*ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo. Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes: a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica. b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados. c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante. d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores. e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados. Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada: a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería. b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios. c) Las obras de rehabilitación energética. Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables».*

<sup>167</sup> Vid. Art. 3.c) LIPSI.

y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»<sup>168</sup>. El ITPO grava «las transmisiones onerosas por actos inter-vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas», luego la transmisión de un bien inmueble supondría la realización del hecho imponible de estos impuestos<sup>169</sup>.

A fin de evitar la doble imposición, se establece en la LIVA que «Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados»<sup>170</sup>; de esta manera prevalecerá el IVA frente a este último, al igual que el IPSI, pues su propia normativa establece, en caso de que «En ningún caso, los actos del tráfico inmobiliario tributarán a la vez por este Impuesto y el que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, aplicándose, a efectos de su incompatibilidad, las normas de la legislación común»<sup>171</sup>.

## **B. Realizadas por empresario o profesional**

Es requisito necesario para que queden sujetas estas operaciones al impuesto que se trate de actividades realizadas por empresarios o profesionales. En

---

<sup>168</sup> Vid. Art. 4.Uno LIVA.

<sup>169</sup> IVA e IPSI se diferencian por el ámbito territorial en el que se entienda realizado el hecho imponible, y los anteriores y el ITPO por el sujeto pasivo, empresario o profesional. Así, como regla general, la entrega de bienes inmuebles en el ámbito territorial de Melilla por empresario o profesional le será de aplicación lo dispuesto en el IPSI, la entrega de bienes inmuebles en el ámbito territorial de la Península por empresario o profesional devengará IVA, y la entrega de bienes inmuebles por quienes no ostenten la condición de empresario o profesional estará sujeta a ITPO con independencia del ámbito territorial.

<sup>170</sup> Vid. Art. 4.Cuatro LIVA.

<sup>171</sup> Vid. Art. 3.c) LIPSI.

cuanto a la entrega de bienes inmuebles, especifica la LIVA en su artículo 5.Uno.d) que se considerara empresarios o profesiones *«Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente»*.

El TS<sup>172</sup> dictamina que *«Ha de partirse de la base de que el Impuesto sobre el Valor Añadido es incompatible con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, razón por la cual resulta relevante averiguar si, una transmisión como la realizada en este caso se encuentra o no sujeta a IVA , por la sola condición de sociedad de la parte transmitente -una sociedad limitada- o , si, por el contrario, su calificación de sujeto pasivo de IVA vendrá integrada por su condición de empresario o profesional»*. En este sentido, la sujeción a IVA, IPSI o ITP vendrá determinada por el sujeto pasivo.

De este modo, “dependiendo de que sea un tipo u otro de sujetos el que realice el acto o se encuentre en la situación sobre la que se estructure el hecho imponible, podrá entenderse este realizado o no. De otro lado, también puede suceder que dependiendo de que el acto lo realice un tipo u otro de sujetos o que la situación se dé con relación a un sujeto que tenga unas u otras características, se podrá entender que se ha realizado el hecho imponible de un impuesto u otro. La consideración material del acto o situación sobre la que se pueden configurar hechos imponibles puede ser similar para dos impuestos, de forma que lo que determine que se realiza el hecho imponible de uno u otro impuesto sea la clase de sujeto que lo realice”<sup>173</sup>.

### **C. Habitualidad y ocasionalidad**

---

<sup>172</sup> AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO 6952/2020, de 10 septiembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:6952<sup>a</sup>.

<sup>173</sup> LOPEZ ESPADAFOR, C. “Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible”. *Revista española de derecho financiero*, nº 150, 2011. Pg. 365.

No existe mención acerca de la habitualidad, por lo que comprenden el hecho imponible tanto las actividades realizadas a título habitual como ocasional, máxime cuando el concepto de empresario establecido en la LIVA y aplicable en el IPSI determina que tendrán tal consideración *«Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente»*.

Conforme a lo anterior el TSJ de Castilla y León, Burgos<sup>174</sup> especifica que *«la regla general es que las actividades empresariales o profesionales hayan de realizarse con habitualidad. Sin embargo, y como excepción, el propio art. 5.1 d). "Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente". Por consiguiente, de la literalidad del precepto se deduce, que a diferencia de lo que ocurre en la regla general, en la que la nota de habitualidad califica subjetivamente al empresario o profesional , en el supuesto del art. 5.1 d) la calificación de empresario no depende de la habitualidad , sino de la nota objetiva consistente en la realización de determinadas operaciones, y entre ellas, la urbanización, la promoción y construcción de edificaciones para su venta, aunque se realicen ocasionalmente»*.

#### **D. Ámbito territorial**

La prestación de servicios debe entenderse localizada en el ámbito territorial de Melilla; en este sentido, las reglas de localización son las establecidas en el IVA por remisión de la LIPSI y de la Ordenanza Fiscal.

---

<sup>174</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN, BURGOS, 6438/2006, de 16 diciembre de 2006, ECLI:ES:TSJCL:2006:6438.

#### 4.1.4. CONSUMO DE ENERGÍA

La LIPSI somete a gravamen única y exclusivamente el consumo de energía, *«El consumo de energía eléctrica, que será gravado en fase única, al tiempo de su facturación a los usuarios por las empresas distribuidoras, que repercutirán el Impuesto sobre el importe total facturado. No se someterán al Impuesto la producción ni la importación de energía eléctrica»*. Por lo que se establece una exención en los propios términos de la LIPSI respecto a la producción e importación de energía.

Asimismo, se ha de tener en consideración la Orden HAC/1164/2019, elaborada por el Ministerio de Hacienda, donde se indica que *«por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora, cuya unidad es 100 kilovatios por hora (kw/h). Cuando en la factura se distinga entre energía “activa” y “reactiva”, sólo se computará la primera»*. El IPSI grava el consumo, por tanto, su tributación será proporcional al reporte de gasto de energía eléctrica dentro de la Ciudad de Melilla que realice la persona natural o jurídica que debe realizar el pago; esto se reflejará en la factura correspondiente, para así determinar la base imponible sobre la cual se aplicará el tipo impositivo aplicable y, al ser un impuesto indirecto, traslada su carga fiscal al consumidor final a través del precio final del bien o servicio gravado.

La energía tiene consideración de bien mueble conforme al artículo 8 de la LIVA *«tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía»*, siendo este de aplicación en el IPSI por remisión del concepto de entrega de bienes<sup>175</sup>, por lo que tanto para el IVA como para el IPSI la energía es bien mueble.

---

<sup>175</sup> En este sentido, la Ordenanza Fiscal de operaciones interiores dispone en su artículo 3.2 que *«se considerará que las operaciones que constituyen el hecho imponible del Impuesto tienen el mismo sentido y significado que el establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para los conceptos de edificaciones, entrega de bienes, entrega de bienes muebles producidos o elaborados, transformación, prestación de servicios y entrega de bienes inmuebles»*.



Lo anterior podría conducir a considerar tal operación sujeta por la realización del hecho imponible de producción o elaboración de bien mueble si no fuera por la exención prevista por el IPSI. De este modo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía<sup>176</sup> vino a determinar que la actividad de producción de energía no se encuentra sujeta al IPSI y, por tanto, no es de aplicación la deducción prevista en cuanto a la importación de equipos necesarios para el desarrollo de la actividad industrial, objeto de estudio en el epígrafe correspondiente a deducciones y devoluciones de este capítulo.

Respecto a la diferencia más notoria entre IVA e IPSI es la entrega de bienes muebles, constituyendo hecho imponible del primero, pero no así del segundo salvo la producción o elaboración de bienes muebles y siendo este consumo de energía otra excepcionalidad con matizaciones pues requiere que sea gravado en fase única por la empresa distribuidora y al tiempo del consumo.

Recientemente la DGT<sup>177</sup> se ha pronunciado sobre la sujeción al IPSI por la entrega de energía previamente adquirida a la entidad distribuidora y posteriormente suministrada a usuarios finales por la consultante *«respecto de las entregas de electricidad que realiza la entidad consultante a los usuarios finales, según parece inferirse del escrito de consulta, se trataría de una entrega por parte de la consultante en nombre propio a los consumidores finales de la energía eléctrica previamente adquirida a la entidad distribuidora. En estas circunstancias, debe señalarse que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3, letra d), de la Ley 8/1991, transcrito anteriormente, el consumo de energía eléctrica constituye el hecho imponible del IPSI, no obstante, el mismo será gravado en fase única al tiempo de su facturación por parte de las empresas*

---

<sup>176</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA ANDALUCÍA 3237/2004 del 14 de mayo de 2004 ECLI:ESTSJAND:2004:3237.

<sup>177</sup> Consulta Vinculante V3331-23 de la DGT.

*distribuidoras. Por tanto, la entrega de energía eléctrica por parte de la consultante a los consumidores finales no se encontrará sujeta al IPSI, en la medida en que la misma ya se ha encontrado gravada en la fase de su adquisición por parte de la consultante a la entidad distribuidora de la misma».*

En este sentido, apreciamos una gran diferencia respecto al IVA, pues en este impuesto estará sujeta la producción de energía eléctrica a través de placas fotovoltaicas por persona física o jurídica, cuando esta se transmite a la red recibiendo una contraprestación, pues tendrá la consideración de entrega de bienes y la condición de empresario o profesional, conforme a DGT<sup>178</sup>. Por el contrario, en el IPSI, la producción estaría exenta; solo se gravaría el consumo a través de la facturación por parte de las empresas distribuidoras, por lo que la operación de venta de energía eléctrica a la compañía suministradora estaría no sujeta al IPSI, pues no se gravan en sí las entregas de bienes, quedando fuera del ámbito de aplicación el comercio respecto a la energía.

Cuestión distinta a la anterior, será el supuesto en que una sociedad realice operaciones de compra y venta de energía eléctrica suscribiendo contratos de compra y de opción de venta sobre la energía eléctrica; los adquirentes de la opción tienen la facultad de decidir la realización o no del contrato de compraventa preconfigurado, constituyendo una prestación de servicios sujeta al IVA<sup>179</sup> y al IPSI, pues en este último, a pesar de especificar que se gravará el consumo de energía eléctrica y que estará exenta la actividad de producción e importación, nada menciona acerca de las prestaciones de servicio.

Es necesario precisar respecto a la energía eléctrica que, aunque la LIPSI solo grave el consumo y declare no sujeta la producción e importación, sí que estará sujeta la prestación de servicios que tenga por objeto la energía eléctrica;

---

<sup>178</sup> Consulta Vinculante V1577-10 de la DGT.

<sup>179</sup> GASCÓN ORIVE, A. y LONGAS LAFUENTE, A. *IVA práctico*. CEF legal. 2022. Pg. 17-20.

debiendo atender a la naturaleza del contrato y no al objeto de este, pues conforme a lo anterior, nos encontraríamos ante un contrato de comisión de venta en nombre ajeno, en que se produce una prestación de servicios del comisionista (el intermediario en la venta de energía) al comitente (quien efectúa el encargo, el productor de energía), por lo que no debemos caer en el error de considerar que, cuando el objeto del contrato venga referido a la energía eléctrica, este quedará exento de tributación, sino que dependerá de la configuración del contrato, pudiendo calificarse como entrega exenta o como prestación de servicios sujeta.

Igualmente, constituye otra cuestión controvertida la referida en la sentencia del TSJ de Madrid<sup>180</sup>, en la que la empresa de distribución eléctrica factura un 1% de IPSI por consumo y un 4% de IPSI en concepto de peaje o de uso de la red de distribución, este último concepto es facturado al cliente final ya que la empresa distribuidora lo soporta sin posibilidad de deducción, concluyendo el TSJ que su actuación no es conforme a derecho y que solo podrá recogerse en factura en concepto de IPSI el 1%.<sup>181</sup>

#### **4.1.5. AUTOCONSUMOS**

La Ley del IPSI, en ningún momento, ha señalado que las operaciones sujetas al mismo queden gravadas a título oneroso, por lo que hay que entender igualmente que, quedarán gravadas aquellas operaciones que realicen los sujetos pasivos a título lucrativo, es decir, que el IPSI grava tanto las operaciones realizadas a título oneroso como a título gratuito.

---

<sup>180</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID, 7879/2019, de 13 de junio de 2019, ECLI: ES:TSJM:2019:7879.

<sup>181</sup> De este modo, la práctica habitual es que aquellas cuotas soportadas no deducibles incrementen el precio de los bienes y servicios, sin que ello signifique que este permitido añadir en la factura en concepto de IPSI las cuotas soportadas y repercutir así el IPSI al consumidor final.

Encontramos en los autoconsumos otra distinción del IPSI respecto al IVA, pues si bien en este último constituyen el hecho imponible las operaciones a título oneroso, como así se manifiesta expresamente en el artículo 4 de la LIVA; el IPSI no hace distinciones entre título oneroso o lucrativo, por lo que su hecho imponible lo constituye toda operación, con independencia del título en que se realicen. Sin embargo, esto no implica que en el IVA las operaciones realizadas a título gratuito no queden sujetas, pues determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito se asimilan a las realizadas a título oneroso y, por ello, serán objeto de gravamen; son los denominados autoconsumos de bienes<sup>182</sup> y autoconsumos de servicios<sup>183</sup>.

Falcon y Tella<sup>184</sup> entiende que en el IVA los autoconsumos constituyen una excepcionalidad, para la que no basta el carácter gratuito, sino que además es necesario que los bienes y servicios se destinen a una finalidad ajena a la actividad empresarial o profesional, y conforme al TEAC los autoconsumos externos tratan de evitar que haya consumos que se queden sin tributar en el IVA, ya que sin esta figura del autoconsumo se quedarían sin tributar las

---

<sup>182</sup> Vid. Art. 9 de la LIVA «Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso: 1.º El autoconsumo de bienes. A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo. b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional».

<sup>183</sup> Vid. Art. 12 de la LIVA «Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: 1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo. 2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional. 3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional».

<sup>184</sup> FALCON Y TELLA, R. "La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.2.b)". *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2007.

entregas; mientras que los autoconsumos internos, lo que se busca es evitar la indebida deducción de determinadas cuotas soportadas<sup>185</sup>.

Se distinguen entre los autoconsumos internos y externos en atención a la titularidad última de los bienes o servicios. En este sentido el autoconsumo es externo cuando se produce la salida sin contraprestación de objetos o elementos de la actividad para el propio uso del sujeto pasivo o para un tercero, y será interno en la utilización de objetos o elementos de la actividad en inversiones propias o en otros sectores de la actividad. Resultarán sujetas al IVA los autoconsumos internos y externos de bienes y solo los externos en las prestaciones de servicios.

Por último, respecto a los autoconsumos en el IPSI, afirmamos que su inclusión se debe a la ausencia de mención al título por el que quedan gravadas estas operaciones, pues a pesar de que el IPSI no menciona explícitamente los supuestos de autoconsumo, estos deben entenderse gravados. La remisión de la LIPSI a la LIVA en las prestaciones de servicio<sup>186</sup> indudablemente comprende el concepto de prestación de servicio, pero a su vez podría suponer la inclusión de las operaciones asimiladas a la prestación de servicio, los autoconsumos. La ambigüedad en cuanto a la remisión de la normativa del IPSI al IVA se hace presente frente a la poca claridad de qué debe entenderse por prestación de servicios y el riesgo que supone la integración analógica y, por consiguiente, la extensión del hecho imponible a supuestos no previstos por la propia norma. Sin embargo, atendiendo a la literalidad del precepto y a la restricción con la que debe interpretarse, la remisión debe comprender el concepto de prestación de servicios y no otro, pues la LIVA no considera los autoconsumos una prestación de servicios en sí, sino que equipara su consideración.

---

<sup>185</sup> DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución: 00/00961/2019/00/00, DEL 18 DE DICIEMBRE DE 2019.

<sup>186</sup> Vid. Art. 3.c) de la LIPSI «*Las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad, en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que tales operaciones se consideren de producción o elaboración de bienes en los términos previstos en la letra a) anterior*».

En definitiva, los autoconsumos quedaran gravados conforme al IPSI por la realización del hecho imponible con independencia del título por el que se realice, ante la falta de especificación del carácter oneroso o gratuito de la entrega de bienes o prestación de servicios que constituye el hecho imponible en el IPSI. La inclusión de los autoconsumos en el IPSI en sus propios términos y no por remisión al IVA implica diferencias entre estos en cuanto al hecho imponible, pues el IVA establece distinciones entre los autoconsumos internos y externos en atención a la titularidad última de los bienes o servicios, gravando el autoconsumo interno y externo de bienes, pero solo el externo de las prestaciones de servicios. En cambio, de la redacción del IPSI se deduce que quedan sujetos los autoconsumos internos y externos tanto de bienes como de servicios al quedar sujetas todas las operaciones realizadas en su ámbito territorial con independencia del título por el que se realicen.

## **4.2. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN**

A través de la norma, el legislador ha excluido expresamente del hecho imponible una serie de supuestos que, en ningún caso, pueden formar parte de dicho ámbito. Esta delimitación constituye un mecanismo más en la determinación del hecho imponible, si bien pudiéramos considerar el hecho imponible como la delimitación positiva del impuesto, la no sujeción vendría a completarla a través de una delimitación negativa, en la que se encuadrarían aquellos supuestos que no encuentran cabida dentro del hecho imponible y que, por tanto, no originarán el nacimiento de la obligación tributaria, pues de acuerdo con el artículo 20.2 LGT, *«La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción»*.

Es, por tanto, que la delimitación negativa del hecho imponible se realiza a través de la remisión del LIPSI al IVA, contemplada en su artículo 7 por la que se establece que *«No estarán sujetas al impuesto las operaciones a las que se*

*refiere el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido».*

Estas operaciones no sujetas contempladas en el IVA y por extensión en el IPSI son las siguientes:

- A. *«La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que formen parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, siempre y cuando constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios»***

Este tratamiento fiscal tiene como objetivo facilitar la transmisión de negocios al no considerarla como una venta de bienes individualizados, sino como la transferencia de una entidad operativa. La clave aquí es la autonomía de la unidad económica transferida, es decir, su capacidad para continuar operando como un negocio sin necesidad de aportaciones significativas por parte del comprador, enfocándose en que la transmisión de negocio se realiza como un todo, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

Conforme a la DGT<sup>187</sup> *«La valoración de los requisitos de unidad económica autónoma debe realizarse en sede del transmitente, y ello con independencia que, tras la transmisión, en sede del adquirente, pudiera existir una unidad económica autónoma. Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por cada sociedad sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente».*

---

<sup>187</sup> Consulta Vinculante V0663/20 de la DGT.

Se destaca la importancia de que la transmisión permita la continuación de la actividad económica de manera autónoma. Esto no implica la transmisión de todos los elementos, pero sí implica que la falta de transmisión de elementos (incluso personales)<sup>188</sup> que afecte a la autonomía no darán lugar a la no sujeción, sino a una mera cesión de bienes o derechos, dado que el adquirente no podrá continuar de manera inmediata dicha actividad y por ende no se beneficiaría de esta no sujeción y constituyendo una entrega de bienes. Es por ello que esta no sujeción es también conocida como la transmisión del negocio en marcha.

Esta cesión de bienes que no constituye unidad autónoma del patrimonio empresarial no estaría sujeta en el IPSI con carácter general, pues este solo grava la entrega de bienes muebles que se derive de una actividad productiva. Es por tanto, que a efectos del IPSI esta no sujeción solo resultará relevante si dicho traspaso incluyera la transmisión del inmueble, operación gravada en el IPSI como entrega de bienes inmuebles.

La transmisión de negocio en marcha no implica necesariamente que deba transmitirse el inmueble, siendo necesario *«analizar si el inmueble en cuestión es necesario para el desarrollo de una actividad económica, conjuntamente con el resto de los elementos transmitidos, atendiendo a la naturaleza de la actividad y a las características propias del inmueble»*<sup>189</sup>. Además, la DGT<sup>190</sup> sostiene que aun determinada la necesidad de la transmisión del bien inmueble, esta puede sustituirse por un contrato de arrendamiento o incluso, ni ser necesario lo anterior, si el adquirente dispone de un inmueble apropiado para el ejercicio de la actividad.

---

<sup>188</sup> TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución: 00/05260/2020/00/00, del 21 de noviembre de 2022.

<sup>189</sup> Consulta Vinculante V0175/20 de la DGT.

<sup>190</sup> Consulta Vinculante V3460/19 de la DGT.



Conforme al TJUE <sup>191</sup>«constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma». Por tanto, aun cuando el inmueble sea necesario para el desarrollo de una actividad económica, no se requerirá la transmisión de este si se arrienda al adquirente de forma duradera.

No obstante, el artículo 7.5 del ITPO dispone que *«también quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido»*.

En el IVA el interés de esta no sujeción reside en que no se transmite individualmente el conjunto de bienes muebles e inmuebles al tipo del 21% de cada uno de los elementos, sino que esta transmisión del patrimonio empresarial en conjunto tributara en el ITPO al tipo del 6%. Resultando de este modo, menos oneroso para el adquirente.

En el IPSI, a diferencia del IVA, solo constituye hecho imponible la entrega de bienes inmuebles no así la de los muebles, por lo que la aplicación del IPSI en esta transmisión solo afectaría a la entrega de bienes inmuebles, si es que la hubiera, y a un tipo del 4%. Sin embargo, la no sujeción afecta al patrimonio empresarial que constituya unidad económica autónoma, con independencia de

---

<sup>191</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 10 de noviembre de 2011. En el asunto C-444/10 ECLI:EU:C:2011:724.

los bienes que la compongan. De este modo, la extensión de la no sujeción del IVA al IPSI por remisión determina que ante la transmisión del patrimonio empresarial, con independencia de la entrega de bienes muebles o inmuebles, resulte no sujeta al IPSI y por ende, deba actuarse conforme a lo establecido en el artículo 7.5 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedando sujeta a ITPO.

Si bien para el IVA esto resulta menos gravoso, para el IPSI se produce el efecto contrario, pues los bienes muebles que no constituyen hecho imponible en el IPSI quedarán sujetos al ITPO, y respecto a la entrega de bienes inmuebles si la hubiera, de quedar sujetos al IPSI le correspondería un tipo de gravamen de un 4%, frente al 6% del ITPO, eso sí, este último con una bonificación en cuota del 50%. Por lo que, de no existir tal bonificación, la exención dispuesta en la normativa del IVA y por reenvío aplicable en el IPSI implicaría un mayor gravamen.

Definitivamente de la aplicación de dicha no sujeción en el IPSI y sujeción en el ITPO resulta una mayor carga tributaria, nada comparable con el IVA, el cual sujeta la entrega de bienes muebles e inmuebles a un tipo general del 21%, frente a un tipo del 6% en el ITPO.

- B. «Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales», «las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales» y «Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario»**

Arranz de Andrés<sup>192</sup> expone que “La gratuidad en la entrega, junto con su escasa entidad económica – en términos legales, mercancías *«sin valor comercial estimable»*, objetos publicitarios que *«carezcan de valor comercial intrínseco»* –, caracterizan así este tipo de operaciones destinadas a promocionar, publicitar y dar a conocer la actividad de producción o distribución del sujeto pasivo. Insistimos, la concurrencia de estos tres requisitos resulta fundamental, de modo que la entrega de un bien cuyo valor pueda entenderse inestimable estará sujeta siempre que su finalidad evidente no sea la promoción de la actividad del sujeto pasivo”.

Las anteriores disposiciones referentes a las entregas de bienes no tienen efectos en la normativa del IPSI por no constituir la entrega de bienes muebles hecho imponible en el IPSI, con independencia de que en la actividad de producción o elaboración de bienes muebles el devengo se produzca con la entrega del bien, en cuyo caso sí que operaría en el IPSI la no sujeción de estas entregas gratuitas sin valor comercial.

Aunque el IPSI remite a la Ley del IVA en materia de no sujeción incluyendo algunas entregas de bienes, es importante destacar que muchas de las disposiciones del IVA no serán aplicables al IPSI. Esto se debe a diferencias estructurales entre ambos impuestos. Así pues, ciertas disposiciones del IVA no se trasladan directamente al IPSI o no tienen incidencia en este. Pese a contemplarse las mismas no sujeciones en el IVA e IPSI por remisión, el IVA abarca un mayor número de operaciones no sujetas al no ser algunas de estas directamente aplicables en el IPSI, lo que se traduce en un menor número de no sujeciones en este impuesto.

**C. «Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial» y «Los servicios**

---

<sup>192</sup> ARRANZ DE ANDRÉS, C. “Descuentos, promociones y sistemas de fidelización de la clientela en el IVA” *Quincena fiscal*, nº 14, 2013.

***prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo»***

Es precisamente la ajenidad que reviste a este tipo de relacionales la determinante de que no tengan a consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA y del IPSI, pues carecen de la independencia que requiere esta condición y dado que se realizan actividades por cuenta ajena y no verdaderas actividades económicas de manera independiente, las operaciones que realizan no constituyen hechos imposables para el IVA ni para el IPSI. En consecuencia, los servicios que prestan como parte de su empleo no están sujetos a este impuesto.

Las consultas vinculantes V2741-17<sup>193</sup> y V0048-18<sup>194</sup> matizan al respecto que *«lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7 en sus apartados 5º y 6º de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos al Impuesto»*, haciendo referencia a los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial y a los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.

**D. El autoconsumo de bienes y servicios siempre que el sujeto pasivo no haya tenido derecho a la deducción total o parcial de la cuota**

---

<sup>193</sup> Consulta Vinculante V2741-17 de la DGT.

<sup>194</sup> Consulta Vinculante V0048-18 de la DGT.

**soportada al realizar la adquisición o importación del bien transmitido<sup>195</sup>.**

Matizando que el IPSI considerar sujetas todas las operaciones con independencia del título oneroso o gratuito con el que se realice, el IVA solo lo hace respecto a las operaciones realizadas a título oneroso, incluyendo solo determinadas operaciones realizadas a título gratuito, a las que con carácter excepcional les otorga un tratamiento asimilado a las entregas de bienes o prestaciones de servicios, son los denominados autoconsumos. Debiendo distinguir entre el autoconsumo interno y externo, en función de si se produce salida efectiva del patrimonio personal. Para el IVA están sujetos los autoconsumos internos y externos de la entrega de bienes y los autoconsumos externos de la prestación de servicios. Apreciándose por tanto diferencia en cuanto a las prestaciones de servicios realizadas a título gratuito para fines internos, es decir prestados por y para la propia empresa, autoconsumos internos de servicios sujetos a IPSI, pero no a IVA.

El artículo 7 LIVA declara no sujetos aquellos autoconsumos que no generen derecho a deducción. En este sentido, si atendemos a una interpretación literal de la LIVA la cual recoge el término de autoconsumo y lo limita excluyéndolo de las prestaciones de servicios realizadas a título gratuito para fines internos, el precepto anteriormente citado no sería extensible a estos supuestos, pues no tienen consideración de autoconsumo a efectos del IVA.

---

<sup>195</sup> Vid. Art. 7.7º de la LIVA. Estarán exentas «Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones. Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio».

Lo anterior adquiere especial relevancia dada la configuración del IPSI como un impuesto acumulativo sin derecho a deducción de las cotas soportadas, salvo en el caso de bienes adquiridos o importados que se utilicen en las actividades productivas o de elaboración de bienes, ya que en virtud de esta disposición dichas operaciones quedarían no sujetas a IPSI, y si en cambio las prestaciones de servicios realizadas a título gratuito para fines internos. Pues esta exención se realiza remitiendo a preceptos concretos de la LIVA en la que se regulan los autoconsumos de bienes internos y externos y los autoconsumos de servicios externos.

Con la finalidad de poner en contraste la diferente aplicación entre el IVA y el IPSI se exponen los siguientes ejemplos:

- Empresa de carpintería que se dedica a la fabricación de muebles y decide regalar a sus clientes junto con la compra unos llaveros que ha adquirido previamente.
  - o IVA: la adquisición de estos llaveros es una actividad que no genera derecho a deducción, dado que el art.95 LIVA dispone que *«no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional»* por ende, la entrega de estos llaveros no está sujeta a IVA.
  - o IPSI: la entrega de bienes no resulta sujeta ya que no deriva de una actividad de producción o elaboración de bienes muebles.
  
- Empresa de carpintería, que se dedica a la fabricación de muebles y decide regalar a sus clientes junto con la compra una caja de decoración de madera igualmente fabricada por ellos.
  - o IVA: la empresa adquiere los elementos necesarios que utiliza en el proceso de fabricación para lo que soporta un IVA que posteriormente

se deduce, por tanto, esta actividad de autoconsumo externo está sujeta a IVA.

- IPSI: resultan las mismas consideraciones, en cuanto se trata de una actividad de fabricación o elaboración de bienes muebles.
  
- Empresa de carpintería que se dedica a la fabricación de muebles y decide fabricar una estantería para sus oficinas.
  - IVA: autoconsumo sujeto al IVA.
  - IPSI: autoconsumo sujeto a IPSI.
  
- Empresa de iluminación que se dedica a la venta de bombillas, y emplea estas mismas en su local.
  - IVA: autoconsumo sujeto a IVA.
  - IPSI: no sujeta la entrega de bienes.
  
- Empresa de marketing que presta servicios de creación de páginas webs, que decide tener una atención con el cliente que presenta doble actividad, regalándole la segunda web.
  - IVA: La empresa incurre en unos gastos por la prestación de este servicio, tales como la adquisición de un dominio o el alojamiento de los datos en un servidor, estos gastos a su vez son deducibles por estar relacionados directamente con la actividad, por tanto, se trata de un autoconsumo externo sujeto a IVA.
  - IPSI: en el IPSI estos gastos no son deducibles por no derivar de actividad de producción o elaboración de bienes, estando por tanto el autoconsumo no sujeto a IPSI.
  
- Empresa dedicada al marketing que presta servicios de creación de páginas webs y crea su propia web sin coste alguno.

- IVA: se trata de una operación no sujeta en cuanto se realiza a título gratuito y no tiene consideración de autoconsumo al ser prestaciones de servicios realizadas a título gratuito para fines internos.
- IPSI: se trata de una operación sujeta, pues su hecho imponible abarca las operaciones realizadas a título oneroso y gratuito. Además, al no tener cabida en la definición de autoconsumo que ofrece la LIVA no resultara de aplicación la no sujeción por no deducibilidad de las cuotas y por ende esta operación resultara sujeta a IPSI.

Como puede verse, resulta desmesurado, a la vez que incongruente, que un servicio prestado quede no sujeto cuando se realiza para tercero y sujeto cuando se realiza en beneficio de la propia empresa.

Las diferencias entre el hecho imponible en el IPSI e IVA se hacen latentes en este supuesto, al contemplar la LIPSI todas las prestaciones de servicios sujetas con independencia del título, y no así el IVA. De este modo, la ausencia de título exigido en el IPSI nos hace entender que el hecho imponible resulta sujeto cuando se realiza a título oneroso y a título gratuito, no así el IVA que especifica que el hecho imponible debe realizarse a título oneroso sin perjuicio de que considere algunas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito asimiladas a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas. A su vez, el concepto de prestación de servicios en el IPSI se remite a la LIVA, pero esta remisión debe entenderse en exclusiva a las prestaciones de servicios y no a las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

La LIVA al delimitar los supuestos no sujetos no necesita excluir a las prestaciones de servicios internas, pues no constituyen para él hecho imponible, no así para el IPSI. En este sentido, los supuestos de no exención en el IVA que se refieren a los autoconsumos deben entenderse en sus propios términos, atendiendo a lo que la LIVA considera por autoconsumo, es decir, las entregas



de bienes a título gratuito internas y externas y las prestaciones de servicios a título gratuito externas.

En materia tributaria, la interpretación analógica se utiliza con restricciones, especialmente en lo que respecta a posibles beneficios fiscales. El TSJ del País Vasco<sup>196</sup> mantiene que *«se apuesta por la interpretación rigurosa tanto de los requisitos materiales como de los formales en materia de beneficios tributarios, en función de su afectación al principio constitucional de la generalidad en el sostenimiento de las cargas públicas»*. El TSJ de Andalucía<sup>197</sup> sostiene la prohibición de interpretación analógica que vaya más allá de los términos de la exención.

Según el principio de legalidad tributaria, los tributos y sus elementos esenciales deben estar claramente definidos por la ley. Esto implica que las no sujeciones y exenciones tributarias deben interpretarse de manera restrictiva. La interpretación analógica puede aplicarse para definir situaciones tributarias no contempladas explícitamente en la ley, siempre que no se trate de crear nuevos tributos, exenciones o beneficios fiscales no previstos en la ley. En el caso de las exenciones, la tendencia es no aplicar la interpretación analógica para ampliar el alcance de estas exenciones más allá de lo estrictamente establecido por la normativa vigente, asegurando así la seguridad jurídica y la equidad en el sistema tributario.

Hasta la fecha, no existe pronunciamiento por la DGT ni jurisprudencia sobre los autoconsumos en materia de IPSI, por lo que nos acogemos a lo resaltado en el párrafo anterior.

---

<sup>196</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO 3772/2003, del 3 de Octubre ECLI:ES:TSJPV:2003:3772.

<sup>197</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA 746/2000, de 19 de enero del 2000. ECLI: ES:TSJAND:2000:746.

Lo anterior, subraya la idea de que el intento de asimilar el IPSI al IVA puede llevar a distorsiones en la regulación del primero, debido a que se tiende a regular el IPSI con base en las normas y estructura del IVA, pasando por alto las características únicas y fundamentales del IPSI. La esencia del IPSI, diseñado para adaptarse a las particularidades de estas Ciudades Autónomas, puede verse comprometida si se le trata simplemente como una variante del IVA sin considerar sus diferencias intrínsecas. Por lo tanto, es crucial reconocer y respetar las singularidades del IPSI al desarrollar su marco regulatorio, a fin de evitar incongruencias como la anteriormente expuesta.

En este sentido, pese a que la remisión proporcione claridad normativa y no comprometa el principio de seguridad jurídica, conforme al capítulo III, se hace necesaria además de regulación propia que atienda a sus singularidades, mayor claridad en cuanto a las diferencias y similitudes del IPSI y el IVA, así como la extensión, límites y alcance de las remisiones.

Vistos los anteriores supuestos, se hace imperativo la inclusión de la no sujeción, como delimitación negativa del hecho imponible, a las prestaciones de servicios internas, que, si bien no constituyen hecho imponible en el IVA, si lo hacen en el IPSI y por ende, la remisión de las no sujeciones no atiende a las necesidades específicas del IPSI.

**E. «Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la Administración sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria»**

De acuerdo con Moya-Angeler Pérez-Mateos y Portillo Navarro<sup>198</sup>, “Hemos de tener en cuenta que las actividades realizadas por los Entes públicos son de muy diversa índole en el régimen de aplicación tributaria, en el que por una parte, nos encontramos con entregas, y prestaciones de servicios ofrecidas por el ente en el desarrollo de la función pública, que como autoridad puede ejercer y, por otro lado, nos encontramos con otro tipo de actividades en las que dicho ente compite con los particulares, no actuando por tanto como Ente público, sino más bien, como empresario o profesional y, por último, nos encontramos con aquellas actividades que con independencia de todo lo anteriormente expuesto, por el mero hecho de estar reguladas mediante ley, el hecho imponible realizado por el Ente público se encuentra como sujeto o no sujeto al IVA”<sup>199</sup>.

Si bien, el artículo 7.8 de la LIVA en su redacción casi inicial excluía de la no sujeción «*cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles*». Fernández Pavés<sup>200</sup>, ya señalaba que para la determinación de la sujeción o no “lo realmente determinante es si la realizan como autoridad o ejerciendo funciones públicas o por el contrario bajo la condición de empresario o profesional a efectos de la

---

<sup>198</sup> MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M. y PORTILLO NAVARRO, M.J. “La prestación del servicio público por parte del ente local a efectos de la Ley 37/1992, del IVA”. *Crónica tributaria*, nº 138, 2011, pg. 82-83.

<sup>199</sup> Conforme al artículo 7.8.f) LIVA, en todo caso estarán sujetas: «a') Telecomunicaciones. b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c') Transportes de personas y bienes. d') Servicios portuarios y aeroportuarios y servicios de administración de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior. f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h') Almacenaje y depósito. i') Las de oficinas comerciales de publicidad. j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k') Las de agencias de viajes. l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. m') Las de matadero».

<sup>200</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. “Propuestas de mejora en la regulación de la no sujeción al IVA de las Entidades Locales al hilo de la reforma del sistema tributario español. En Encuentro de derecho financiero y tributario” La reforma del sistema tributario español 3º EDICIÓN. Instituto de Estudios Fiscales, 2015. p. 64.

Directiva-IVA. Sin embargo, para el artículo 7.8 LIVA esto último no se tiene en cuenta, pues al revestir forma mercantil ya directamente quedan excluidas de la no sujeción sin excepción alguna, aunque queden sometidas al Derecho público en su actuación”. Si bien, esta exclusión ha sido ya superada, dada la supresión de la anterior redacción, resultará relevante en cuanto a la próxima no sujeción objeto de estudio referente a las concesiones y autorizaciones administrativas.

En este sentido, Fernández Pavés<sup>201</sup> distingue dos criterios respecto a la no sujeción de actuación de la Administración: la naturaleza del sujeto que realiza la actividad (criterio subjetivo) y la manera en que se presta el servicio (criterio objetivo). De este modo, debemos entender no sujetas cuando las entregas de bienes y prestaciones de servicios se realizan por alguna Administración pública, aunque estas Administraciones no realicen materialmente el servicio, se considera que cumplen con el criterio si el servicio se presta a través de herramientas, instrumentos, medios propios personificados, o entidades del sector público que dependan de ella.

#### **F. Las concesiones y autorizaciones administrativas excepto las relativas a puertos, aeropuertos y vías ferroviarias**

“La administración, en un primer momento, consideró sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos locales en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, mediante contraprestación consistente en un precio público. Según esta interpretación ello no ocurría si la «contraprestación» presentaba naturaleza tributaria (normalmente una tasa), o las operaciones fueran realizadas al margen o con independencia de dichas actividades empresariales. Sin embargo, se reconocía que el hecho de que la contraprestación consistiera en un precio público «no es un criterio valido para determinar automáticamente el carácter empresarial de la

---

<sup>201</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. “Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones públicas al IVA”; *Quincena Fiscal*, nº 7. 2021.

actividad y, por tanto, la sujeción al impuesto de dichas operaciones”<sup>202</sup> Este criterio administrativo ha estado tan arraigado desde la introducción del IVA en nuestro país, que la propia Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, al exigir por una concesión administrativa un precio público en lugar de una tasa, tuvo que incorporar (en su disposición adicional octava) al ámbito de la no sujeción en el IVA «*la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos*». Tal era el convencimiento de que, en caso contrario, la mutación del recurso llevaba aparejada, inevitablemente, la sujeción al impuesto de las concesiones”<sup>203</sup>.

Una concesión administrativa es una acción mediante la cual una Administración otorga el derecho a utilizar servicios públicos o utilizar bienes del dominio público en condiciones específicas y por un período de tiempo limitado. Esta actividad se considera un acto de autoridad pública y no una prestación de servicios o entrega de bienes en el sentido económico del IVA, de ahí la no sujeción a este. Sin embargo, la operación de un puerto está sujeta al IVA porque, a diferencia de la propia concesión, que es un acto de autoridad pública, la operación de un puerto está relacionada con el desempeño económico. De igual modo y por idénticos fundamentos la no sujeción tampoco se extiende a las concesiones administrativas de aeropuertos y vías ferroviarias.

**G. «las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas»**

El Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas define las operaciones realizadas por las

---

<sup>202</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Los entes locales como sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido: una visión general”. *Crónica tributaria*, nº 118. 2006. Pg. 70-71.

<sup>203</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Los entes locales como sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido: una visión general”. *Instituto de estudios fiscales*, nº 18. 2005, Pg. 14.

comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas como *«Los usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deberán constituirse en comunidades de usuarios. Cuando el destino dado a las aguas fuese principalmente el riego, se denominarán comunidades de regantes; en otro caso, las comunidades recibirán el calificativo que caracterice el destino del aprovechamiento colectivo»*. De este modo, la no sujeción a IVA e IPSI de dichas operaciones *«es un supuesto puntual y específico que implica la no sujeción de las operaciones efectuadas exclusivamente por la Comunidades de Regantes, y no por otro tipo de comunidades o entidades»*<sup>204</sup>.

En una de sus sentencias el TS<sup>205</sup> concluye que *«cualesquiera operaciones que realice una comunidad de regantes distintas de aquellas en la que puede entenderse que ejerce una función pública, esto es, diferentes de la ordenación y aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de los comuneros, han de reputarse sujetas al impuesto sobre el valor añadido»* por el contrario la no sujeción a IVA y a IPSI requiere la cualidad de organismo público, y el ejercicio de la actividad en condición de autoridad pública, lo que subraya la falta de la condición de empresario o profesional para la realización del hecho imponible.

#### **H. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago**

De igual modo la misma suerte correrán las tarjetas regalo, no sujetas a IVA pues *«lo que realmente se está entregando es un medio de pago de los bienes*

---

<sup>204</sup> Consulta Vinculante V0024-14 de la DGT.

<sup>205</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 3967/2011 del 13 de junio de 2011 ECLI:ES:TS:2011:3967.

y servicios»<sup>206</sup>. Existiendo excepciones a lo anterior y siendo la sentencia del TJUE<sup>207</sup> la que desglosa los elementos claves de la sujeción o no a IVA:

- *«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios» y «por consiguiente, el IVA puede ser exigible en el momento o después del devengo, pero, salvo disposición contraria, no antes»*
- *«Están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios y no los pagos efectuados como contraprestación de éstas», «a fortiori, no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados».*
- Como excepción a lo anterior señala a *«las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios», en cuyo caso «la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios. Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación»*

De igual modo, “un bono es un instrumento que se acepta como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios. A este respecto se ha de diferenciar entre bonos univalentes (aquello respecto de los cuales se conoce el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios) y bonos polivalentes (cualquier bono que no sea un bono univalente)”<sup>208</sup>.

---

<sup>206</sup> Consulta Vinculante V0397-08 de la DGT

<sup>207</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006. Asunto C-419/02.

<sup>208</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “La fiscalidad de los bonos univalentes y polivalentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 23. 2023.

Por su parte, el TEAC<sup>209</sup> concluye que las tarjetas regalo canjeables en la Península o Ceuta y Melilla, no están sujetos a IVA ante la falta de concreción del lugar donde se adquirirán los bienes y servicios.

En definitiva, las tarjetas regalo se clasifican en univalentes y polivalentes, con distintas implicaciones. Las tarjetas univalentes, permiten la compra de productos específicos o de productos que tienen el mismo tipo impositivo y solo pueden usarse en la Península y Baleares y llevan el IVA incluido desde el momento de la venta. Esto se debe a que el tipo de gravamen aplicable ya es conocido. Por otro lado, las tarjetas polivalentes, aplicables a una variedad de productos con diferentes tipos impositivos o en múltiples países o territorios como Ceuta, Melilla y Canarias, no incluyen el impuesto en el momento de la venta. En este caso, el impuesto se aplica cuando el titular de la tarjeta realiza una compra, ya que es el momento en que se define el producto específico y, por lo tanto, el impuesto y tipo impositivo correspondiente. Y viceversa respecto al IPSI.

### **4.3. EXENCIONES**

Son operaciones exentas aquellas que, aun estando sujetas al IPSI, quedan expresamente excluidas de tributación por disposición legal. Es decir, se dan todos los requisitos del hecho imponible, pero su realización no origina el nacimiento de la obligación tributaria, en términos de la LGT “*son supuestos de exención aquellos que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*” (art. 20).

---

<sup>209</sup>TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución: 00/00390/2016/00/00, de 18 de diciembre de 2019.



La realización de una operación exenta significa que no se produce el devengo del impuesto, pues a pesar de que se entienda realizado el hecho imponible no se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, y, por tanto, no ha de realizarse la repercusión, liquidación o ingreso de cuota alguna.

Las exenciones del IPSI se regulan por las mismas disposiciones que se contienen sobre esta materia en la LIVA, por remisión específica del artículo 7 LIPSI. Sin embargo, el STSJ<sup>210</sup> dispone que *«la asimilación del régimen de exenciones, tanto en operaciones interiores como en las exportaciones o en las importaciones de bienes, a lo preceptuado en la legislación común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece el art. 1º del Real Decreto-Ley 14/1996 al modificar los arts. 7, 8 y 9 de la Ley de Creación del Impuesto de 1991, en absoluto puede significar una mimética equiparación entre unas y otras exenciones tan pronto se observen las diferencias...»*.

No todas las operaciones exentas en el IVA resultan plenamente aplicables en el IPSI, por lo que, aunque para el IVA algunas actividades puedan quedar exentas no significa que reciban el mismo tratamiento en el IPSI, produciéndose efectos contrapuestos en ambos impuestos, los cuales nos corresponde analizar:

En primer lugar y respecto a la actividad de producción o elaboración de bienes muebles, esta actividad constituye explícitamente hecho imponible del IPSI, no así del IVA. Sin embargo, la producción de energía eléctrica se declara exenta en el IPSI, así como su importación, gravándose únicamente su consumo. Destacar el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía<sup>211</sup> en la que la parte actora sostenía el perjuicio que se derivaba de la exención de esta, en cuanto que ello implicaba la imposibilidad de deducción de las cuotas

---

<sup>210</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA 1379/2007, del 29 de marzo de 2007 ECLI:ES:TSJAND:2007:1379.

<sup>211</sup> Op. Cit. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA 1379/2007.

soportadas por la adquisición de bienes para el funcionamiento, mantenimiento y reparación de la planta eléctrica productora de energía, por no tratarse de actividad sujeta a IPSI la producción de energía, llegando a sostener que ello implicaba una exacción de efecto equivalente, sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia resolvió manteniendo que producción e importación se hallaban exentos por igual, sin que de ello se derivase discriminación alguna, y que solo quedaría sujeta la importación de estos elementos adquiridos para el funcionamiento, mantenimiento y reparación, en las mismas condiciones que para cualquier otra empresa, apreciando que lo verdaderamente discutido constituía el derecho a la deducibilidad, siendo la ausencia de este conforme a derecho de acuerdo con la normativa del IPSI.

En segundo lugar y respecto a la actividad comercial, el IVA declara exentas determinadas entregas de bienes muebles, sin embargo, para el IPSI estas transacciones no constituyen hecho imponible del impuesto, salvo que se realice por el productor o fabricante, por lo que no es que se exima del cumplimiento de la obligación tributaria a la actividad comercial, sino que no se entiende realizado el hecho imponible.

Por último, en cuanto a la entrega de bienes inmuebles, el hecho imponible se produce por la entrega de dichos bienes, actividad que abarca tanto la construcción, ejecución de obras, rehabilitación y transmisión de bienes inmuebles, con independencia de la naturaleza de los terrenos (suelo urbano, urbanizable o rústico), realizadas por empresario o profesional. No obstante, algunas de estas operaciones resultarán exentas en el IVA y por extensión en el IPSI, siendo posible renunciar a tal exención en el IVA, pero no así en el IPSI.

- La transmisión de terrenos por parte de un empresario o profesional se concibe como una actividad susceptible de tributación bajo el IVA y el IPSI. No obstante, es pertinente señalar que dicha actividad puede hallarse exenta de tributación, en función de la naturaleza específica del suelo en cuestión. En términos concretos, los terrenos edificables están

sujetos a IVA o IPSI, aquellos terrenos de carácter rústico y no edificables gozan de una exención, si bien existen excepciones relevantes a tener en cuenta pues la exención no abarca los terrenos no edificables urbanizados o en curso de urbanización, así como los edificados<sup>212</sup>.

- La primera transmisión de bienes inmuebles está sujeta a IVA o IPSI, y cuando la transacción se realiza por un promotor<sup>213</sup>. Sin embargo, la ley declara exentas las segundas y ulteriores transmisiones de bienes inmuebles, pese a que dichas operaciones se entiendan igualmente realizadas por persona empresario o profesional de acuerdo con la LIVA<sup>214</sup>.

---

<sup>212</sup> Vid. Art. 20.Uno 20º de la LIVA. «La entrega de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa. La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables: a) Terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas».

<sup>213</sup> La persona física se transforma en promotor a efectos fiscales si el objetivo final es la venta, adjudicación o cesión del inmueble, pues el artículo 5 de la LIVA atribuye la condición de empresario o profesional a quienes realizan actividades de urbanización, promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a la venta, adjudicación o cesión, aunque sea de manera ocasional.

<sup>214</sup> Vid. Art. 20.Uno.22º: «Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos donde se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones».

La sujeción a IVA, IPSI o ITPO, depende en gran medida de la condición de empresario o profesional de quien realiza operaciones sujetas a estos impuestos, siendo este criterio el determinante para la aplicación de IVA, IPSI o ITPO, y el ámbito territorial para la distinción entre IVA o IPSI. Sin embargo, añade el ITPO que *«quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido»*<sup>215</sup>, por lo que estas exenciones en las transacciones inmobiliarias se encuentran sujetas al ITPO.

El artículo 20. Dos de la LIVA<sup>216</sup> contempla la posibilidad de renuncia de las anteriores exenciones. Para hacer efectiva la renuncia se requiere que el adquirente tenga condición de empresario y profesional y que pueda deducirse las cuotas soportadas por la adquisición del bien o que realice actividades que generen derecho a deducción. La renuncia de estas exenciones implicará la aplicación del IVA o IPSI frente al ITP. La posibilidad de renuncia es concedida en el IVA y en el IPSI, pero en la práctica se hace inoperable en el IPSI al condicionar su aplicación a la deducción del mencionado impuesto. El IPSI es un impuesto generalmente no deducible, excepto la entrega de bienes muebles efectuada por productor o fabricante, lo que limita la aplicación de renuncia a la exención para quienes realicen tal actividad. Así, señala Cuatrecasas en la Guía

---

<sup>215</sup> Vid. Art. 7.5 ITPO.

<sup>216</sup> Vid. Art. 20.Dos de la LIVA. *«las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción»*.

fiscal para invertir en Ceuta<sup>217</sup> que “las cuotas de IPSI soportadas en las transmisiones de inmuebles no son deducibles. Al no ser deducibles nunca se cumpliría el requisito de que el adquirente “tenga derecho a la deducción total del impuesto”, ya que nunca tendrá derecho a la deducción”.

Sin embargo, aun cuando fuera posible la renuncia a la exención del IPSI en favor del ITP, la ausencia del derecho a deducir de aquel impuesto no hace interesante su aplicación dados los tipos impositivos, 4% en el IPSI y 3% ITPO<sup>218</sup>, por lo que dada la configuración del IPSI y la ausencia de derecho de deducción con carácter general, “pocos querrían renunciar a la exención, ya que la cuota de IPSI soportada como consecuencia de la renuncia no podría ser deducida”<sup>219</sup>.

#### **4.4. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE**

De acuerdo con Cubero Truyo<sup>220</sup>, “si se trata de impuestos indirectos, que llevan indefectiblemente asociada a su naturaleza real, el criterio de sujeción ha de ser sin duda la territorialidad”. De este modo, el ámbito de aplicación del IPSI está limitado, siendo este impuesto de aplicación únicamente en los territorios de Ceuta y Melilla con las diferencias que pudieran devenir de la aprobación de sus respectivas Ordenanzas Fiscales; resalta la importancia de la determinación del lugar de realización del hecho imponible, pues vincula la sujeción al IPSI de

---

<sup>217</sup> CUATRECASAS. *Guía para invertir en Ceuta*. 2011. Disponible en [https://procesa.es/wp-content/uploads/2019/12/7.1-gpiec\\_es1.pdf](https://procesa.es/wp-content/uploads/2019/12/7.1-gpiec_es1.pdf) Pg.50 (fecha de última consulta 21 de febrero de 2024).

<sup>218</sup> MORÓN PÉREZ, M. D. C “La financiación de las Ciudades Autónomas: la demandada reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación”. *La reforma de la financiación territorial*. Tirant lo Blanch. 2017. Pg. 557.

<sup>219</sup> Op. Cit. CUATRECASAS. 2011. Pg.93.

<sup>220</sup> CUBERO TRUYO, A. “Operaciones internacionales en el IVA: la consolidación del principio de tributación en destino”. *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*. Tirant lo Blanch. 2016. Pg. 7

las operaciones descritas anteriormente, además de servir de instrumento para evitar la doble imposición

Señala la LIPSI que las operaciones sujetas al hecho imponible determinado en ella deben de localizarse en el ámbito territorial de Ceuta o Melilla. Conforme a lo anterior estarán sujetas: las entregas efectuadas por el productor o fabricante realizadas en dicho territorio, así como las importaciones a estas ciudades; la entrega de bienes inmuebles que radiquen en estos territorios; el consumo de energía realizado en Ceuta y Melilla y las prestaciones de servicio cuando se localicen en el ámbito territorial de las Ciudades Autónomas conforme a la aplicación de las reglas de localización previstas en el IVA.

En términos similares se pronuncia la Ordenanza Fiscal de Operaciones Interiores en su artículo 9: *«Las entregas de bienes muebles corporales producidos o elaborados en la Ciudad de Melilla, las entregas de bienes inmuebles, el consumo de energía eléctrica y las prestaciones de servicios, se entenderán realizadas o localizadas en la Ciudad de Melilla cuando así resulte de aplicar para este territorio las reglas establecidas en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para localizar las entregas de bienes o las prestaciones de servicios en el territorio peninsular español o Islas Baleares»*, y pese a que la Ordenanza remite al IVA la localización de todas las operaciones sujetas al IPSI, y no solo la prestación de servicios, como la LIPSI, esto no produce alteración de lo dispuesto en la ley.

Los criterios establecidos en la LIVA, norma a la que se remite respecto del lugar de realización del hecho imponible, se encuentran recogidos en los artículos 68 al 70, objeto de múltiples modificaciones.

Es de vital importancia la localización del hecho imponible a efectos de determinar la sujeción al impuesto, cuestión que se acentúa en el caso de que el receptor de los bienes y servicios se encuentren en distinto paraje que el del

vendedor de los bienes o prestador de los servicios; por ello la AEAT pone a disposición de todos los contribuyentes una herramienta<sup>221</sup> que facilita la aplicación de los artículos 68 a 70 en sencillos pasos, a través de un breve cuestionario con selección de las opciones disponibles referidas al objeto, localización del prestador y vendedor, y condición y localización del destinatario o comprador, entre otros; facilitando información sobre donde se localiza la entrega de un bien, si está sujeta o exenta del IVA, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de no estar sujeta o exenta en el territorio de aplicación del impuesto español y si en factura se debe repercutir o no dicho impuesto. Son numerosos los pronunciamientos de la DGT<sup>222</sup> que remiten a dicha herramienta, con objeto de descongestionar sus servicios y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La anterior herramienta constituye un gran avance por parte de la AEAT, gracias a su contribución a la simplificación a efectos de la localización del hecho imponible y, por ende, de conocer las obligaciones tributarias del contribuyente. A pesar de que esta herramienta se enfoque en la localización del impuesto a efectos del IVA, igualmente es de gran ayuda para el IPSI por exclusión, pues si el hecho imponible en relaciones IVA-IPSI no se entiende localizado en territorio IVA, lo hará en territorio IPSI.

Antes de abordar los criterios para determinar la ubicación donde se realiza el hecho imponible, es necesario examinar aspectos cruciales para la interpretación y aplicación efectiva de las normas de localización:

- Se debe considerar la naturaleza de la operación sujeta, ya que las reglas aplicables pueden variar según el tipo de operación.

---

<sup>221</sup> Herramienta de localización del hecho imponible disponible en el siguiente enlace de la Agencia Tributaria: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-1-novedades-destacar-2021/localizador.html>

<sup>222</sup> Entre las cuales destacamos la Consulta Vinculante V1682-21 de la DGT.

- Es esencial definir el lugar de origen y destino, entendiendo estos términos como la ubicación desde la cual el vendedor o prestador realiza la acción y hacia dónde se dirige, ya sea el comprador o prestatario. Esto requiere distinguir entre Estado miembro, Ceuta y Melilla, o el resto del mundo.
- La condición de los participantes en las transacciones también es un factor clave. Es necesario determinar si actúan como empresarios o profesionales, o si están involucrados como particulares.

#### **4.4.1 PRODUCCIÓN O ELABORACIÓN DE BIENES MUEBLES**

La producción de bienes quedará sujeta al IPSI cuando la actividad productiva o de fabricación se desarrolle en el ámbito de aplicación territorial del mencionado impuesto, es decir, en Ceuta y Melilla, en cuyo caso, esta operación quedará gravada en el momento en que se ponga a disposición de los adquirentes, por tanto, con la entrega de estos bienes. La actividad productiva con posterior entrega quedará gravada conforme al IPSI cuando la entrega se realice en alguna de las Ciudades Autónomas, pues cuando se realice en la Península y Baleares tendrá la consideración de exportación. Resultará de aplicación para la determinación del lugar de realización del hecho imponible lo previsto en el IVA respecto a la entrega de bienes muebles.

#### **4.4.2. ENTREGA DE BIENES**

Respecto a las entregas de bienes muebles recordemos que el IPSI no grava la entrega de bienes muebles, salvo que sea satisfecha por el productor o fabricante pero que, en cualquier caso, la actividad sujeta sería la producción o fabricación. No obstante, es conveniente analizar el lugar de realización del hecho imponible, a efectos de delimitar el ámbito territorial donde tiene lugar tal operación y, por consiguiente, la aplicación de la normativa del IVA o del IPSI, pues el ámbito de aplicación del IVA es la Península y Baleares, ya que Ceuta y



Melilla no tendrán la consideración de Estado miembro, ni de territorio de un Estado miembro ni tampoco de Comunidad (art. 3 LIVA) y, por tanto, las operaciones que se realicen desde la Península con las Ciudades Autónomas tampoco tendrán la consideración de adquisiciones intracomunitarias, sino de exportaciones, y de importaciones a la inversa.

El criterio general respecto a la determinación del lugar en el que se produce la entrega de bienes, es decir, el lugar donde se produce la puesta a disposición del bien. En este sentido, los bienes que sean entregados en Ceuta y Melilla, no se encontrarán sujetos a IVA, por encontrarse esta operación fuera del ámbito territorial de este impuesto y dentro del ámbito territorial del IPSI. De igual modo, los bienes que sean entregados en la Península no se encontrarán sujetos a IPSI sino a IVA.

Las entregas que requieran transporte por ser realizadas desde la Península a los territorios de Ceuta y Melilla, el hecho imponible se localizará en el origen, es decir, en la Península, quedando estas operaciones sujetas a IVA. Estas operaciones tienen la consideración de exportación y se consideran exentas conforme al artículo 21 LIVA<sup>223</sup>, sin perjuicio de que se graven en el IPSI por la importación de mercancías realizadas a estos territorios y no por la entrega de bienes; por el contrario, si la entrega de bienes muebles se produce desde las Ciudades Autónomas a la Península, estaremos ante una importación conforme a los artículos 17 y 18 LIVA y, por tanto, sujeta y gravada conforme al IVA, al igual que las entregas posteriores que se realicen.

En definitiva, la entrega de bienes muebles se localiza donde se produce la entrega, a excepción de cuando estos bienes deban ser transportados,

---

<sup>223</sup> Vid. Art. 21 de la LIVA. «Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: 1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste. 2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él».

resumiéndose en el siguiente cuadro las diversas opciones de localización del hecho imponible en los territorios IVA e IPSI:

Localización de la entrega de bienes.

<b>Operación.</b>	<b>Vendedor.</b>	<b>Destinatario.</b>	<b>IVA/IPSI.</b>
<b>Entrega de bienes muebles.</b>	En la Península/ Baleares.	En la Península/ Baleares.	IVA (sujeta y gravada).
<b>Entrega de bienes muebles.</b>	En Ceuta/ Melilla.	En Ceuta/ Melilla.	IPSI (no grava la entrega).
<b>Entrega de bienes muebles.</b>	En la Península/ Baleares.	En Ceuta/ Melilla.	IVA (exportación exenta) e IPSI (a la importación).
<b>Entrega de bienes muebles.</b>	En Ceuta/ Melilla.	En la Península/ Baleares.	IPSI (exportación exenta) e IVA (importación y por las posteriores entregas).

Fuente: Elaboración propia.

#### **4.4.3. PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

La prestación de servicios es una operación gravada tanto en el IVA como en el IPSI, por lo que se debe establecer la sujeción a uno u otro en función de las reglas de localización. Indica Bas Soria<sup>224</sup> la dificultad en la localización de la

---

<sup>224</sup> BAS SORIA, J. "El proyecto de modificación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA". *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 74. 2009. Pg. 72-73.

prestación de los servicios, ya que no existe una verificabilidad del desplazamiento, pudiendo situarse el prestador en un territorio y consumirse en otro sin necesidad de traslado del objeto de la prestación, por lo que será necesario “ligar el consumo de un servicio a un territorio, prescindiendo en muchos casos de otros lugares relacionados con el prestador o el prestatario distintos de aquel que opera como punto de conexión”.

Cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional y actúe como tal, la realización de la prestación se entenderá hecha en el establecimiento permanente<sup>225</sup>, domicilio o residencia habitual<sup>226</sup> de este. Es decir, en las relaciones *Business to Business* (B2B)<sup>227</sup> los servicios se entenderán prestados donde se halle el destinatario. Por ejemplo, en el supuesto en que un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad desarrollada en la Península o Baleares preste sus servicios a otro empresario o profesional que actúe como tal en Ceuta o Melilla, se entenderá que la actividad está sujeta al IPSI.

---

<sup>225</sup> El concepto de establecimiento permanente se refiere a una base fija de negocios a través de la cual se lleva a cabo toda o parte de la actividad empresarial de una entidad. Vid. Art. 69.tres.2º: «*Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales. En particular, tendrán esta consideración: a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales. c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses. d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías. f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título*».

<sup>226</sup> El domicilio habitual generalmente es el lugar donde se encuentra su sede de dirección efectiva o su sede de registro. En cambio, la residencia habitual se refiere al lugar donde una persona física permanece durante más tiempo a lo largo del año por motivos personales y profesionales o, en el caso de que estos difieran, por motivos personales.

<sup>227</sup> En lo sucesivo, cuando hablemos de relaciones B2B deberemos entender B como el empresario o profesional que actúa como tal.

Cuando el destinatario no sea empresario o profesional o no actúe como tal, la realización de los servicios se entenderá hecha en el establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del prestador. En las relaciones *Business to Customer* (B2C)<sup>228</sup> el lugar de realización del hecho imponible vendrá determinado por el prestador de los servicios. Conforme a lo anterior, si la prestación de servicios se realiza por un empresario o profesional cuya actividad principal se desarrolla en Ceuta o Melilla y presta servicios a particulares situados en la Península o Baleares, les será de aplicación el IPSI.

La DGT simplifica la regla general de localización de la prestación de servicios anterior disponiendo que: *«Los servicios se entenderán realizados en territorio de aplicación del Impuesto cuando el destinatario tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente en dicho territorio; así como, cuando el destinatario no fuera un empresario o profesional actuando como tal, siempre que el prestador esté establecido en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido»*<sup>229</sup>.

No obstante, se establecen excepciones en el artículo 69.dos LIVA, pues algunas prestaciones de servicios, en las relaciones B2C no se entenderán realizadas donde el destinatario tenga su residencia habitual o domicilio si está fuera de la Comunidad<sup>230</sup>, son las de cesión y concesión de derechos de autor, patentes licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares, cesiones o concesiones o fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional, de publicidad,

---

<sup>228</sup> En relaciones B2C deberemos entender B como el empresario o profesional que actúa como tal y C como el consumidor final, incluido el empresario o profesional que no actúa como tal.

<sup>229</sup> Consulta Vinculante V0035-22 de la DGT.

<sup>230</sup> En lo sucesivo el término Comunidad se entenderá conforme al artículo 3 de la LIVA *«conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro»* y a los efectos del IVA Ceuta y Melilla están excluidos de lo que debe entenderse por Estado miembro, teniendo la consideración de territorio tercero.

de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial, de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes, de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, de cesión de personal, doblaje de películas, arrendamiento de bienes muebles corporales y obligaciones de no prestar, total o parcialmente cualquiera de los anteriores servicios.

Recordemos que Ceuta y Melilla no forman parte de la Comunidad a efectos del IVA, pero esta excepción del artículo 69.dos LIVA no les será de aplicación en las relaciones por mandato expreso, de manera que, en lo referente a estas actividades, el lugar de realización del hecho imponible para los destinatarios domiciliados o con residencia habitual en Ceuta o Melilla, continuará localizándose en la sede del prestador. En el precitado artículo, Ceuta y Melilla recibirán por excepción el mismo tratamiento que la Comunidad.

De esta manera las prestaciones de servicio enunciadas anteriormente en las que el prestador tenga sede, residencia o domicilio habitual en la Península y/o Baleares se entenderán localizadas en origen cuando el destinatario sea un particular o un empresario o profesional no actuando como tal, con domicilio o residencia habitual en la Comunidad o Ceuta y Melilla. En cambio, se localizará en destino cuando esté establecido fuera de la Comunidad, Ceuta y Melilla, por lo que no se devengará el IVA.

Sin embargo, la anterior excepción debe ser interpretada tomando en consideración la utilización o explotación efectiva que veremos más adelante.

Se exponen de manera simplificada las relaciones entre el IVA e IPSI en cuanto a las prestaciones de servicio en el siguiente cuadro:

Localización de las prestaciones de servicio, regla general.

<b>Operación.</b>	<b>Prestador.</b>	<b>Destinatario.</b>	<b>IVA/ IPSI.</b>
<b>Prestación de servicios (Relación B2B).</b>	En la Península/ Baleares.	En Ceuta/ Melilla.	IPSI.
<b>Prestación de servicios (Relación B2B).</b>	En Ceuta/ Melilla.	En la Península/ Baleares.	IVA.
<b>Prestación de servicios (Relación B2C).</b>	En la Península/ Baleares.	En Ceuta/ Melilla.	IVA.
<b>Prestación de servicios (Relación B2C).</b>	En Ceuta/ Melilla.	En la Península/ Baleares.	IPSI.

Fuente: Elaboración propia.

Por su parte, el artículo 70 de la LIVA establece reglas especiales en cuanto a la localización de determinadas prestaciones de servicios:

**A. Los servicios relacionados con inmuebles**

Se entenderán prestados donde radique el inmueble; a tales efectos la LIVA mencionan algunos de ellos, sin que deba entenderse una lista *numerus clausus*, quedando abierta la posibilidad de inclusión de otras prestaciones de servicio que guarden relación con los bienes inmuebles<sup>231</sup>. Por ello, cuando estas

---

<sup>231</sup> Vid. Art 70.uno. 1º de la LIVA. «Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: 1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el

operaciones estén vinculadas a un inmueble sito en Melilla o Ceuta, les será de aplicación lo dispuesto en la normativa del IPSI.

La DGT declara sujetas al IPSI las operaciones consistentes en el estudio de patologías de estado estructural de edificios realizados en Ceuta y Melilla por prestador establecido en la Península<sup>232</sup>; también estarán sujetas al IPSI las ejecuciones de obra, cuando estas tengan la consideración de prestación de servicios realizadas en las Ciudades Autónomas, por radicar el inmueble en ellas, con independencia de que el prestador del servicio se encuentre en la Península o Baleares y haya suscrito contrato, a su vez, con una entidad mercantil con establecimiento permanente en la Península o Baleares<sup>233</sup>; y los servicios jurídicos o de asesoramiento que guarden relación con un inmueble <sup>234</sup>.

## **B. Los de transporte**

El lugar de realización del hecho imponible será la Ciudad Autónoma por la parte del trayecto que realicen en ella<sup>235</sup>, con independencia de que el transporte

---

*citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias. c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros. d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias. e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles. f) Los de alquiler de cajas de seguridad. g) La utilización de vías de peaje. h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario».*

<sup>232</sup> Consulta Vinculante V0184-11 de la DGT.

<sup>233</sup> Op. Cit. Consulta Vinculante V1162-09 de la DGT.

<sup>234</sup> Consulta Vinculante V0564-06 de la DGT.

<sup>235</sup> Vid. Art. 70.uno.2 de la LIVA. «Se entenderán localizados en el ámbito de aplicación del impuesto «los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discorra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley: a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario. b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal».

sea de bienes o pasajeros y de relaciones B2B o B2C<sup>236</sup>. En este sentido, cabe recordar que el ámbito territorial del IPSI no abarca mar y aire, solo comprende el espacio terrestre.

La DGT<sup>237</sup> se refiere al supuesto de agencias de viajes adjudicatarias de contratos, que prestan servicios que incluyen la gestión y emisión de billetes de transporte de los empleados públicos en ferry y helicóptero, y manifiesta que estarán sujetas a IVA por la parte del trayecto realizado en el territorio, por lo que esta actividad estará sujeta pero exenta conforme al artículo 22.Trece de la Ley 37/1992; pero en cuanto a la actividad de gestión y emisión de billetes, se estará a lo dispuesto en las reglas generales.

**C. *El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo en relaciones B2B***

El hecho imponible se entenderá realizado en el territorio donde tenga lugar el evento<sup>238</sup>. De esta manera la regla general B2B, localizaba las operaciones atendiendo al destinatario. Sin embargo, en las relaciones B2C donde esté establecido el prestador. Esta regla de localización añade una nueva localización a tener en cuenta, pues de este modo se entenderán localizadas en el ámbito de IVA o IPSI los eventos que tengan en sus respectivos ámbitos territoriales en las

---

<sup>236</sup> El IVA a diferencia del IPSI, contempla excepciones respecto al transporte de bienes en relaciones B2C estipuladas en el artículo 72 LIVA. De este modo a efectos del IVA cuando el transporte se realice dentro de la Comunidad, la prestación de servicios se localizará en origen. No siendo esto de aplicación en el IPSI al no pertenecer a la Comunidad a efectos del IVA.

<sup>237</sup> Consulta Vinculante V0035-22 de la DGT

<sup>238</sup> Vid. Art. 70.uno.3º de la LIVA. Se entenderá localizado en el ámbito de aplicación del impuesto «*el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio*».



relaciones B2B, con independencia de la localización del prestador y destinatario.

De esta manera si un artista de fuera de la UE organiza un evento en la Península y Baleares o Ceuta y Melilla, al que acuden otros galeristas de cualquier parte del mundo interesados en adquirir parte de la colección, el acceso estará sujeto a IVA o IPSI respectivamente.

#### **D. Servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión en las relaciones B2C**

Dispone el artículo 70. Uno.4º del IVA que se entenderá localizada en su ámbito de aplicación si coincide con la residencia o domicilio habitual del destinatario y:

*«a) cuando concurren los siguientes requisitos:*

*a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y*

*b') que se haya superado el límite previsto en el artículo 73<sup>239</sup> de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.*

*b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior».*

---

<sup>239</sup>Vid. Art. 73 de la LIVA «el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional».

La regla general localizaba estas operaciones en origen, la regla especial de localización traslada el lugar de realización del hecho imponible al destino previo cumplimiento de condicionantes. Así para el IVA se entenderán localizadas en destino los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, siempre y cuando el destinatario del servicio sea un particular con domicilio o residencia habitual en este, y a excepción de que sea empresario o profesional que actúe únicamente en otro Estado miembro y no haya superado el límite de 10.000 euros ni ejercitado la opción de tributación en destino, en cuyo caso se entenderá realizado el hecho imponible en origen conforme al artículo 70.uno.8º:

*«Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos:*

- a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y*
- b) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo»*

Para el IPSI no se producen distinciones y localiza los servicios B2C prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión<sup>240</sup>

---

<sup>240</sup> Vid. Art. 69. Tres. 3º, 4º y 5º de la LIVA, los cuales definen los servicios de telecomunicaciones, los prestados por vía electrónica y los de radiodifusión. «3.º Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes

en destino<sup>241</sup> conforme al artículo 70.uno.8º.c), no siendo de aplicación lo dispuesto en los apartados a) y b) por hacer referencia a operaciones intracomunitarias, estando Ceuta y Melilla excluidos del concepto de comunidad a efectos del IVA.

## **E. Los servicios de restauración y catering**

Se entenderán prestados en el lugar donde se presten materialmente<sup>242</sup>. Imaginemos el supuesto de una empresa de catering establecida en la Península o Baleares que se desplaza a Ceuta o Melilla a prestar sus servicios; tal

---

*informáticas. 4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos. b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos. c) El suministro de programas y su actualización. d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos. e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio. f) El suministro de enseñanza a distancia. A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica. 5.º Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación».*

<sup>241</sup> Vid. Consulta no vinculante 0743-03 a la DGT. «Cuando los servicios de Telecomunicación se presten por un empresario establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (Península y Baleares) y el destinatario de los mismos sea un particular establecido en Melilla (Territorio tercero a efectos de IVA, de conformidad con el artículo 3 de la Ley 37/1992) dichos servicios se localizarán en Melilla y estarán sujetos al Impuesto sobre la producción los servicios y la Importación. El artículo 3, letra b) párrafo 2 de la Ley 8/1991 determina que para localizar las prestaciones de servicios en Ceuta y Melilla serán de aplicación, mutatis mutandis, las reglas de la Ley 37/1992 para localizar los servicios en Península y Baleares. Así, y desde 1 de enero de 2003, según resulta de la interpretación sistemática de este precepto y el artículo 70-unos-8º-A)-c) de la Ley 37/1992, cuando el destinatario del servicio de Telecomunicación sea un particular establecido en Melilla, y utilice el servicio en ese territorio, y el servicio sea prestado por un empresario no establecido en Melilla, los servicios se entenderán prestados en Melilla y sujetos al Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación».

<sup>242</sup> Vid. Art. 70.Uno. 5º A) b).

prestación se entenderá producida en el ámbito territorial de Ceuta o Melilla y, por tanto, sujeta a IPSI.

Al igual que el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo en relaciones B2B, lo determinante en estas prestaciones de servicios, no es la localización del prestador y la del destinatario del servicio, sino el lugar donde se materializa dicha prestación.

## **F. Mediación**

Hay que tener presente que tendrá consideración de prestación de servicios siempre que se realice por cuenta ajena; en cambio, si actúa por cuenta propia, podrá tener consideración de entrega de bienes o prestación de servicios, atendiendo al objeto sobre el que se produce la mediación.

A efectos de localizar dónde se produce el hecho imponible en la actividad de mediación en nombre y por cuenta ajena en las relaciones B2C, habrá que atender al objeto de la mediación, pues el hecho imponible se producirá en el ámbito de aplicación del impuesto cuando las reglas de localización respecto al objeto que se intermedia lo determinen<sup>243</sup>, sin olvidar que el IPSI no gravará las mediaciones por cuenta propia cuando el objeto sea una entrega de bienes y se localicen en las Ciudades Autónomas.

---

<sup>243</sup> Si el objeto sobre el que se media es una entrega de bienes o prestación de servicios, si estas se localizan en el ámbito de aplicación del impuesto también lo hará el servicio de mediación. Así, la entrega de bienes se localiza donde se produzca la puesta a disposición salvo que esta implique transporte de los bienes, en cuyo caso el hecho imponible se entenderá realizado en origen y la exportación resultará exenta. La prestación de servicios, como regla general en relaciones B2C se localizarán en origen.

**G. Los servicios relacionados con los transportes como a carga y descarga, entre otros, los trabajos o ejecuciones de obra sobre bienes muebles, así como informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre ellos, y los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones**

Les será de aplicación el IPSI si tales actividades se desarrollan en las ciudades de Ceuta y Melilla, y el IVA en caso contrario, en relaciones B2C<sup>244</sup>. El hecho imponible se localizará en el ámbito de aplicación del impuesto si los servicios son efectivamente prestados en él.

En cambio, en relaciones B2B se localizarán en destino, conforme a la regla general, siendo esta regla especial solo para las relaciones B2C.

**H. Arrendamiento de los medios de transporte**

Se establecen distinciones en función de la duración de este, teniendo consideración de corto plazo los periodos no superiores a 30 días y de 90 días en el caso de buques.

En los arrendamientos a corto plazo la prestación de servicio se entenderá realizada donde se pongan los bienes a disposición, es decir, el IVA si es en Península o Baleares y el IPSI si es en Ceuta o Melilla.

En los arrendamientos a largo plazo, en las relaciones B2C, se entenderán gravadas por el IVA cuando el domicilio del arrendatario se encuentre en la Península y Baleares, y el IPSI si está en Ceuta y Melilla. Sin embargo, en este

---

<sup>244</sup> Vid. Art. 70. Uno. 7º de la LIVA.

último supuesto, si el transporte arrendado es una embarcación de recreo, los servicios se entenderán prestados donde esta se ponga en posesión del destinatario. Se establece una excepción a la regla general, pues si el hecho imponible se entiende realizado fuera de la Comunidad, Ceuta o Melilla, pero la utilización o explotación efectiva se realiza en estos territorios, se entenderán gravados en estos lugares, con independencia de la consideración del destinatario del servicio.

## **I. Uso y explotación efectiva**

Contemplada en el artículo 70.dos LIVA se establece que

*«Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:*

*1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley<sup>245</sup>, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.*

---

<sup>245</sup>Vid. Art. 69.Dos de la LIVA « a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares. b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional. c) Los de publicidad. d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley. e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial. f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes. g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad. h) Los de cesión de personal. i) El doblaje de películas. j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores. k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en

## *2.º Los de arrendamiento de medios de transporte».*

La inclusión de Ceuta y Melilla en esta disposición se produce con Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, lo cual permite que no se entiendan localizados en el ámbito de aplicación del IVA los anteriores servicios mencionados, cuando sean prestados en Ceuta y Melilla.

De esta manera, la regla general establecía que en las prestaciones de servicio B2C se entendieran localizadas en origen, y el artículo 69.dos LIVA venía a confirmar el mismo criterio respecto a Ceuta y Melilla, por lo que las mencionadas prestaciones de servicio realizadas en Ceuta y Melilla, quedaban sujetas a IPSI, no obstante la anterior regla de uso y explotación efectiva excluía a Ceuta y Melilla, y por tanto al realizarse estas operaciones fuera de la Comunidad se localizarían en esta si correspondía con el lugar de uso o explotación efectiva, quedando entonces sujeta a IVA y no a IPSI. La inclusión de Ceuta y Melilla en el artículo 70.dos LIVA, va a implicar que estas operaciones no queden sujetas a IVA sino a IPSI, por no serle de aplicación en estos territorios la regla de uso y explotación efectiva.

### **4.4.4. ENTREGA DE BIENES INMUEBLES**

La entrega de bienes inmuebles, esta operación se entenderá realizada en el lugar donde radique el bien inmueble; de esta manera, a los inmuebles sitos en la Península o Baleares les será de aplicación lo dispuesto en el IVA y a los

---

*el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra. l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado».*

inmuebles situados en las Ciudades Autónomas el IPSI. Se emplea, por tanto, el criterio *locus rei sitae*.

A continuación, se muestra las relaciones entre los territorios IVA-IPSI respecto a la entrega de bienes inmuebles y la determinación del lugar de realización del hecho imponible:

Localización de las entregas de bienes inmuebles

<b>Operación.</b>	<b>Vendedor.</b>	<b>Destinatario.</b>	<b>IVA/IPSI.</b>
<b>Entrega de bienes inmuebles.</b>	En la Península/ Baleares/ Ceuta/ Melilla.	Inmueble en Ceuta/ Melilla.	IPSI (por radicar el inmueble en Ceuta/ Melilla).
<b>Entrega de bienes inmuebles.</b>	En la Península/ Baleares/ Ceuta/ Melilla.	Inmueble en la Península/ Baleares.	IVA (por radicar el inmueble en la Península/ Baleares).

Fuente: Elaboración propia

#### **4.4.5. CONSUMO DE ENERGÍA**

El consumo de energía se localizará conforme al criterio de localización establecido para la entrega de electricidad, gas, calor o frío a través de redes de calefacción o refrigeración. El hecho imponible se entenderá realizado donde el adquirente efectúe el uso o consumo; entendiéndose que este se produce donde se encuentre el contador empleado para su medición o, en el caso de la reventa de energía, donde se encuentre el establecimiento permanente o domicilio del



adquirente que se dedique a tal actividad. Es decir, será de aplicación el IVA cuando el consumo se produce en la Península o Baleares o, en el caso de la reventa, cuando el establecimiento permanente se encuentra en estos territorios y, por el contrario, será de aplicación el IPSI cuando el contador se encuentre en Ceuta o Melilla o el establecimiento permanente en el caso de reventa.

En el siguiente cuadro se simplifica la localización del consumo de energía que presente puntos de conexión entre la Península o Baleares y Ceuta o Melilla.

Localización del consumo de energía

<b>Operación.</b>	<b>Vendedor.</b>	<b>Destinatario.</b>	<b>IVA/IPSI.</b>
<b>Entrega de electricidad, gas, calor o frío.</b>	En la Península/ Baleares.	Contador en Ceuta/ Melilla.	IPSI.
<b>Entrega de electricidad, gas, calor o frío.</b>	En Ceuta/ Melilla.	Contador en Península/ Baleares.	IVA.
<b>Reventa de electricidad, gas, calor o frío.</b>	En la Península/ Baleares.	Adquirente en Ceuta/ Melilla.	IPSI (exenta la importación).
<b>Reventa de electricidad, gas, calor o frío.</b>	En Ceuta/ Melilla.	Adquirente en la Península/ Baleares.	IVA.

Fuente: Elaboración propia.

#### **4.4.6. INCOMPATIBILIDAD IPSI E IVA**

A juicio de Morón Pérez<sup>246</sup> no es posible que se produzcan supuestos de doble imposición debido a que las reglas que determinan la localización del hecho imponible son las mismas, las establecidas en el IVA. Sin embargo, no compartimos dicha afirmación a raíz de los últimos pronunciamientos de la DGT<sup>247</sup> respecto a las transacciones con *Non Fungibles Tokens* (en adelante NFTs).

El creador de *NFTs* se vale de la tecnología *blockchain* y la plataforma o *marketplace* para la transmisión de los *NFTs*, por lo que la naturaleza descentralizada y la anonimidad inherente a muchas transacciones en *blockchain* plantea las siguientes dificultades: desconocimiento de la identidad del comprador y de la condición con la que actúa para el vendedor e ignorancia del destino de la transacción, a su vez estos datos pueden ser conocidos por la plataforma en la que interactúan, no pudiendo estas compartir dicha información por protección de datos, lo que indudablemente imposibilita la determinación del lugar de realización del hecho imponible y pone en riesgo el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que se derivan de las transacciones con *NFTs*.

---

<sup>246</sup> MORÓN PÉREZ, M. C. “La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas”. *Nueva fiscalidad*, nº 4. 2022. Pg. 136.

<sup>247</sup> Consultas Vinculantes V2274-22 y V1753-23 de la DGT, las cuales sostienen que «*toda vez que el vendedor consultante no puede obtener la información necesaria para facturar en nombre propio a los clientes finales, debe ser la propia plataforma en línea la que parece que debe actuar en nombre propio en la venta de los NFTs objeto de consulta frente a los adquirentes finales. En efecto, el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que fue introducido por el Reglamento de Ejecución número 1042/2011, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, establece una presunción que, a falta de otros elementos de prueba, parece que es de aplicación al supuesto objeto de consulta*».

Cuando el vendedor no puede obtener la información necesaria para facturar a los clientes finales, la plataforma en línea parece ser la responsable de actuar en la venta de los *NFTs* ante los adquirentes finales, fundamentándose en el artículo 9 bis<sup>248</sup> del Reglamento de Ejecución (UE) nº282/2011, del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), el cual establece una presunción para servicios prestados por vía electrónica a través de una plataforma en línea. Esta presunción, de acuerdo con Jabalera Rodríguez<sup>249</sup>, “será de aplicación cuando concurren las circunstancias que impidan al prestador de servicios electrónicos, en nuestro caso, el vendedor del *NFT* que se sirve de la plataforma, pueda acceder a la información necesaria relativa al adquirente que le permita cumplir con sus obligaciones tributarias como sujeto pasivo del IVA en relación con este tipo de transacciones”.

---

<sup>248</sup> Vid. Art. 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE). «A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo, un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte de la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes. Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones: a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios. b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios. A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios. 2. Se aplicará asimismo el apartado 1 cuando los servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), se presten a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal como un mercado de aplicaciones y en las mismas condiciones que las establecidas en dicho apartado. 3. lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica».

<sup>249</sup> JABALERA RODRÍGUEZ, A. “Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones con “Non Fungible Tokens”(“*NFTs*”)”. *Quincena fiscal*, nº6, 2023.

El artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución ha sido objeto de enjuiciamiento por el Tribunal de Justicia en la Unión Europea<sup>250</sup> afirmando su necesidad para el funcionamiento eficiente del mercado único, pues su introducción tiene por finalidad prevenir la no imposición o evitar la doble imposición así como garantizar la ejecución uniforme del artículo 28 de la Directiva sobre IVA, referente a la intermediación en prestaciones de servicio, a la vez que no modifica su contenido sino que se limita a concretarlo.

Es por tanto, que en las transacciones con *NFTs* hasta ahora se presuponían que la plataforma o *marketplace* actuaba por cuenta ajena, existiendo una única prestación de servicios, del creador de *NFTs* al adquirente final; en cambio la imposibilidad de determinar la identidad y localización del adquirente supondrá en el IVA la actuación de la plataforma o *marketplace* por cuenta propia, y por ende dos prestaciones de servicios, la del creador del *NFT* a la plataforma y la de la plataforma al adquirente final, salvando así los riesgos asociados a la tecnología *blockchain* en cuanto a la identificación de las partes involucradas en las transacciones, asegurando el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que de ella se derivan así como una tributación justa y eficaz.

La conclusión a la que llega la DGT en aplicación del mencionado artículo 9 del Reglamento de ejecución para salvaguardar los obstáculos que conlleva la tecnología *blockchain* en los *NFTs* respecto a la identificación de las partes intervinientes considerando una doble prestación de servicios aparejada a la actuación de la plataforma en nombre propio, no resulta aplicable para Ceuta y Melilla, pues aunque en estos territorios les sea de aplicación el Derecho de la UE, en ellos no rige el IVA ni normativa . Por tanto, los inconvenientes asociados a las transacciones con *NFTs* continúan presentes en el IPSI, calificándose la intermediación de la plataforma o *Marketplace* en nombre ajeno salvo que se deduzca lo contrario de las condiciones contractuales.

---

<sup>250</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 28 de febrero de 2023. Asunto C-695/20. ECLI:EU:C:2023:127.

Lo anterior se traduce en la complejidad que pudiera revestir el sistema tributario español en relación con la imposición indirecta al contener diferentes criterios de localización. Esta falta de armonización pudiera conllevar a supuestos de no imposición o incluso de doble imposición, precisamente lo que pretende evitar el artículo 9 del Reglamento.

Se derivan diversos criterios de localización, pues ante la imposibilidad de conocer el destinatario el IVA considerará la actuación de la plataforma en nombre propio y se localizará la transacción en destino, en la sede de la plataforma. En cambio, en el IPSI no será posible considerar esa actuación en nombre propio, y la operación se localizará en el destino del cliente final. En el IVA existirán dos prestaciones de servicios: del creador, a la plataforma y de la plataforma al cliente final; y en el IPSI solo una, del creador al cliente final. En cualquier caso, cada transacción se localizará en destino, pero la diferencia radica en que varía el destinatario.

La armonización entre IVA e IPSI en este aspecto solo se produciría si el IVA incorporara expresamente la disposición contenida en el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) en su propia normativa, siendo entonces dicho precepto de aplicación en el IPSI por remisión o si la LIPSI contemplara en sus términos que ante la imposibilidad de conocer al destinatario final la actuación de la plataforma se entenderá realizada en nombre propio.

## **4.5. DEVENGO**

La Ley General Tributaria en su artículo 21.1 señala que el devengo *«es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal»*, que a su vez determinará el surgimiento de la respectiva obligación contable conforme al principio de devengo consagrado en artículo 38 del CCom *«Las operaciones se contabilizarán cuando, cumpliéndose las circunstancias descritas en el artículo*

36 de este Código para cada uno de los elementos incluidos en las cuentas anuales, su valoración pueda ser efectuada con un adecuado grado de fiabilidad, independientemente de si se ha realizado el pago correspondiente o no», En otras palabras, el devengo se produce cuando se realiza una transacción o actividad que da lugar a la aparición de una obligación fiscal o contable, y no necesariamente cuando se recibe el pago correspondiente.

En este sentido, Fuster Gómez distingue entre el devengo y la exigibilidad, pues estos pueden no coincidir en el tiempo, el devengo se asocia con el nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad con el deber de pago<sup>251</sup>. Por ejemplo, si se vende un producto, el devengo del impuesto correspondiente se produce en el momento en que se realiza la venta, aunque el pago del impuesto se efectúe en una fecha posterior. El devengo es importante porque permite determinar cuándo se deben registrar las obligaciones fiscales y contables en los libros de contabilidad de una empresa, incluso si el pago aún no se ha realizado. Esto asegura que las transacciones se registren adecuadamente y se cumplan con las obligaciones fiscales y contables correspondientes.

Además, *«la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa»*<sup>252</sup>, es decir, el devengo determina la normativa aplicable a la obligación tributaria, que será aquella que esté en vigor en el momento del devengo del impuesto. Esto implica que cualquier cambio normativo posterior al devengo no afectará a la obligación tributaria ya generada. Este principio contribuye a la seguridad jurídica tanto para la administración tributaria como para el contribuyente, al establecer de manera clara las reglas que rigen la obligación tributaria.

---

<sup>251</sup> FUSTER GÓMEZ, M. “¿Exigibilidad vs. Devengo?: un necesario debate terminológico a la luz de la LGT/2003 y el ordenamiento jurídico comunitario” *Revista española de Derecho Financiero*, nº 13. 2009.

<sup>252</sup> Vid. Art. 21 LGT.

En lo que respecta al devengo, en el IPSI, habrá de tenerse en cuenta la LIPSI, Ordenanzas Fiscales y la LIVA, no afectando los cambios normativos posteriores a la fecha del devengo en la cuantificación de la obligación tributaria, con independencia de que la exigibilidad no coincida con el devengo. Así pues, aunque la LIPSI ha experimentado pocas modificaciones y la última hace más de diez años, no así sus Ordenanzas Fiscales que contienen elementos determinantes como el tipo impositivo aplicable, e igualmente es importante tener en cuenta las referencias al IVA en la aplicación del IPSI, especialmente en aquellos aspectos donde el IPSI se remite a la normativa del IVA para su aplicación, dado que el IVA puede sufrir modificaciones más frecuentes.

El devengo del IPSI es importante porque, al igual que en otros impuestos, permite determinar el nacimiento de la obligación tributaria, el momento en el que registrar en los libros de contabilidad de una empresa la obligación tributaria, así como la normativa aplicable determinante en la aplicación y cuantificación de la deuda tributaria, pues el devengo también se utiliza para calcular la base imponible del impuesto, que es el valor total de la operación sujeta al IPSI.

Por un lado, la LIPSI determina el devengo en su artículo 11:

*«Artículo 11. Devengo del Impuesto.*

*El Impuesto se devengará:*

- a) En la producción o elaboración de bienes muebles corporales, en el momento en que éstos se pongan a disposición de los adquirentes.*
- b) En las importaciones, en el momento de admisión de la declaración para el despacho de importación o, en su defecto, en el momento de la entrada de los bienes en el territorio de sujeción, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable.*
- c) En las entregas de bienes inmuebles y en las prestaciones de servicios, en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto sobre el Valor*

*Añadido para dichas operaciones según la normativa reguladora de este último tributo».*

Por otro lado, la Ordenanza Fiscal lo hace en su artículo 10:

*«1. El Impuesto se devengará:*

*1. En la producción o elaboración de bienes muebles corporales, en el momento en que éstos se pongan a disposición de los adquirentes.*

*2. En las entregas de bienes inmuebles y en las prestaciones de servicios, en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido para dichas operaciones según la normativa reguladora de este último tributo.*

*3. En el consumo de energía eléctrica, al tiempo de su facturación a los usuarios por las empresas distribuidoras.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos».*

El apartado dos de la precitada Ordenanza Fiscal, contempla el supuesto de pagos anticipados, lo cual constituye una vulneración al principio de reserva de ley, por ser un exceso de la potestad reglamentaria que contraviene el principio de legalidad, pues tal añadidura se diferencia de lo contemplado en la ley y produce una alteración de los elementos esenciales, ya que si se producen cobros anticipados, el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial del pago por los importes efectivamente percibidos, lo que implica que si un cliente realiza un pago anticipado por un bien o servicio que esté sujeto a impuestos, el impuesto se devengará en el momento en que se cobre, sin importar cuándo se ponga a disposición el bien o preste el servicio. Esta disposición se aparta de lo establecido en la LIPSI en cuanto al devengo de la producción o elaboración de bienes muebles y el consumo de energía, no así



respecto al devengo de las prestaciones de servicios y entregas de bienes inmuebles, pues este último se determina conforme al IVA, el cual recoge en los mismos términos los pagos anticipados.

Los precitados artículos detallan los momentos en que se producirá el devengo del Impuesto en distintas situaciones, los cuales analizaremos de forma aislada, adelantado que el devengo no es coincidente en el IPSI y en el IVA en la producción o elaboración de bienes, ni en el consumo de energía, si lo será en la prestación de servicios y entrega de bienes inmuebles.

#### **4.5.1. PRODUCCIÓN O ELABORACIÓN DE BIENES MUEBLES**

El devengo para de la producción o elaboración de bienes muebles se establece en los propios términos del IPSI sin remisiones, estableciendo que el devengo se produce en el momento en que los bienes son puestos a disposición de los adquirentes. Esto significa que el impuesto se considera devengado cuando el comprador tiene la capacidad de disponer del bien, independientemente de la transferencia de la propiedad o de la entrega física del bien. En este sentido, la puesta a disposición equivale a disponibilidad del bien.

En el IVA pese a producirse igualmente el devengo por la puesta a disposición, se introduce especificaciones adicionales en situaciones particulares pues *«en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente»*.

El devengo en el IPSI dista de lo establecido en el IVA, pues mientras que el IPSI solo contempla el devengo a través de la puesta a disposición, en el IVA

puede producirse tanto en el momento de la puesta a disposición de los bienes al comprador como en el momento en que el comprador toma posesión de ellos, contemplándose en el IVA la posibilidad de retrasar el devengo hasta la posesión, pues la puesta a disposición del bien no exige su posesión.

Añadimos el siguiente ejemplo para mayor comprensión de la sustancialidad de esta diferencia. Una empresa dedicada a la fabricación de maquinaria industrial por encargo del cliente que además se ocupa de la instalación y puesta en marcha, produciéndose en tal momento la entrega efectiva del bien. En el IPSI el devengo se produce cuando el bien esté disponible, es decir cuando se avise al cliente de que el bien está listo para su instalación. En el IVA el devengo se produce con la posesión del bien, es decir, cuando esta se instale ya que se introduce una condición suspensiva en la entrega del bien hasta ese momento, lo que podría ser significativamente más tarde que el momento de la disponibilidad.

Delgado González y Reina Torres concluyen que “la existencia de puesta en posesión del adquirente del bien a efectos de IVA, como ya hemos dicho, está en función de que el negocio celebrado y perfeccionado, conforme a lo acordado, permita al adquirente actuar como dueño del bien, en el marco del derecho a gozar establecido en el artículo 348 del Código Civil”<sup>253</sup>. El precitado artículo entiende la propiedad como la puesta a disposición y el goce, por lo que, de este modo, se hace evidente que el concepto puesto en disposición difiere de la puesta en posesión. La principal diferencia radica en que la puesta a disposición se centra en hacer algo accesible, mientras que la puesta en posesión implica un control efectivo o la entrega física del bien o derecho.

Respecto al contrato de comisión, este no resultara sujeto a IPSI con carácter general, pues las entregas de bienes no constituyen hecho imponible, sin embargo, el fabricante puede actuar como comitente, en cuyo caso, las entregas

---

<sup>253</sup> DELGADO GONZÁLEZ, A.F. y REINA TORRES. D “El devengo del IVA en la entrega de bienes” Quincena Fiscal, nº 10. 2013.

efectuadas por este resultarán sujetas, y nuevamente el devengo difiere en el IPSI e IVA. El devengo en el IPSI continúa produciéndose con la puesta a disposición, sin embargo, el IVA contempla que en el contrato de comisión el devengo se produce con la entrega de los bienes, debiendo ser esta entendida conforme a los artículos 1462 y 1463 CC, por los que «*se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador*».

#### **4.5.2. PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

El devengo se producirá cuando se presten las operaciones gravadas. Sin embargo, en aquellas que se prolonguen y no den lugar a pagos anticipados, se producirá el devengo de la parte proporcional a fecha de 31 de diciembre, cuando el destinatario sea sujeto pasivo.

Cuando existan pagos anticipados la LIVA anticipa el devengo al momento de cobro total o parcial del precio por los importes recibidos. Esta disposición resulta igualmente aplicable en el IPSI por remisión a la LIVA, pues la LIPSI establece que el devengo en las prestaciones de servicios y entregas de bienes inmuebles se determina conforme al IVA.

#### **4.5.3. ENTREGA DE BIENES INMUEBLES**

Se aplicará lo previsto con carácter general para la entrega de bienes, es decir el devengo se produce con la puesta a disposición o la posesión, siendo IPSI e IVA coincidentes por remisión. No obstante, en el caso de ejecuciones de obra cuyo destinatario sea la Administración pública, el devengo se producirá con la recepción.

Resulta relevante el criterio adoptado por el TEAC<sup>254</sup> en cuanto a la exención en la entrega de terrenos de carácter rústico y no edificables, donde las circunstancias del terreno en el momento del devengo resultan irrelevantes, siendo determinante el estado en que se compromete a poner a disposición los terrenos, y no así sus circunstancias en el momento de la compraventa.

#### **4.5.4. CONSUMO DE ENERGÍA**

En el IVA se trata de una operación de tracto sucesivo y el devengo viene determinado por la exigibilidad del pago<sup>255</sup>. El IPSI se aparta de este criterio y establece que el devengo en el caso de consumo de energía eléctrica se produce al tiempo de facturación por la compañía distribuidora, pues se aplica un criterio más restrictivo ya que el devengo se produce con la emisión de la factura.

La exigibilidad del precio puede no coincidir necesariamente con la emisión de la factura ya que se refiere al momento en que legalmente se puede demandar el pago por el servicio prestado. En muchos casos, esto puede coincidir con la facturación, pero también puede darse en otros momentos

---

<sup>254</sup> TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución 00/03994/2020/00/00, del 15 de diciembre de 2022. «A efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 lo relevante no es el estado físico del terreno en la fecha de la compraventa, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente. En este sentido, el Tribunal Supremo ha señalado en la sentencia de 28 de octubre de 2015, recurso de casación número 427/2013, en un supuesto en el que el objeto del contrato se refería a los terrenos resultantes de un proceso de urbanización, pendiente de aprobación, que su entrega no podía entenderse producida antes de haberse siquiera iniciado dicho proceso, sin perjuicio del devengo del impuesto que pudiera producirse como consecuencia de la realización de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible. Este criterio ha sido reiterado por el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de marzo de 2017, recurso de casación número 203/2016».

<sup>255</sup> Vid. Art. 75. 7º de la LIVA «En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha».

definidos por el contrato o la práctica comercial, como por ejemplo, en base a lecturas estimadas o reales del consumo antes de la emisión de la factura. La principal diferencia radica en que, mientras el IPSI se centra en el acto de facturación como el evento que determina el devengo, el IVA se centra en la exigibilidad del pago, lo que puede permitir cierta flexibilidad en función de cómo y cuándo se considera que el precio es exigible según los términos contractuales o la práctica comercial.

#### **4.6. BASE IMPONIBLE**

La base imponible es un elemento esencial en el cálculo de los tributos de cuota variable, como el IPSI y el IVA, este concepto se encuentra establecido en el artículo 50 LGT, cuando señala que es la *«magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible»*. De acuerdo con lo indicado, la base imponible se refiere al valor o medida sobre el cual se aplica la tasa impositiva para determinar el importe del impuesto que debe ser pagado. Es decir, es el monto que se utiliza como referencia para calcular el impuesto a pagar.

En algunos casos, la base imponible se determina a partir del valor de mercado del bien o servicio sujeto a tributación. En otros casos, se utiliza un valor determinado por la ley, como puede ser el caso de los impuestos a la renta o a las ventas. Es importante destacar que la base imponible puede ser modificada por ciertos ajustes o deducciones previstos en la ley tributaria. Estos ajustes pueden incluir, por ejemplo, gastos necesarios para la generación de ingresos o ciertos créditos fiscales. Ahora bien, esta base puede ser determinada, de acuerdo con lo indicado en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, por diferentes métodos, que son la estimación directa, objetiva e indirecta.

En primer lugar, el método de estimación directa es el más común y generalmente utilizado, mientras que el método de estimación objetiva se aplica en casos específicos establecidos por la ley y tiene carácter voluntario para los obligados tributarios.

En segundo lugar, “con el método de determinación objetiva se busca un conocimiento de la realidad a través de unas magnitudes -signos, índices y módulos- establecidos normativamente. Es un conocimiento mediato e indirecto, que posee la ventaja de comportar menores obligaciones de facturación y contabilización a su titular. Ahora bien, el calcular la renta a partir de características externas de la actividad puede dar lugar a que el resultado calculado no coincida con el realmente obtenido”<sup>256</sup>. Es por ello que, López Díaz<sup>257</sup> insta en la separación entre métodos de determinación y de estimación, pues a pesar de la denominación de estos tres métodos como estimación, considera que el directo e indirecto son métodos de determinación, mientras que el objetivo es una estimación. Ferreiro Lapatza <sup>258</sup>. señala frente a las críticas que recibe la estimación objetiva por no ser método de medición de la verdadera capacidad económica, que no existe una medición exacta de la capacidad económica sino que esta responde a distintos grados de aproximación.

Por último, la estimación indirecta es un método subsidiario que se aplica cuando se presentan ciertas circunstancias previstas en la ley; este método se utiliza cuando no se dispone de la información necesaria para determinar la base imponible, cuando se detectan irregularidades en la contabilidad del

---

<sup>256</sup> SÁNCHEZ HUETE, M.A “Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo”: *Quincena Fiscal*, nº 11. 2012.

<sup>257</sup> LÓPEZ DÍAZ, A. “Determinación y estimación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 137. 2009.

<sup>258</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J. “Apología contracorriente de la estimación objetiva”. *Crónica tributaria*, nº 116, 2005. Pg. 65-68.

contribuyente o cuando no se presenta la declaración correspondiente<sup>259</sup>; así, Banacloche Palaou<sup>260</sup> afirma “que el legislador recoge la propuesta doctrinal de legitimar la estimación indirecta ante la falta de pruebas directas, sea esta o no imputable al sujeto pasivo, ya que la alternativa de un *non liquet* resulta una solución inviable”, De esta manera, la justificación de la estimación indirecta se deriva de la imposibilidad de aplicar otros métodos de medición de la capacidad económica, surgiendo la estimación indirecta como una herramienta que asegure el cumplimiento de la obligación tributaria basándose en indicadores o datos alternativos que permitan inferir la capacidad económica del sujeto pasivo.

Es importante destacar que la base imponible es la referencia para el cálculo del impuesto a pagar, por lo que su determinación es crucial para la correcta aplicación de la normativa tributaria. La elección del método de determinación de la base imponible dependerá de cada caso particular y de la normativa aplicable en cada momento. Pues de acuerdo con lo anterior, el método directo será el general, el método objetivo es voluntario pudiendo acogerse a él cuando la ley lo contemple y el indirecto subsidiario por los motivos previstos en el artículo 53 LGT.

---

<sup>259</sup> Vid. Art. 53 LGT: «1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. 2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente: a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto. b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios. c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes».

<sup>260</sup> BANACLOCHE PALAO, C. “La estimación indirecta en la nueva Ley General Tributaria”. *Tributos y empresas*. Universidad de Barcelona. 2004. Pg. 301.

#### 4.6.1. ESTIMACIÓN DIRECTA

En relación con el impuesto objeto de la presente investigación, el IPSI, la forma de estimación de la base imponible, con carácter general, corresponde al método de estimación directa, de acuerdo con el artículo 17 de la LIPSI.

La LIPSI en su artículo 15 dispone que *«La base imponible en la producción o elaboración de bienes muebles corporales, en las entregas de bienes inmuebles y las prestaciones de servicios se establecerá con arreglo a lo dispuesto en las normas reguladoras de la base imponible de dichas operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, los supuestos y condiciones de la modificación de dicha base imponible serán los mismos que los previstos a efectos de dicho tributo»*; reproduciendo dicho precepto en el artículo 11 de la Ordenanza Fiscal. En lo que respecta al consumo de energía eléctrica, *«la base imponible será el importe total facturado a los usuarios por las empresas distribuidoras»*; es decir, la base imponible para este tipo de actividad será el monto que las empresas que distribuyen la energía eléctrica cobran a los usuarios por su consumo.

La base imponible de estas operaciones estará sujeta a las mismas regulaciones que se aplican al IVA, así como las condiciones y supuestos para modificar la base imponible serán los mismos que los previstos en dicha normativa. Nuevamente la LIPSI y la Ordenanza Fiscal estableen una remisión a la Ley del IVA, aspecto que se repite en la investigación. La determinación de la base imponible en la entrega de bienes muebles por el productor o fabricante, en la prestación de servicios y en la entrega de bienes inmuebles se determinará conforme a las reglas generales y especiales<sup>261</sup>.

---

<sup>261</sup> Vid. artículo 78 y 79 de la LIVA.



La base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación que el destinatario del bien esté obligado a pagar al proveedor, incluyendo gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y otros créditos efectivos. Sin embargo, se excluyen ciertos conceptos, como los intereses por aplazamiento en el pago, subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o volumen de servicios prestados, aportaciones dinerarias de Administraciones Públicas, indemnizaciones que no constituyan contraprestación, descuentos y bonificaciones que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice, y sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo; por lo que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación, siendo este un concepto más amplio que el del precio del bien o servicio.

Asimismo, la LIVA establece las reglas especiales para la determinación de la base imponible en las operaciones sujetas a este impuesto. En primer lugar, se considera como base imponible el importe acordado entre las partes, expresado en dinero, en las operaciones que no impliquen el pago en efectivo, a menos que se demuestre lo contrario. En segundo lugar, si se entregan bienes o servicios de naturaleza diversa por un precio único, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes o servicios entregados. El artículo también establece reglas específicas para la determinación de la base imponible en casos de autoconsumo y transferencia de bienes, así como en casos de vinculación entre las partes que intervienen en la operación.

#### **4.6.2. ESTIMACIÓN OBJETIVA**

En el caso del IPSI, la forma de estimación de la base imponible con carácter general corresponde al método de estimación directa, anteriormente visto. No obstante, existen excepciones a esta regla general. El artículo 17 de la LIPSI prosigue «*Reglamentariamente, en los sectores o actividades económicas y con*

*las limitaciones que se especifiquen, podrá acordarse la aplicación de regímenes de estimación objetiva en la determinación de la base imponible».*

La LIPSI abre la posibilidad a que las Ordenanzas Fiscales aprobadas en su desarrollo contemplen un régimen de estimación objetiva en la determinación de la base imponible, haciéndose eco de lo anterior la Ordenanza Fiscal de Melilla<sup>262</sup>. Si bien, con carácter general será de aplicación el régimen de estimación directa, con carácter alternativo y voluntario, los sujetos pasivos del impuesto podrán acogerse a la estimación objetiva para la determinación de la base imponible, siempre y cuando cumplan con los requisitos y condiciones previstos para ello.

Hay que destacar que la LIPSI solo contempla la alternativa de aplicación del régimen de estimación objetiva a las operaciones interiores, que no excedan en el año anterior la base imponible de 100 millones de pesetas, equivalente a 601.012 euros. En este sentido, podemos apreciar el desfase de la LIPSI, pues esta ley fue aprobada en 1991 con escasas reformas en su vigencia, siendo la última en 2013, hace ya una década, por lo que algunas de sus disposiciones requieren de actualización y que no caigan en la dejadez u olvido. Asimismo, la fijación del valor en pesetas indica la necesidad de modernizar la LIPSI para reflejar la realidad económica y fiscal actual. La referencia a las pesetas, una moneda que dejó de estar en circulación en 2002 tras la introducción del euro, subraya el desfase temporal de la legislación y la urgencia de actualizarla. La limitación del régimen de estimación objetiva a operaciones interiores con una base imponible que no exceda los 601.012 euros, basada en un valor establecido hace décadas, puede no ser adecuada para la economía actual<sup>263</sup>.

---

<sup>262</sup> Vid. Arts. 20 al 23 Ordenanza Fiscal de operaciones interiores en Melilla. Asimismo, que sean las Ordenanzas Fiscales quienes contemplen y desarrollen el régimen de estimación objetiva, conlleva diferencias significativas en Ceuta y Melilla.

<sup>263</sup> La economía actual, caracterizada por la inflación, el crecimiento del sector servicios y la digitalización, demanda un marco fiscal que apoye el desarrollo empresarial sin imponer barreras administrativas innecesarias. Una revisión de los umbrales permitiría a un mayor número de

Sin embargo, la Ordenanza Fiscal acota dicha cantidad a 450.000 euros. En este sentido, la Ordenanza Fiscal establece las siguientes condiciones que dan acceso a la posibilidad de determinar la base imponible por estimación objetiva:

1. Podrán acogerse a este régimen aquellos que desarrollen una actividad de producción o elaboración de bienes muebles corporales, construcción, ejecución de obra inmobiliario o prestación de servicios<sup>264</sup>.
2. Que dicha actividad este contemplada en el método de estimación objetiva de signos, índices o módulos regulados en 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 o Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero y el resto de disposiciones que resulten de aplicación. Asimismo, y conforme a lo anterior, le corresponde al Ministro de Economía y Hacienda la aprobación, mediante Orden Ministerial, de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, siendo la vigente la Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto Sobre el Valor Añadido<sup>265</sup>.

---

contribuyentes beneficiarse de la simplicidad administrativa del régimen de estimación objetiva, fomentando así la actividad económica.

<sup>264</sup> Por ende, se incluyen en la estimación objetiva las operaciones interiores a excepción del consumo de energía y se excluyen las importaciones.

<sup>265</sup> Las órdenes que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA se publican anualmente para adaptar estos regímenes a las condiciones económicas y fiscales del año siguiente. Las órdenes anteriores a la Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, para el año 2024, entre otras son: 1. Orden HFP/1155/2022, para el año 2023. 2. Orden HAC/1155/2020, para el año 2021. 3. Orden HAC/1164/2019, para el año 2020. 4. Orden HFP/1270/2017, para el año 2018. 5. Orden HFP/1823/2016, para el año 2017. Cada una de estas órdenes ajusta los parámetros y límites aplicables a los regímenes de estimación objetiva del IRPF y régimen simplificado del IVA para el año fiscal correspondiente.

No obstante, se establecen las siguientes condiciones que no darán posibilidad a la aplicación del régimen de estimación objetiva pese a cumplir los requisitos anteriormente descritos:

1. Si la base imponible excede de 450.000 euros el año anterior.
2. Si se trata de operaciones que den lugar a la inversión del sujeto pasivo<sup>266</sup>.
3. Si se trata de actividades de construcción, y se han obtenido contrataciones, en el año anterior, con las Administraciones públicas por valor superior a 40.000 euros.
4. Si se renuncia a la estimación objetiva, pues esta tiene carácter voluntario.

Sin embargo, estos condicionantes no serán de aplicación durante el primer ejercicio de inicio de la actividad económica, siempre y cuando esta cumpla con los requisitos de acceso al régimen de estimación objetiva.

La determinación objetiva del IPSI en Melilla está estrechamente vinculada al IRPF y demás normativa de desarrollo, pues existe una remisión expresa a ellos. Esto no implica que el sujeto pasivo deba tributar por módulos en el IRPF para acogerse al régimen de estimación objetiva del IPSI, sino simplemente que dichas actividades que desarrolle sean susceptibles de tributar por módulos en aquel, lo cual constituye una de las principales diferencias entre la estimación objetiva del IPSI y el régimen simplificado del IVA como veremos más adelante.

---

<sup>266</sup> La inversión del sujeto pasivo se produce en dos situaciones. 1º. En las transacciones de bienes inmuebles y servicios en relaciones B2B, si el proveedor no está establecido en el área y el receptor sí, será este último quien asuma la carga fiscal, conforme a la LIPSI. 2º. Cuando el destinatario de las operaciones sujetas a IPSI sea el Estado, la Ciudad Autónoma de Melilla u Organismos Autónomos y Sociedades, conforme a la Ordenanza Fiscal de Operaciones Interiores.

Si bien la Ordenanza Fiscal de operaciones interiores pudo desarrollar un régimen de estimación objetiva propio, contemplándose en ella las operaciones que dieran acceso a la determinación de la base imponible por este régimen, optó por la simplificación que suponía la remisión de tales actividades a las contempladas en el IRPF<sup>267</sup>. Sin embargo, la remisión no solo abarca a las actividades susceptibles de aplicar este método de estimación de la base imponible, sino que además comprende otras cuestiones de índole primordial para la aplicación del régimen de estimación objetiva. Así, la Ordenanza Fiscal establece el carácter subsidiario de la normativa del IRPF en cuanto a los procedimientos, plazo, duración, exclusión y obligaciones formales, y la aplicación directa de los índices o módulos fijados por el Ministerio de Economía y Hacienda para el cálculo del rendimiento neto de la actividad<sup>268</sup>.

Lo anterior puede presentar una problemática a futuro, pues el debate constante de la tributación por módulos en el IVA e IRPF centrado en encontrar un equilibrio entre la adecuación a la realidad económica actual, la simplificación administrativa y la equidad tributaria, puede poner en riesgo el sistema de módulos del IPSI, al establecerse este por remisión, con lo que se podría considerar la posibilidad de desarrollar un sistema de estimación objetiva específico para el IPSI.

En cuanto a la determinación de la base imponible en el IPSI, no es exactamente coincidente con la estimación objetiva del IRPF, pues en la

---

<sup>267</sup> PASCUAL, P. y SERNA, L. "Diferencias entre territorio común y País Vasco en la relación entre la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado de IVA". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 19. 2001. Señalan la conveniencia de que las actividades que den acceso a los módulos sean coincidentes en IRPF e IVA, lo que igualmente se extiende al IPSI.

<sup>268</sup> De este modo, el IPSI emplea módulos de renta para gravar el consumo. La diferencia principal entre ambos sistemas radica en su base imponible. Los módulos de renta se basan en la estimación de ingresos o renta de una persona o entidad, facilitando la tributación sin necesidad de llevar un registro detallado de todas las operaciones económicas. Por otro lado, los módulos de consumo se centran en el valor de los bienes y servicios consumidos, gravando el consumo final independientemente de la renta o ingresos del consumidor o del proveedor.

Ordenanza Fiscal se prevén coeficientes específicos en función de la operación que da lugar a la realización del hecho imponible. De esta manera, las diferentes actividades de producción o elaboración de bienes muebles corporales, la prestación de servicios y la construcción o ejecución de obra inmobiliaria presentan distintos índices correctores a aplicar sobre la base imponible, calculada conforme a la normativa del IRPF. Asimismo, la Ordenanza justifica la aplicación de los distintos coeficientes aplicables para el cálculo de la base imponible en el margen comercial medio atribuible y la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas.

La determinación objetiva del IPSI viene a ser un reflejo del régimen simplificado previsto en el IVA, resaltando Cubero Truyo<sup>269</sup> las siguientes notas características de este último: voluntariedad, aplicable solo a personas físicas y a determinados sectores económicos, y limitado al volumen de operaciones anuales, y señalando Muleiro Parada como principal diferencia entre el régimen simplificado y la estimación objetiva del IPSI, que la estimación objetiva determina la base imponible del IPSI, pero, en ningún caso, constituye la cuota tributaria a ingresar, siendo esta el resultado de aplicar el tipo de gravamen correspondiente<sup>270</sup>, a lo que habría que añadir que la estimación objetiva en el IPSI es igualmente aplicable a personas jurídicas<sup>271</sup>.

A continuación, detallaremos las diferencias entre la estimación objetiva del IPSI y el régimen simplificado del IVA:

#### 1. Ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva:

---

<sup>269</sup> CUBERO TRUYO, A. "Los" regímenes especiales" en la Sexta Directiva de la CEE". *Noticias de la Unión Europea*, nº69. 1990. Pg. 67-68.

<sup>270</sup> MULEIRO PARADA, L.M. "Los regímenes objetivos de tributación en los impuestos locales". *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 388. 2015. Pg. 92.

<sup>271</sup> Op. Cit. MORÓN PÉREZ, M. D. C. 2014. Pg.171.

- En el IVA se aplica exclusivamente a aquellas personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF<sup>272</sup>. Los requisitos por tanto para la aplicación del régimen simplificado del IVA son: que se trate de personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF y que realicen actividades comprendidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF (artículo 37 Reglamento IVA<sup>273</sup>), y que no hayan renunciado a la estimación objetiva del IRPF, ni al propio régimen simplificado, pues este último tiene carácter voluntario.
  
- En lo que respecta al IPSI, la Ordenanza Fiscal<sup>274</sup> recoge los requisitos para su aplicación son: que se realicen actividades comprendidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF, y que en caso de ser personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF no hayan renunciado a la estimación objetiva del IRPF, ni a propio régimen simplificado, abriendo así la posibilidad de que puedan acogerse al régimen de estimación objetiva las sociedades.

---

<sup>272</sup> Vid. Art. 122 LIVA. «El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan».

<sup>273</sup> Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

<sup>274</sup> Vid. Art. 21.3 Ordenanza Fiscal operaciones interiores «Este régimen sólo será aplicable a los contribuyentes que realicen alguna de las actividades que estén incluidas en el método de estimación objetiva de signos, índices o módulos regulado en la Ley y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y demás disposiciones de aplicación, siempre que no se haya renunciado expresamente a la aplicación del mismo ante los Servicios correspondientes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

De lo anterior se deduce que, para acogerse al régimen de estimación objetiva, en el IVA, régimen simplificado, será obligatorio la tributación en el IRPF; en el IPSI, no. Pues si en el IVA se determina su aplicación en función del contribuyente, en la Ordenanza Fiscal del IPSI no existe mención alguna respecto a la condición del sujeto pasivo del impuesto, pero sí sobre el tipo de actividad que se desarrolla. En este sentido, y a pesar de la exclusión existente en la Ordenanza Fiscal para aquellos que hayan renunciado a la estimación objetiva en el IRPF, esta sólo debe entenderse conforme a una limitación para aquellos sujetos pasivos que tributen en el IRPF, y no como una prohibición en la aplicación del régimen de estimación objetiva sobre aquellos sujetos que no tributen en él, haciéndolo en el Impuesto de Sociedades<sup>275</sup>.

Se reitera la importancia de las remisiones, pues al no contener el IPSI una remisión expresa a la normativa del IVA en la aplicación de la estimación objetiva y quedar su aplicación a lo dispuesto en la LIPSI, así como normativa de desarrollo, no se debe entender que su aplicación sea en los mismos términos que los establecidos en la LIVA, apreciándose en este sentido y, pese a la similitud por remisiones en otros aspectos, otra diferencia más entre estos dos regímenes impositivos.

## 2. Determinación de la base imponible en el IPSI y la cuota tributaria en el IVA<sup>276</sup>.

- En el IVA las cuotas devengadas se corresponden con los índices y módulos del régimen especial simplificado del IVA, siendo la cuota anual

---

<sup>275</sup> De esta manera, el régimen de estimación objetiva en el IVA se vincula a la tributación en el IRPF, mientras que en el IPSI se abre la posibilidad de que puedan acogerse quienes tributen en el IRPF o IS.

<sup>276</sup>El régimen de estimación objetiva en el IPSI determina la base imponible, en cambio en el IVA la cuota tributaria, siendo esta otra diferencia fundamental entre ambos impuestos.



derivada del régimen simplificado la diferencia entre esta y la cuotas soportadas que, por tanto, serán deducibles.

- En el IPSI se calculará el rendimiento neto conforme signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF, se multiplicará por un coeficiente previsto en la Ordenanza Fiscal y se dividirá por cuatro. La base imponible de los tres primeros trimestres corresponderá con el anterior cálculo, siendo la cuota tributaria el resultado de aplicar sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda. Sin embargo, la base imponible del cuarto trimestre será el rendimiento neto anual de la actividad calculado en función de datos promedios efectivos multiplicado por el coeficiente siendo la cuota tributaria la diferencia entre la base imponible del cuarto trimestre y las cuotas trimestrales de los tres trimestres anteriores. Asimismo, la aplicación del régimen de estimación objetiva no es compatible con el escaso derecho a deducción de las cuotas soportadas previsto en el IPSI únicamente para las actividades de producción o elaboración de bienes y con alcance limitado<sup>277</sup>.

Conforme a lo anterior, los índices y módulos aplicables en el IPSI e IVA difieren, siendo los aplicables en el IPSI los específicos para el IRPF y para el IVA los propios de su régimen simplificado, inferiores con carácter general que los del IRPF. Además, en el IPSI la aplicación de estos sirve para determinar la base imponible que no la cuota tributaria, en cambio en el IVA estos determinan la cuota devengada.

Para detallar el alcance de los efectos de la estimación objetiva en el IVA y el IPSI, se expone el siguiente ejemplo: peluquería con dos asalariados y con superficie del local de 50 metros cuadrados.

---

<sup>277</sup> La elección del método de estimación objetiva en el IPSI, a diferencia del IVA, conlleva la renuncia del derecho a deducción. De este modo, si en el IPSI este derecho ya era reducido, y con mayores limitaciones que en el IVA, la estimación objetiva termina por suprimirlo al completo.

- IVA: el índice y módulo del régimen especial simplificado del IVA para la actividad de peluquería establece una cuota de 2562,75 € por personal empleado, y de 41,33 € por metro cuadrado de superficie del local.
  - o Cuota anual devengada=  $2 * 2562,75 + 50 * 41,33 = 7192$ . El pago por trimestre sería de  $7192,00 \text{ €} / 4 = 1798,00 \text{ €}$ .

Sin olvidar que la cuota anual será la diferencia entre estas y la cuota soportada<sup>278</sup>.

- IPSI: el signo, índice o módulo del método de estimación objetiva del IRPF para la actividad de peluquería establece una cuota de 3161,90 € por personal asalariado, de 9649,47 € para personal no asalariado, el empresario y de 94,48 € por metro cuadrado de superficie del local.
  - o Rendimiento neto:  $2 * 3161,90 + 9649,47 + 50 * 94,48 = 20697,27 \text{ €}$ .
  - o Base imponible trimestral teniendo en cuenta que el coeficiente es 2=  $20697,27 * 2 / 4 = 10348,63 \text{ €}$ .
  - o Cuota tributaria =  $10348,63 * 0,04 = 413,94 \text{ €}$  los tres primeros trimestres.

A pesar de que los índices y módulos previstos en el IRPF aplicables para el cálculo de la estimación objetiva en el IPSI sean superiores a los previstos en el régimen simplificado del IVA, la cuota tributaria de este último resulta superior, dado que en el IVA los índices y módulos sirven para la obtención de las cuotas devengadas y en el IPSI para la determinación de la base imponible, lo que provoca que, al aplicar el tipo de gravamen para determinar la cuota tributaria, el monto disminuya considerablemente.

---

<sup>278</sup> En el IVA no se pierde el derecho a deducción de las cuotas soportadas por acogerse al régimen de estimación objetiva.

Asimismo, la aplicación de coeficientes en el cálculo de la base imponible del IPSI en Melilla es un mecanismo que permite ajustar la carga fiscal de acuerdo con la naturaleza y características de cada actividad económica. La Ordenanza Fiscal establece tres coeficientes: 0,5, 1 y 2, que modifican la cuota tributaria de la siguiente manera:

- Coeficiente 0,5: Su aplicación reduce a la mitad la base imponible calculada para la actividad, disminuyendo así la cuota tributaria.
- Coeficiente 1: Mantiene la base imponible sin cambios. La aplicación de este coeficiente indica que la actividad económica se valora en términos fiscales de manera estándar, sin necesidad de ajustes al alza o a la baja.
- Coeficiente 2: Duplica la base imponible calculada, aumentando la cuota tributaria.

### 3. Ajustes

Mientras que el IVA se ajusta trimestralmente con la deducción de las cuotas soportadas, en el IPSI estas cuotas no son deducibles, pero ello no implica la ausencia de ajustes. El ajuste significativo ocurre en el cuarto trimestre, donde se recalcula la base imponible según el rendimiento neto anual real.

De esta manera el ajuste en el IPSI el cuarto trimestre permite alinear la base imponible con el rendimiento real de la actividad, ofreciendo un mecanismo de corrección. El IPSI se centra en un ajuste anual que refleja el rendimiento real, asegurando que la carga tributaria se ajuste a la capacidad económica real del contribuyente al final del año fiscal. Por lo que cualquier crítica en cuanto a que la estimación objetiva no es representativa de la capacidad económica real no encuentra cabida en el IPSI, a diferencia de las dudas que pudieran suscitarse en IVA o el IRPF.

## 4.7. TIPO DE GRAVAMEN

La LIPSI establece una gama de tipos impositivos que oscilan entre el 0,5% y el 10%. Las Ciudades Autónomas tienen la capacidad de determinar los tipos impositivos exactos que quieren aplicar a través de sus Ordenanzas Fiscales. Sin embargo, hay una condición clave en cómo pueden hacer esto: deben aplicar la misma tasa tanto a las operaciones de producción local como a las importaciones. El objetivo de esta disposición es asegurarse que no haya discriminación basada en el origen de los bienes, ya sean producidos localmente o importados; de esta manera, se pretende que no haya ventajas fiscales injustas para los productores locales en comparación con los importadores, o viceversa.

Esta normativa está en línea con el Derecho europeo, que tiene como uno de sus principios fundamentales el garantizar la libre circulación de bienes y servicios y evitar barreras comerciales dentro de la UE. Al requerir que las Ciudades Autónomas graven las operaciones de producción y las importaciones al mismo tipo impositivo, se asegura que la producción local no sea injustamente favorecida en detrimento de los bienes importados. En términos más simples, esta ley busca que los bienes tengan un tratamiento fiscal equitativo, independientemente de si se fabrican localmente o se importan, para asegurar la competencia justa y evitar distorsiones en el mercado.

Por su parte, la Ordenanza Fiscal viene a reproducir lo ya expuesto en la LIPSI, además de contemplar los tipos impositivos aplicables en el anexo 1, fijando los siguientes tipos de gravamen con distinción del hecho imponible realizado:

#### **A. Operaciones de producción y elaboración de bienes muebles**

Con ocasión de la anterior consideración y obligación de establecer el mismo gravamen a las importaciones y para las operaciones de producción y

elaboración de bienes muebles, se remite la determinación de los tipos aplicables a la Ordenanza Fiscal de la Importación.

Esta remisión tiene por finalidad garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en la LIPSI y lograr una mayor agilidad en cuanto a la aprobación de las Ordenanzas Fiscales y modificación de los tipos impositivos. La intención es evitar que la modificación de una de estas Ordenanzas conlleve automáticamente la necesaria modificación de la otra, además de evitar retrasos y complicaciones temporales que pudieran surgir en cuanto a la aprobación y entrada en vigor de ambas, que debiera ser coincidente en el tiempo a efectos de no incumplir lo dispuesto en la LIPSI y lo que es más importante conforme al Derecho europeo con objeto de evitar discriminaciones entre la producción y la importación.

#### **B. Consumo de energía: 1%<sup>279</sup>.**

---

<sup>279</sup> EL IPSI fija su tipo impositivo para el consumo de la luz en un 1% frente al 21% del IVA. En los últimos tiempos, la subida de la luz ha sido una de las mayores preocupaciones en los hogares españoles, habiéndose adoptado en el IVA diversas aportaciones a modo de soluciones. Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua contempló una rebaja del 21% de IVA al 10%, medida prorrogada por el Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad, el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables y el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania. Posteriormente, el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma, rebajo del 10% al 5% de IVA el consumo de energía, prorrogándose nuevamente en el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad. Finalmente, El Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía, puso fin a la rebaja temporal del IVA de la luz al 5%, volviendo al 10% de IVA siempre y cuando el precio de la luz de mantuviera por encima de 45€/MWh, bajando el precio de la luz en febrero de 2024 y volviendo al tipo general del 21% de IVA. De este modo, se refleja que la situación en Melilla respecto al consumo de energía en comparación con la

### **C. Entrega de bienes inmuebles**

- Tipo general del 4%.
- Excepciones:
  - 0,5% para la primera transmisión de viviendas de protección oficial por parte del promotor, incluyendo anexos y hasta dos garajes transmitidos conjuntamente.
  - 10% para la ejecución de obras inmobiliarias, con las siguientes excepciones:
    - 0,5% para obras resultado de contratos entre promotor y contratista para edificaciones principalmente destinadas a viviendas, que se transmitan como primera entrega de bien inmueble.
    - 4% para Construcciones de edificaciones destinadas principalmente a viviendas que no cumplen con la definición anterior, y obras inmobiliarias de reforma, readaptación, redistribución, mejora o reconstrucción de viviendas y locales comerciales ya construidos.

El criterio para determinar si una edificación está "destinada principalmente a viviendas" es que, al menos, el 50% de la superficie construida debe ser para uso residencial.

### **D. Prestaciones de servicios**

---

Península y Baleares ha sido más favorable en términos fiscales, aunque para ser justos la adopción en el IPSI del tipo impositivo del 1% en el consumo de energía no ha venido motivada por las circunstancias excepcionales que conllevaron un incremento en el precio de la luz, sino que son reflejo de una tradición ya contemplada en anteriores Ordenanzas Fiscales.

- Tipo general: 4%
- Excepciones:
  - 0,5% para:
    - Transporte terrestre colectivo de viajeros y sus equipajes.
    - Servicios de publicidad y marketing.
    - Servicios prestados por vía electrónica.
    - Servicios accesorios y complementarios relacionados con actividades de juego.
  - 1% para:
    - Servicios de transporte de viajeros (autotaxis).
    - Servicios de restaurantes de un tenedor, cafés y bares.
  - 2% para:
    - Restaurantes con dos o más tenedores.
    - Cafés y bares de categoría especial.
    - Demás servicios de hostelería.
  - 8% para:
    - Servicios de telecomunicaciones
    - Servicios de radiodifusión y televisión.

A diferencia del IVA, que recoge un tipo general del 21%, reducido del 10% y super reducido del 4%, los tipos impositivos del IPSI se mueven dentro del amplio abanico de posibilidades fijado por la horquilla (entre el 0.5% y 10%). Esta flexibilidad permite a las Ciudades Autónomas ajustar los tipos impositivos de acuerdo con sus necesidades y circunstancias económicas particulares, pudiendo determinar las tarifas exactas a través de sus respectivas Ordenanzas Fiscales.

A su vez, los tipos impositivos más bajos en el IPSI de Melilla en comparación con el IVA proporcionan una ventaja fiscal, ya que le permite beneficiarse de cargas fiscales menores. El objetivo que se persigue detrás de esta estructura diferenciada es adaptar el régimen fiscal a las particularidades y necesidades económicas de estas Ciudades Autónomas que, por su posición geográfica y situación particular, tienen retos y oportunidades distintas al resto del territorio nacional.

## 4.8. CUOTA TRIBUTARIA

De acuerdo con el artículo 19 LGT “*La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria*”, es decir, “la cantidad que según el hecho imponible realizado y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, queda obligado a entregar al fisco el sujeto deudor de la relación jurídico-tributaria”<sup>280</sup>. En el mismo sentido se pronuncia González, al señalar que “la norma tributaria ordena la realización de un pago, como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible. El importe a pagar en concepto de tributo se denomina «cuota tributaria». Así pues, la obligación de pagar la cuota tributaria es la consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible”<sup>281</sup>.

La cuota tributaria es la cantidad de dinero que el sujeto pasivo debe ingresar como consecuencia de la realización del hecho imponible, calculada como el producto de la base imponible y el tipo de gravamen (artículos 19 de LIPSI y 16 de la Ordenanza Fiscal Operaciones Interiores).

---

<sup>280</sup> ROBLES MORENO, C. D. P. “El pago de la deuda tributaria como medio de extinción de la obligación tributaria”. *Foro jurídico*, nº 6. 2006. Pg. 154.

<sup>281</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. *Introducción a la fiscalidad empresarial*. Universitat Jaume I. 2011. Pg. 3.



Asimismo, la Ordenanza Fiscal contemplan dos bonificaciones del 99% aplicables al resultado de la cuota tributaria, para las operaciones entre socios y agrupaciones de interés económico y para las operaciones entre empresas miembros y uniones temporales para la consecución de los fines para los que se constituyeron. Sin embargo, en ambos casos, esta bonificación no puede reducir la cuota tributaria a un monto menor del que se habría generado si los socios o empresas hubieran realizado las operaciones directamente; esto se hace para evitar posibles abusos o elusiones fiscales a través de la agrupación.

El contenido de este artículo además impone que la bonificación no se extienda a las operaciones que se produzcan directa o indirectamente entre los socios o entre estos y terceros; es decir, solo se aplica a las operaciones que cumplen con los requisitos específicos mencionados anteriormente. Esta limitación busca garantizar que la bonificación se aplique de manera adecuada y evita posibles abusos para obtener beneficios fiscales injustificados

Aunque es innegable que la Ordenanza amplía lo establecido en la LIPSI, no se infringe el principio de reserva de ley. Esto es válido incluso cuando la cuota tributaria se considera un componente esencial del tributo y, a pesar de que el artículo 8 de la LGT no lo menciona explícitamente, se presume su inclusión al ser un factor determinante de la deuda tributaria. No se produce vulneración del principio de reserva de ley pues las bonificaciones establecidas en la Ordenanza Fiscal vienen a reproducir lo dispuesto en el artículo 26 de Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico<sup>282</sup> y el artículo 10 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones

---

<sup>282</sup>«1. En el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla gozarán de una bonificación del 99 por 100 sobre las operaciones sujetas al mismo que se realicen entre los socios y las agrupaciones de interés económico en cumplimiento de su objeto social.2. Cuando se trate de operaciones realizadas entre los socios, a través de la agrupación, la aplicación de la bonificación no podrá originar una cuota tributaria menor a la que se habría devengado si dichos socios hubiesen actuado directamente. Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, la bonificación no se extenderá a las operaciones que directa o indirectamente se produzcan entre los socios o entre éstos y terceros».

temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional<sup>283</sup>. Estas leyes establecen bases para la aplicación de bonificaciones fiscales a ciertas estructuras empresariales, permitiendo que la Ordenanza las aplique específicamente en el contexto del IPSI sin contravenir el principio de legalidad tributaria. Esto demuestra cómo las Ordenanzas pueden complementar y especificar la aplicación de la ley, siempre que se mantengan dentro del marco establecido por la legislación superior y respeten los principios fundamentales del sistema tributario.

La aplicación de una bonificación del 99% en el IPSI en Ceuta y Melilla para operaciones realizadas entre empresas miembros de uniones temporales y entre socios y agrupaciones de interés económico tiene varias implicaciones importantes:

- Fomento de la colaboración empresarial: Esta medida incentiva la formación de uniones temporales entre empresas para la realización de proyectos conjuntos y promueve la colaboración entre empresas a través de agrupaciones de interés económico, facilitando la realización de operaciones conjuntas, pues en ambos casos reducir significativamente la carga tributaria sobre las operaciones que son consecuencia directa de los objetivos de la unión o agrupación.
- Limitación en la aplicación de la bonificación: La bonificación no puede resultar en una cuota tributaria inferior a la que se habría generado si las

---

<sup>283</sup> «En el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, gozarán de una bonificación del 99 por 100 sobre las operaciones sujetas al mismo que se realicen entre las empresas miembros y las uniones temporales respectivas, siempre que las mencionadas operaciones sean estricta consecuencia del cumplimiento de los fines para los que se constituyó la unión temporal. Cuando se trate de operaciones realizadas entre las empresas miembros a través de la unión temporal, la aplicación de la bonificación no podrá originar una cuota tributaria menor a la que se habría devengado si aquellas empresas hubiesen actuado directamente. Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, la bonificación no se extenderá a las operaciones sujetas al impuesto que directa o indirectamente se produzcan entre las empresas miembros o entre éstas y terceros».

empresas miembros hubieran realizado las operaciones directamente o hubieran actuado los socios de las agrupaciones de interés económico directamente. Esto evita que la bonificación se utilice de manera abusiva para minimizar la carga fiscal de manera artificial.

- **Restricción a operaciones específicas:** La bonificación se aplica únicamente a operaciones que son estrictamente necesarias para el cumplimiento de los fines de la unión temporal y agrupación de interés económico. No se extiende a operaciones entre las empresas miembros fuera del contexto ni a operaciones con terceros. Esto asegura que el beneficio fiscal se limite a fomentar la cooperación empresarial específica para la cual fue diseñada la unión temporal y la agrupación de interés económico.
- **Estímulo para la economía local:** Al incentivar la formación de uniones temporales y las agrupaciones de interés económico se puede contribuir al desarrollo económico de Ceuta y Melilla, fomentando la inversión y la creación de empleo en estas Ciudades.

En resumen, la bonificación del 99% en el IPSI busca promover la colaboración empresarial y el desarrollo económico local, estableciendo al mismo tiempo salvaguardas para evitar el abuso de este beneficio fiscal.

## **4.9. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES**

El artículo 20 LIPS habilita a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición e importación de bienes para el desarrollo de actividades de producción o elaboración de bienes o exportación definitiva. Sin embargo, en este apartado nos centraremos exclusivamente en la actividad de producción o elaboración de bienes por constituir una operación interior.

Se excluye expresamente de generar derecho a deducción las entregas de bienes inmuebles, las prestaciones de servicio, el consumo de energía y los gravámenes complementarios. En definitiva, las deducciones solo son posibles respecto a la adquisición e importación de bienes en actividades de producción o elaboración, con independencia de que el devengo, la entrega, tenga lugar en Melilla o fuera de Melilla<sup>284</sup>.

De acuerdo con lo anterior la DGT<sup>285</sup> concluyó que ante un empresario que realice diversas actividades en el ámbito territorial del IPSI, solo serán deducibles en el IPSI las cuotas soportadas de IPSI respecto a aquellas adquisiciones e importaciones que guarden relación con la producción o elaboración de bienes muebles. De igual modo, la DGT<sup>286</sup> establece que *«a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo serán deducibles las cuotas del propio Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el sujeto pasivo que cumplan los requisitos de deducibilidad establecidos en los artículos mencionados anteriormente<sup>287</sup> pero que en ningún caso serán deducibles las cuotas de otros impuestos y, en particular, las cuotas del IPSI objeto de consulta»*.

Encontramos en las deducciones remisiones del IPSI al IVA en las exigencias, limitaciones o restricciones, aunque debemos entender las anteriores con matizaciones dada la propia configuración del IPSI, de manera que:

- Solo serán deducibles las cuotas soportadas en la entrega de bienes e importaciones de bienes. Aunque la LIPSI especifica que solo serán deducibles los gastos por la adquisición o importación de bienes muebles, en

---

<sup>284</sup> Siempre y cuando la base imponible no se determine por estimación objetiva.

<sup>285</sup> Consulta Vinculante V0085-09 de la DGT.

<sup>286</sup> Consulta Vinculante V3017-17 de la DGT.

<sup>287</sup> Haciendo referencia a los artículos del 92 al 114 LIVA.

la medida que estos se incorporen al proceso de producción. Lo anterior lleva implícito que no por tratarse de una actividad de producción todas las adquisiciones que se realicen serán gastos deducibles, sino solo aquellas que sean necesarias para desarrollar el proceso de transformación o elaboración, de esta manera, mientras que para el empresario o profesional sujeto a IVA podrá deducirse gastos por la compra de un ordenador para realizar la contabilidad, en el IPSI este gasto no será deducible.

- El derecho a deducción corresponde a los empresarios o profesionales que realicen operaciones sujetas y no exentas. Constituyen operaciones sujetas al IPSI la producción o elaboración de bienes muebles, la prestación de servicios, la entrega de bienes inmuebles, el consumo de energía y la importación. No así la entrega de bienes muebles efectuadas por comerciantes mayoristas y minoristas, cuya operación no resulta sujeta en el IPSI, por lo que las importaciones realizadas por comerciantes no generaran derecho a deducción de las cuotas soportadas. Sin embargo, no todas las actividades sujetas generan derecho a deducción, pues se limita a la producción o elaboración de bienes muebles
- Para que las cuotas sean deducibles los bienes adquiridos deben afectarse directa y exclusivamente a la actividad empresarial, salvo bienes de inversión y vehículos que se presumirán afectados a la actividad en un 50% o 100% atendiendo al tipo de vehículo.
- No serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de joyas, alimentos, bebida, tabaco... salvo que sean para uso exclusivo industrial, comercial o agrario u objeto de transformación.
- El derecho a deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles y caduca a los cuatro años.

Es por tanto que, en el IPSI, a diferencia del IVA, el derecho a deducción presenta una triple limitación. Primero, al contemplarse únicamente en el IPSI las deducciones en el caso de la producción o elaboración de bienes. Segundo, por solo ser deducibles la adquisición e importación de bienes muebles realizada por el sujeto pasivo del impuesto, lo que excluye las prestaciones de servicios, la entrega de bienes inmuebles, el consumo de energía y los gravámenes complementarios, y tercero por solo ser deducibles los bienes que se incorporen al proceso de producción. De este modo, para el IVA, a diferencia del IPSI “El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas”<sup>288</sup>.

En cuanto a las devoluciones, el IPSI contempla la devolución a final de año, pues si el IPSI soportado deducible es superior al repercutido y no puede efectuarse la totalidad de la deducción, a final de año se regularizará la situación a través de la devolución del saldo generado a favor. Por ello, el IPSI se presenta como un impuesto más rígido que el IVA, pues este último posibilita la devolución mensual<sup>289</sup>.

La devolución mensual del IVA en relación con la devolución anual del IPSI se hace resaltar en los siguientes aspectos donde se subrayan sus beneficios:

- Permite a las empresas recuperar rápidamente el monto del impuesto que han pagado en sus compras y gastos.

---

<sup>288</sup> PASCUAL GONZÁLEZ, M.M. “La conflictividad sobre el Derecho a la deducción en el IVA aún no resuelta en España”. *Quincena Fiscal*, nº 1, 2022.

<sup>289</sup> Vid. Art. 116 de la LIVA. «Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente. El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones».

- Proporciona una visión anticipada de los montos a recuperar, permitiendo una planificación financiera más efectiva y una gestión más eficiente de los recursos.
- Al contar con mayores recursos disponibles, se fortalece la posición competitiva de las empresas, ya que pueden destinar esos fondos adicionales a inversiones que impulsen el crecimiento del negocio.
- Al agilizar la devolución del IVA, se reduce la dependencia de financiamiento externo, lo que conlleva a una disminución de los costos financieros asociados

#### **4.10. SUJETOS PASIVOS**

Los sujetos pasivos están regulados de forma genérica en el artículo 36 LGT, el cual dispone que *«Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo»*.

De acuerdo con lo anterior , tienen la consideración de contribuyente quien realiza el hecho imponible, y de sustituto quien por ley está obligado a cumplir las obligaciones que corresponden al contribuyente, no solo la obligación tributaria principal sino además aquellas obligaciones formales relacionadas con dicha obligación, esto incluye, entre otras responsabilidades, la declaración y el ingreso del tributo ante la administración tributaria, así como cualquier otra obligación de carácter informativo o documental que la ley establezca en relación con el tributo que está pagando en sustitución del contribuyente. De este modo la función del sustituto del contribuyente se ha concebido con el propósito de simplificar la percepción de impuestos y garantizar el acatamiento de las responsabilidades fiscales, particularmente en situaciones donde resultaría difícil para la autoridad tributaria llevar a cabo la recaudación directa de cada contribuyente individual. De este modo, el sustituto desempeña un rol crucial en

el sistema tributario, no solo cumpliendo el papel de pagador de impuestos, sino también colaborando activamente en la administración tributaria.

El sujeto pasivo es aquella persona física o jurídica que, según la ley, tiene la responsabilidad de realizar el pago del tributo correspondiente; es el destinatario directo de la obligación tributaria y, por lo tanto, debe cumplir con sus deberes fiscales. La normativa tributaria establece los criterios para determinar quién debe ser considerado como sujeto pasivo en cada situación específica. La identificación del sujeto pasivo es fundamental para el adecuado funcionamiento del sistema tributario, ya que permite establecer claramente quién debe cumplir con las obligaciones fiscales correspondientes y asegurar que los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado sean recaudados de manera justa y equitativa

En este sentido, la LIPSI, en su artículo 12, dispone *«Son sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto»*. Esta última remisión al artículo 33 de la Ley General Tributaria, lo es a una normativa ya derogada, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, donde su artículo 33 dictaminaba que: *«Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición»*. La anterior ley ha sido derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria hoy vigente, que actualmente incorpora esta cuestión en su artículo 35, párrafo 4ª, y que conserva su regulación en idénticos términos.

Lo anterior constituye otro indicio más de la obsolescencia de la regulación del IPSI, y de los inconvenientes que trae consigo la técnica de la remisión, pues las modificaciones que traen consigo las normas a las que remite, afectan de



forma directa en el IPSI. No obstante, esta posible errata ha sido corregida en la Ordenanza Fiscal de las Operaciones Interiores remitiendo al artículo 35.4 LGT.

Asimismo, el artículo 12 LIPSI contempla la inversión del sujeto pasivo del IPSI, cuando conforme a las reglas de localización, la prestación del servicio o entrega de bienes inmuebles se localice en el ámbito de aplicación del IPSI y la entrega de bienes inmuebles o prestación de servicios sea satisfecha por empresario o profesional no establecido en Melilla, es decir, que el vendedor o prestador se encuentre fuera del ámbito de aplicación del IPSI, por ejemplo en la Península, siendo el destinatario de la entrega de bienes inmuebles o prestación de servicios empresario o profesional establecido en Melilla.

De conformidad con lo anterior, son sujetos pasivos en primer lugar, quienes realizan directamente el hecho imponible, es decir, el contribuyente; y en segundo lugar, en ocasiones el receptor del bien inmueble o de la prestación del servicio por inversión del sujeto pasivo contemplada en la ley.

La inversión del sujeto pasivo constituye una excepcionalidad a la norma general que tiene por finalidad evitar que los empresarios o profesionales que se encuentren establecidos en un territorio donde no se aplica el impuesto devengado hayan de satisfacerlo, con la consiguiente simplificación burocrática<sup>290</sup>.

Esta técnica trae su origen en el IVA, como consecuencia de que, en algunas operaciones gravadas por el impuesto, quienes realizaban la entrega o prestaban el servicio no estaban establecidos en el territorio de aplicación de este, resultando necesario el control y cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo la solución a ello la atribución de la condición de sujeto pasivo

---

<sup>290</sup> BERNABEU PÉREZ, J.A. *La inversión del sujeto pasivo en el IVA*. Tirant lo Blanch. 2018, Pg. 17.

al destinatario de dichas operaciones<sup>291</sup>. Cuando una transacción ocurre en un país distinto al del proveedor, este último puede enfrentar el reto de abonar impuestos en un lugar donde no tiene presencia establecida. Esto puede complicar las dinámicas comerciales y abrir puertas al fraude; para superar estos inconvenientes, se implementa el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, una alternativa en la que es el receptor quien se encarga de la liquidación del impuesto<sup>292</sup>.

La justificación de la adopción de la inversión del sujeto pasivo en el IPSI viene determinada por su gran dependencia de la Península, siendo frecuentes las operaciones que involucran los ámbitos de aplicación de IVA e IPSI. Esta técnica, por un lado, evita que el remitente situado en la Península deba gestionar, liquidar y abonar el IPSI, esto puede suponer un desafío y un obstáculo que frene el comercio; y por otro lado, contribuye en la correcta declaración de las operaciones, pues al trasladar la responsabilidad al destinatario establecido en el ámbito territorial del IPSI, se reduce el riesgo de declaración inapropiada y se mejora la trazabilidad de las operaciones. En definitiva, este mecanismo simplifica las transacciones, ya que evita que las empresas tengan que registrarse y declarar impuestos en múltiples territorios. Además, reduce los riesgos de evasión fiscal asociados a este tipo de operaciones.

La inversión del sujeto pasivo en el IPSI tiene la finalidad de simplificar la aplicación del impuesto, porque si no se produjera la inversión resultaría imposible para la Hacienda local localizar a la persona que debe ingresar la cuota tributaria devengada en las operaciones que son realizadas por sujetos que están fuera del territorio de aplicación del impuesto por no residir en el mismo. Esta figura surge como una herramienta para evitar el fraude fiscal o simplificar

---

<sup>291</sup> VILLAR EZCURRA, M. “La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA”. *Quincena Fiscal*, nº 7. 2014. Pg. 43.

<sup>292</sup> VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. “El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales”. *Crónica Tributaria*, nº 124. 2007. Pg. 148.

la recaudación en ciertos tipos de operaciones. A su vez, la inversión del sujeto pasivo conlleva obligaciones de carácter formal: la emisión de autofactura (artículo 26 Ordenanza Fiscal de Operaciones Interiores). En tales supuestos, el empresario o profesional destinatario de la entrega de bienes inmuebles o prestaciones de servicio deberá emitir una autofactura de la correspondiente compra del inmueble o recepción del servicio.

Es por tanto necesario para la determinación del sujeto pasivo:

- Definir la operación comercial objeto de la transacción.
- Precisar la localización del vendedor o prestador y del destinatario.
- Identificar el devengo del impuesto basado en las reglas de localización generales y especiales.
- Verificar la procedencia de la inversión del sujeto pasivo conforme a los requisitos establecidos, y en su caso emitir autofactura.

Asimismo, se establece que los destinatarios de las operaciones sujetas a IPSI son responsables solidarios de las operaciones que defrauden. La responsabilidad solidaria garantiza el cobro de la deuda tributaria. Aquellos destinatarios de operaciones sujetas a gravamen que, a través de declaraciones o manifestaciones inexactas, se hayan beneficiado indebidamente de exenciones, casos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos más bajos de los que les corresponden legalmente, serán responsables solidarios de la deuda tributaria correspondiente; esta responsabilidad también se aplica cuando han obtenido beneficios fiscales indebidos mediante información inexacta. Estos casos de responsabilidad encuentran respaldo en el principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 de la Constitución española y por los artículos 8.c) y 41.1 LGT. De esta manera, se establece que los supuestos de responsabilidad deben estar regulados por la ley y no pueden ser determinados de manera arbitraria o discrecional; la reserva de ley garantiza que cualquier implicación de responsabilidad en materia tributaria esté respaldada por una norma legal clara y precisa.

Sin embargo, el artículo 31 de la Ordenanza Fiscal dispone que *«En aquellas operaciones sujetas y no exentas del Impuesto, en las que el destinatario de las mismas sea el Estado, la Ciudad Autónoma de Melilla u Organismos Autónomos y Sociedades dependientes de ella, el Impuesto se liquidará directamente por el órgano pagador en el momento de realizarse el pago»*, contemplando así una nueva inversión del sujeto pasivo, que vulnera el principio de reserva de ley, en tanto que produce una alteración de lo dispuesto en la LIPSI.

#### **4.11. ASPECTOS FORMALES**

La LIPSI y la Ordenanza establecen una serie de obligaciones formales para los sujetos pasivos: presentar declaraciones sobre el inicio, modificación y fin de actividad; llevanza de la contabilidad que refleje el IPSI; expedición, conservación y presentación de facturas cuando sean requeridas con “IPSI incluido” cuando proceda, es decir, cuando se realice el hecho imponible y se deba repercutir el importe a la persona para quien se realiza la acción; presentación de declaraciones- liquidaciones y de información relativa a sus operaciones.

Además de estas obligaciones formales recogidas específicamente en la LIPSI, a los sujetos pasivos le son de aplicación las obligaciones materiales contenidas en la LGT, entre las cuales se encuentra la obligación tributaria principal que consiste en el pago del tributo y que es la principal finalidad del sistema impositivo, o las obligaciones tributarias accesorias destinadas a satisfacer los intereses de demora y recargos generados.

Asimismo, de nuevo como obligaciones formales, todos los sujetos pasivos empresarios o profesionales deben llevar un libro registro de facturas expedidas, el cual deberá consignar las operaciones relativas a su actividad que refleje tanto el IPSI soportado como repercutido. El libro registro de facturas expedidas debe

contener toda la información de las facturas y documentos sustitutos que se expidan, como el número, serie (si corresponde), fecha de emisión, datos del receptor, base imponible, tipo impositivo y cuota. Se autoriza la realización de asientos globales en lugar de anotaciones individuales, siempre que se observen ciertos requisitos y las operaciones tengan el mismo tipo impositivo. Igualmente, se permite la anotación de una misma factura en varios asientos sucesivos si abarca operaciones que tributan a diferentes tipos impositivos.

El IVA dispensa de esta obligación de llevanza de un libro registro de facturas expedidas a los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado, sin embargo, el IPSI no dispensa de esta obligación a quienes se acojan a la estimación objetiva, pues recordemos que el IPSI prevé un ajuste en el último trimestre donde se recalcula la base imponible según el rendimiento neto anual real, de ahí la importancia en el IPSI de la llevanza de este libro registro.

Los sujetos pasivos empresarios o profesionales cuya actividad sea la producción o elaboración de bienes, adicionalmente deberán llevar un libro registro de facturas recibidas, salvo que estén acogidos al régimen de estimación objetiva. El libro registro de facturas recibidas debe seguir una secuencia correlativa de todas las facturas y documentos que se refieran a las adquisiciones o importaciones de bienes para la actividad empresarial. Estas facturas y documentos se pueden registrar directamente en el libro registro o en hojas aparte que luego se organizarán y encuadernarán de forma correlativa; cada factura recibida debe tener un apunte detallado con el número de recepción, la fecha de emisión, los datos del emisor, la base imponible, el tipo impositivo y la cuota, siendo ~~es~~ posible hacer un asiento resumen global de las facturas recibidas bajo ciertas condiciones. Los libros registros deben cumplir con requisitos formales, como ser claros y exactos, sin dejar espacios en blanco ni errores, expresar los valores en euros y ordenados correlativamente.

El anterior libro registro de facturas recibidas, solo tiene sentido respecto a la producción y elaboración de bienes muebles, ya que es el único de los hechos

imponibles gravados por el IPSI que genera derecho a deducción sobre los bienes adquiridos o importados que se incorporen al proceso de producción. De igual modo, se excluye su llevanza cuando los empresarios o profesionales dedicados a la producción o elaboración de bienes muebles se acojan al régimen de estimación objetiva, pues en este caso no podrán deducir el IPSI soportado e igualmente no tendría sentido.

El IVA además de los anteriores contempla un libro registro de bienes de inversión con el propósito de controlar y registrar las adquisiciones de bienes que los empresarios o profesionales destina a la inversión a largo plazo, este libro es fundamental para el IVA a efectos de aumentar el control fiscal de los gastos deducibles, no así para el IPSI, pues, aunque estos sean igualmente deducibles, el IPSI presenta mayores restricciones en cuanto a los gastos deducibles en general y respecto a los bienes de inversión en particular al no englobar los inmuebles<sup>293</sup>. La exclusión de un libro registro de bienes de inversión en el IPSI puede entenderse como una medida de simplificación administrativa, teniendo en cuenta las particularidades de este impuesto.

Con relación a los plazos para las anotaciones registrales, las operaciones se deben registrar en los libros antes de hacer la liquidación y pago del impuesto correspondiente, o antes de que se acabe el plazo legal para dicha liquidación y pago. Las operaciones sin facturas o documentos sustitutivos se deben anotar en un plazo de siete días desde su realización o expedición. Por su parte, las facturas recibidas se deben anotar en el libro registro según el orden de recepción y dentro del período de liquidación correspondiente para poder hacer la deducción.

---

<sup>293</sup> El artículo 108 LIVA dispone: «se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación».

Asimismo, la Ordenanza establece obligaciones formales específicas para los casos de supuestos de inversión del sujeto pasivo y por las entregas de bienes inmuebles, en sus artículos 26 y 27 respectivamente, a saber:

- En el caso de aquellos que se convierten en sujetos pasivos debido a una inversión, se les exige emitir una autofactura que refleje de manera completa la prestación recibida o la entrega del bien inmueble realizada; es importante destacar que los requisitos de esta autofactura deben ser cumplidos de acuerdo con la normativa correspondiente, es decir por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y en concreto en su artículo 5.
- En cuanto a las obligaciones formales relacionadas con las transferencias de bienes inmuebles, los sujetos pasivos tienen la obligación de emitir facturas individualizadas para cada transferencia, asegurándose de cumplir con todos los requisitos generales establecidos, e incluyendo la referencia catastral del bien inmueble en cuestión. Asimismo, al presentar la declaración de impuestos correspondiente, se debe adjuntar una copia del documento que acredite la transmisión, ya sea público o privado. Es fundamental tener en cuenta que ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al IPSI será aceptado ni tendrá validez en oficinas o registros públicos sin la debida justificación del pago, exención o no sujeción al impuesto, a menos que existan disposiciones específicas en la legislación que rige la materia, en este caso la hipotecaria. La ley hipotecaria no contiene mención específica sobre el IPSI para la inscripción de actos o contratos en registros públicos, sin embargo, aunque la ley no lo detalle explícitamente, sí que lo hace de forma implícita al disponer en su artículo 254 que *«Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir»*. Este artículo refleja la necesidad de cumplir con las obligaciones tributarias, incluido el

IPSI, antes de proceder con la inscripción de bienes en el Registro de la Propiedad.

El cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos del IPSI reviste una gran importancia en el contexto de Melilla. Estas obligaciones tienen como objetivo asegurar el adecuado cumplimiento de las normas fiscales y promover la transparencia en las operaciones comerciales sujetas a este impuesto. Estos libros y registros constituyen una herramienta fundamental para el control y seguimiento de las transacciones comerciales realizadas por los sujetos pasivos. El cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en el IPSI es esencial para asegurar la correcta determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes y evitar posibles irregularidades o incumplimientos que puedan derivar en sanciones o contingencias fiscales. Además, el mantenimiento de registros claros, ordenados y libres de errores, sin espacios en blanco o interpolaciones, garantiza la fiabilidad de la información contable y facilita la labor de control por parte de la Administración Tributaria.

La importancia de cumplir adecuadamente con las obligaciones formales del IPSI va más allá de la mera satisfacción de requisitos legales, implica la adopción de prácticas empresariales responsables, transparentes y éticas; al llevar un registro exhaustivo y preciso de las operaciones sujetas al impuesto, se fomenta la transparencia y se contribuye a la construcción de un entorno de negocio sólido y confiable. Además, el cumplimiento adecuado de las obligaciones formales del IPSI permite a los sujetos pasivos beneficiarse de los derechos y beneficios que la normativa tributaria pueda otorgarles, como la deducción de las cuotas soportadas en la importación de bienes necesarios para el desarrollo de su actividad económica de producción o elaboración de bienes muebles.

Los sujetos pasivos deben declarar las obligaciones sujetas al IPSI en régimen de autoliquidación, con carácter general el periodo de autoliquidación es trimestral correspondiendo con el ejercicio anual, debiendo presentar e ingresar las cantidades correspondientes en los primeros 20 días naturales



posteriores al fin del trimestre, a excepción del último trimestre cuyo plazo se amplía a 30 días naturales. Sin embargo, las autoliquidaciones serán mensuales con obligación de presentar y pagar en los 20 día naturales posteriores cuando en el ejercicio anterior el volumen de operaciones hubiera excedido de 6.000.000 €, cantidad sensiblemente inferior a la establecida en el IVA<sup>294</sup>. A su vez, en el IPSI se contemplan las declaraciones ocasionales en la primera transmisión de inmuebles. Todas estas autoliquidaciones pueden realizarse de manera telemática, a través de la sede electrónica de la Ciudad de Melilla, cumplimentando el siguiente formulario:

---

<sup>294</sup> El artículo 71.3 del Reglamento del IVA establece que el periodo de liquidación será trimestral, salvo que el volumen de operaciones ascienda a 6.010.121,04 €, en cuyo caso será mensual.

## Autoliquidación IPSI.

### Cálculo, presentación y liquidación de tributos

<b>1</b> Tributo	<b>2</b> Información	<b>3</b> Cálculo	<b>4</b> Presentación
------------------	----------------------	------------------	-----------------------

Hecho Imponible

#### Ipsi Devengado

Epigrafs IAE:	Base Liquidable:	Gravamen %:	Cuota Devengada:
<input type="text"/>	<input type="text" value="0.00"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Epigrafs IAE 2:	Base Liquidable 2:	Gravamen % 2:	Cuota Devengada 2:
<input type="text"/>	<input type="text" value="0.00"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Epigrafs IAE 3:	Base Liquidable 3:	Gravamen % 3:	Cuota Devengada 3:
<input type="text"/>	<input type="text" value="0.00"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Inversión Sujeto Pasivo:	Base Liquidable 4:	Gravamen % 4:	Cuota Devengada 4:
	<input type="text" value="0.00"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Total Cuota Devengada

#### Ipsi Deducible

Ipsi Deducible en Importaciones:	<input type="text" value="0.00"/>
Cuotas del IPSI a compensar de periodos anteriores:	<input type="text" value="0.00"/>
Total Cuota Devengada:	<input type="text"/>

Cálculo del importe del impuesto

Fuente Sede electrónica Ciudad Autónoma de Melilla<sup>295</sup>

<sup>295</sup> SEDE ELECTRÓNICA CIUDAD AUTONOMA DE MELILLA. Disponible en: [https://sede.melilla.es/sta/CarpetaPrivate/doEvent?APP\\_CODE=STA&PAGE\\_CODE=GTLIQS](https://sede.melilla.es/sta/CarpetaPrivate/doEvent?APP_CODE=STA&PAGE_CODE=GTLIQS)

El Reglamento del IVA regula los libros registros obligatorios para los sujetos pasivos en su artículo 62.1, y que son: libro registro de facturas expedidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión y libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, sobre los que ya hemos apreciado algunas diferencias respecto al IPSI. “Ciertamente se ha de reconocer que la llevanza de los distintos Libros Registro regulados en la normativa citada anteriormente ha experimentado una considerable transformación desde el momento en que por primera vez se estableció dicha obligación. A ello han contribuido factores tales como el desarrollo de las nuevas tecnologías, el avance en la utilización de medios electrónicos por parte del colectivo empresarial español o la implantación gradual del uso de la factura electrónica”<sup>296</sup>.

El IVA añade en su artículo 62.6 que:

*«Los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento.*

*Además, aquellos empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto no mencionados en el párrafo anterior, podrán optar por llevar los libros registro a que se refieren los artículos 40, apartado 1; 47, apartado 2; 61, apartado 2 y el apartado 1 de este artículo, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 68 bis de este Reglamento.*

---

<sup>296</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “El nuevo sistema SII y su incidencia en el ámbito de la gestión del IVA”. *Quincena fiscal*, nº 7. 2018.

*A efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se llevarán unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto.*

*El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, todo ello conforme con los campos de registro que apruebe por Orden el Ministro de Hacienda y Función Pública».*

El Suministro Inmediato de Información, como sistema de gestión propio del IVA es aprobado por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre y posteriormente desarrollado por la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria.

Este sistema es obligatorio para empresarios o profesionales con volumen de negocios superior a 6.010.121,04 € (art.71.3 Reglamento del IVA), los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual (art.30.10 Reglamento del IVA) y los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades

(art. 68 bis Reglamento del IVA). Sin embargo, cualquier sujeto pasivo podrá optar voluntariamente por el Suministro Inmediato de Información.

“Este nuevo sistema de gestión del IVA implica la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la Administración tributaria los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo”<sup>297</sup>. La creación de una base de datos fiscales por parte de la AEAT, que se actualiza casi en tiempo real, facilita a los contribuyentes el uso de esta información al momento de presentar sus autoliquidaciones de IVA. Además, permite a los sujetos pasivos revisar los detalles de las transacciones atribuidas a ellos, especialmente si sus proveedores participan en el Sistema de Información Inmediata. Esta innovación contribuirá a mejorar la precisión de la información y a hacer más eficiente el proceso de gestión tributaria, reduciendo tanto la necesidad de solicitudes de información adicional como las obligaciones formales de los contribuyentes, y acortando los tiempos para las devoluciones fiscales.<sup>298</sup>

De acuerdo con Longás Lafuente<sup>299</sup> el Suministro Inmediato de Información es una medida contra el fraude. En este sentido, la disponibilidad de información

---

<sup>297</sup> DELGADO GARCÍA, A.M.; OLIVER CUELLO, R. “La relación electrónica obligatoria con la administración”. *XV Congreso de Internet, Derecho y Política*. 2020. Pg.39 Disponible en [https://www.rolivercuello.com/app/download/33196740/Comunicacion\\_IDP\\_2020.pdf](https://www.rolivercuello.com/app/download/33196740/Comunicacion_IDP_2020.pdf). (fecha de última consulta 12 de marzo de 2024).

<sup>298</sup> ROMERO FLOR, L. M, “El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII)”. *Quincena fiscal*, nº18, 2017, Disponible en: [https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a0000018e3c2a50095b2fd5c5&marginal=BIB\2017\13199&docguid=I3ef742f0aa3511e7929901000000000&ds=ARZ\\_L\\_EGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=97&epos=97&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&th=&guid=&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#contador2](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a0000018e3c2a50095b2fd5c5&marginal=BIB\2017\13199&docguid=I3ef742f0aa3511e7929901000000000&ds=ARZ_L_EGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=97&epos=97&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&th=&guid=&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#contador2) (fecha de última consulta 14 de marzo de 2024).

<sup>299</sup> LONGÁS LAFUENTE, A. “Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (y II)”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 409. 2017. Pg. 92.

ya informatizada favorece el cruce de declaraciones y el contraste de datos entre las operaciones reportadas por diferentes contribuyentes. Este sistema permite a la Administración Tributaria detectar de manera más rápida y precisa las discrepancias o inconsistencias que podrían indicar prácticas fraudulentas o errores en las declaraciones. Al tener acceso a información detallada y actualizada sobre las transacciones comerciales casi en tiempo real, la Administración puede realizar análisis y auditorías más eficientes.

Sin embargo, el Suministro Inmediato de Información no es aplicable al IPSI, al ser un sistema de gestión propio del IVA, aunque eso no impide que los sujetos pasivos del IVA que realicen transacciones con entidades o personas en Ceuta y Melilla deban recoger y declarar estas operaciones en sus libros registros, sin que esto implique, en ningún caso, que pudiera deducir el IPSI soportado en su liquidación de IVA, pues “un empresario registrado en el TAI que hubiera soportado o satisfecho cuotas del IGIC o del IPSI no puede deducir esas cuotas a través del mecanismo básico de deducción y lo mismo sucederá al revés”<sup>300</sup>.

En nuestra opinión, las labores de cooperación entre la Ciudad Autónoma de Melilla y la Agencia Estatal de Administración Tributaria es más que necesaria, para asegurar una correcta gestión de estos impuestos. La colaboración entre las administraciones tributarias permite un mejor cruce de información y una mayor transparencia en las operaciones entre la Península y Baleares con estas Ciudades Autónomas y viceversa. Esto no solo ayuda a prevenir el fraude fiscal, sino que también asegura que las operaciones se registren y declaren adecuadamente, respetando las particularidades fiscales de cada territorio. En este sentido, la implementación de un Suministro Inmediato de Información en el IPSI interconectado con el del IVA contribuiría enormemente a asegurar que las operaciones se localicen y declaren correctamente, beneficiando a la Administración tributaria en sus labores de recaudación.

---

<sup>300</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED, I. “El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 457. 2021. Pg. 35.

La labor de colaboración entre la Ciudad Autónoma de Melilla y el Estado, se torna imprescindible, fundamentándose en el artículo 4 de la LGT: *«El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa»*. Conforme al artículo 94 LGT se han llevado a cabo los siguientes acuerdos de suministro de información entre la Administración Tributaria y la Ciudad Autónoma de Melilla.

- Resolución de 4 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con la Ciudad de Melilla en materia de suministro de información para finalidades no tributarias<sup>301</sup>.
  
- Resolución de 4 de febrero de 2022, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Ciudad Autónoma de Melilla, en materia de suministro de información para finalidades no tributarias<sup>302</sup>.
  
- Resolución de 14 de febrero de 2024, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda de modificación y prórroga del Convenio con la Ciudad de Melilla, en materia de suministro de información para finalidades no tributarias<sup>303</sup>.

---

<sup>301</sup> Boletín Oficial del Estado nº 42, de 18 de febrero de 2020.

<sup>302</sup> Boletín Oficial del Estado nº 39, de 15 de febrero de 2022.

<sup>303</sup> Boletín Oficial del Estado nº 48, de 23 de febrero de 2024.

El convenio inicial no contemplaba el suministro de información de la AEAT a la Ciudad Autónoma, a petición razonada de esta última, en materia de IVA. Sin embargo, este fue incorporado por la resolución del 4 de febrero de 2022, afectando en concreto a la indicación de si se tributa en régimen simplificado o en régimen de grupo de entidades, a la información sobre el volumen de operaciones y a la información sobre la base imponible en el régimen general. Siendo estos aspectos mantenidos en la resolución de 2024.

Sin embargo, el uso de nuevas tecnologías, la evolución de las formas de consumo hacia la digitalización y el aumento de las relaciones a distancia circunscriben la necesidad de la adopción de nuevas formas de colaboración entre las administraciones. Esto implica la implementación de políticas que faciliten el intercambio de información y la cooperación, así como el desarrollo de infraestructuras digitales comunes. En este sentido, la colaboración puede incluir la promoción de la interoperabilidad entre los diferentes sistemas de gestión que permitan la comunicación y el intercambio de información fiscal entre las Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Ciudad Autónoma de Melilla. En el contexto del IPSI, la incorrecta localización del hecho imponible puede llevar a una pérdida de recaudación significativa, el intercambio de información y el uso de tecnologías avanzadas pueden ayudar en la verificación de las transacciones y asegurar que los impuestos se recauden de manera justa y eficiente.

Por su parte, el artículo 24 de la LIPSI dispone

*«La gestión, liquidación, recaudación e inspección del Arbitrio, así como la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, corresponden a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla.*

*El ejercicio de las funciones a que se refiere el apartado anterior se ajustará, en todo caso, a lo previsto en los artículos 10 a 14, ambos inclusive, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*



*Al amparo de lo previsto en el artículo 8 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, la Administración Tributaria del Estado y los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla podrán convenir el régimen de colaboración que proceda, en orden a la adecuada exacción del Arbitrio»*

El precitado artículo es un ejemplo más de la obsolescencia en cuanto a la regulación del IPSI, además del poco interés por mantener su normativa actualizada adecuadamente, pues la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, fue derogada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En este sentido, cuando una norma es derogada se espera que todas las referencias normativas se actualicen para reflejar los cambios. Esta remisión específica a una norma derogada podría conllevar distorsiones en la interpretación y aplicación de la legislación vigente, afectando la seguridad jurídica y la eficacia del sistema tributario. Es imprescindible la actualización de las leyes para asegurar su adecuación a la realidad socioeconómica, así como su alineación con el marco legal general. Sin embargo, es el propio Real Decreto Legislativo en el que en su Disposición adicional primera establece que *«Las referencias normativas efectuadas en ordenanzas y en otras disposiciones a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la anterior, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes de este texto refundido»*.

**CAPÍTULO V:**  
**LAS IMPORTACIONES EN EL**  
**IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN,**  
**LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN**



Actualmente el impuesto que recae sobre el hecho imponible de la importación efectuada en Melilla, se encuentra regulado por la LIPSI y a través del Decreto nº 1344 de fecha 17 de diciembre de 2021, relativo a la aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (modalidad importación y gravámenes complementarios aplicables sobre las labores del tabaco y ciertos carburantes y combustibles) de la Ciudad Autónoma de Melilla, en adelante Ordenanza Fiscal de Importaciones, cuya estructura se encuentra dividida en 47 artículos, 3 Disposiciones Transitorias, 1 Disposición Derogatoria y 1 Final.

## **5.1. HECHO IMPONIBLE**

El hecho imponible queda definido en el artículo 3 de la LIPSI *«La producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales, incluso aunque se efectúen mediante ejecuciones de obra, realizadas por empresarios en el desarrollo de su actividad empresarial, así como la importación de dichos bienes, en el ámbito territorial de las Ciudades de Ceuta y Melilla»; precisando la Ordenanza Fiscal que se entenderá por importación «la entrada de bienes muebles corporales en el ámbito territorial de la Ciudad de Melilla, cualquiera que sea su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador».*

La Ley sujeta a gravamen la importación de toda clase de bienes muebles corporales. Sobre este hecho imponible hay que decir que es la principal fuente de ingresos de la ciudad, la más importante en orden a la recaudación, porque careciendo de industria prácticamente, todo lo que existe en la Ciudad procede de la importación. El hecho imponible se entiende realizado con independencia del sujeto que lo desarrolle, es indiferente si se trata de empresario o profesional actuando como tal o de particular, así como el carácter con el que se realice la operación, habitual u ocasional, y el título oneroso o lucrativo.

También se considera importación, la autorización para el consumo de los bienes que se encuentren en cualquiera de los regímenes especiales siguientes: tránsito, importación temporal, depósitos, perfeccionamiento activo y pasivo y transformación bajo control aduanero. En palabras de Gascón Orive “La entrada de bienes en el territorio de aplicación no produce hecho importación cuando se coloquen en las anteriores áreas o se vinculen a los citados regímenes y que la importación se produce cuando los bienes salgan de las áreas o abandonen los regímenes ... la salida de las áreas o el abandono de los regímenes ha de ser en el territorio de aplicación del impuesto para que se produzca la importación. Por tanto, si se efectúa fuera de dicho territorio no se producirá el hecho imponible”<sup>304</sup>. Conforme a lo anterior la DGT<sup>305</sup> mantiene que cuando un bien se vincule desde su entrada en el territorio a los regímenes de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento o transformación, la importación se producirá cuando el bien abandone los anteriores regímenes en el territorio de aplicación del impuesto, es por ello que la importación se producirá con la salida de estos regímenes y autorización para su consumo.

Estos regímenes especiales incluyen:

- Tránsito: Permite el movimiento de mercancías entre dos puntos de un territorio
- Importación Temporal: Facilita la entrada de mercancías al territorio para ser utilizadas durante un periodo limitado, con la condición de que sean reexportadas sin haber sido modificadas. Se entiende por reexportación la salida del territorio de mercancías que no tienen la condición de mercancías propias del territorio<sup>306</sup>.

---

<sup>304</sup> GASCÓN ORIVE, A. “El nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido: las importaciones”. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, nº 123. 1993. Pg. 123.

<sup>305</sup> Consulta no Vinculante 0001-99 de la DGT.

<sup>306</sup> CASANA MERINO, F. La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías. Dykinson. 2017. Pg. 33.

- Depósitos: Permite almacenar mercancías hasta que sean retiradas para su consumo, reexportación o colocación bajo otro régimen aduanero.
- Perfeccionamiento Activo: Autoriza la importación de mercancías para ser transformadas, elaboradas o reparadas y luego exportadas.
- Perfeccionamiento Pasivo: Permite exportar temporalmente mercancías para ser transformadas, elaboradas o reparadas fuera del territorio y luego reimportar los productos resultantes.
- Transformación: Este régimen permite que las mercancías importadas sean transformadas bajo supervisión aduanera antes de su liberación para el consumo ya sea a la exportación o para consumo interno, con el objetivo de cumplir con ciertos criterios de producción o para obtener productos finales específicos.

En cuanto a las diferencias entre el perfeccionamiento activo y pasivo, Bonet Marco<sup>307</sup> subraya que destaca las diferencias clave entre el perfeccionamiento activo y pasivo como estrategias para equilibrar la balanza comercial. El perfeccionamiento activo busca impulsar las exportaciones al proporcionar a las empresas locales acceso a materias primas y semimanufacturadas en condiciones competitivas, similar a las de los países productores. Por otro lado, el perfeccionamiento pasivo se enfoca en limitar las importaciones permitiendo enviar mercancías al extranjero para su mejora o transformación mediante procesos no disponibles o más económicos fuera, importando posteriormente el producto final con solo el valor añadido. El tráfico de perfeccionamiento pasivo se identifica como el régimen aduanero que autoriza la exportación temporal de mercancías en libre circulación dentro del territorio aduanero. El objetivo es llevar estas mercancías al extranjero para su transformación, elaboración o reparación, para luego reimportarlas disfrutando de una exención total o parcial de los derechos e impuestos que normalmente se aplicarían a la importación.

---

<sup>307</sup> BONET MARCO, E. "Concepto y ámbito de la unión aduanera". *Documentación administrativa*, nº 185. 1980. Pgs. 369-370.

El hecho imponible se produce por la mera entrada, también con independencia de las circunstancias en la que esta se produzca. Esto significa que cualquier bien que entre en este territorio está sujeto a IPSI, sin importar el propósito de la importación, quién la realice o en qué condiciones se lleve a cabo. El hecho imponible de la importación no depende de la naturaleza comercial o no comercial de la transacción, ni de la condición del importador, ya sea una empresa, un autónomo o un particular. La obligación de declarar y pagar el IPSI surge en el momento en que los bienes entran en el territorio de aplicación del impuesto, sin que existan supuestos de no sujeción. Asimismo, Las mercancías que se importen a Melilla pueden entrar por cuatro vías diferentes: terrestre, marítima, aérea y postal.

## **5.2. EXENCIONES**

### **5.2.1. A LA EXPORTACIÓN**

Están exentas las exportaciones definitivas en régimen comercial, así como las exportaciones asimiladas a las exportaciones en los mismos términos que la LIVA. En cuanto a las exportaciones definitivas, mientras que la LIVA declara exenta toda exportación definitiva. Sin embargo, la LIPSI introduce dos restricciones, una en atención al destino, y otra respecto al carácter de la exportación.

Por un lado, la exportación definitiva implica la salida del territorio de aplicación del impuesto hacia cualquier otro destino, Sin embargo, la LIPSI excluye de la exención las exportaciones que tengan por destino tiendas libres de impuestos, así como las destinadas a su venta en medios de transporte que realicen su travesía entre las Ciudades Autónomas o entre estas y la Península. Por otro lado, la LIPSI especifica que la exportación definitiva debe hacerse en régimen comercial, es decir, que se realice dentro del marco de una actividad económica o empresarial, por lo que debe haber una transacción comercial

detrás de la exportación de los bienes. La especificidad del régimen comercial excluye cualquier posibilidad de establecer un régimen de viajeros, siendo esta otra diferencia respecto al IVA, pues en este último las compras realizadas por viajeros pueden estar sujetas a devolución del impuesto bajo ciertas condiciones.

En definitiva, tres son los requisitos que exige la LIPSI para que la exportación resulte exenta: que la exportación sea definitiva, lo que excluye cualquier exportación de carácter temporal; que se realice como consecuencia de una transacción comercial; y que no sea realizada a las tiendas libres de impuestos ni a buques y aeronaves que conecten las Ciudades entre sí o con el resto del territorio español<sup>308</sup>.

La exclusión del régimen de viajeros en el IPSI y la consiguiente devolución de las cuotas soportadas, “la referida exención resulta de aplicación mediante el reembolso con posterioridad a haberse cumplido los distintos requisitos exigidos al efecto para la obtención de la devolución”<sup>309</sup>, es una cuestión que en teoría puede carecer de relevancia al no gravar el IPSI el comercio mayorista y minorista, por lo que no se producirá el devengo del impuesto por las compras efectuadas por los viajeros, a excepción de que se trate de compras realizadas al productor de bienes muebles, en cuyo caso las entregas de estos bien sí que producirán el devengo del IPSI con su entrega, por lo que el impacto del régimen de viajeros es limitado.

Sin embargo, dadas las características de Melilla, el establecimiento de un régimen de viajeros *a priori* puede carecer de relevancia, en el sentido, de que los tipos impositivos son notablemente inferiores en relación con el IVA, salvo

---

<sup>308</sup> Resaltar otra diferencia más entre el IVA e IPSI, pues mientras el IVA considera exenta cualquier exportación definitiva, el IPSI no. De esta manera, la exención por exportación en el IPSI se muestra más restrictiva y requiere del cumplimiento de los anteriores requisitos mencionados.

<sup>309</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “El nuevo régimen de devolución del IVA de los viajeros: principales cuestiones derivadas de su implantación”. *Quincena fiscal*, nº 5, 2020.



excepciones que veremos más adelante, en el apartado de los tipos impositivos de las importaciones. No obstante, debemos tener en cuenta que Melilla no forma parte de la Unión aduanera ni del territorio IVA, por lo que las importaciones al territorio IVA realizadas por viajeros quedaran sujetas a este impuesto y al arancel comunitario. No obstante, la Directiva 2007/74/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países, desarrollada en el artículo 35 de la LIVA, declara exentas las importaciones en régimen de viajeros que no superen los 300€ vía terrestre y 430€ vía marítima o aérea, por lo que cualquier importación superior a estos valores devengará IVA y arancel.

De acuerdo con lo anterior, sería conveniente establecer un régimen de viajeros en el IPSI, al menos en lo que respecta con la actividad de producción o elaboración de bienes muebles, por ser la única entrega sujeta a IPSI, a los efectos de evitar el devengo del IPSI por la entrega y del IVA por la importación. Esto significa, que las políticas tributarias deberían estar alineadas, estableciendo la devolución del IPSI en aquellos casos en los que la importación resultara sujeta y no exenta, de manera que el viajero pueda solicitar la devolución del IPSI pagado en la compra, evitando así una carga tributaria adicional cuando se realice la importación y se devengue el IVA.

Además, bajo nuestro punto de vista, la especificación de exportación en régimen comercial podría estar igualmente limitando la inclusión de otros supuestos a parte del ya mencionado régimen de viajeros. En este sentido, la exportación en régimen comercial podría ser restrictiva, excluyendo situaciones que no encajan en el modelo tradicional. Pongamos como ejemplo, una empresa que recibe determinados equipos en renting durante 4 años, debiendo pagar por ellos el IPSI a la importación, y que al finalizar el tiempo convenido deberá proceder a su devolución, pues en este caso está claro que la exportación definitiva no se origina por una transacción comercial, sino más bien todo lo contrario. Este ejemplo subraya la necesidad de revisar y posiblemente ampliar la definición de exportación en régimen comercial para incluir otros supuestos

que, aunque no derivan directamente de transacciones comerciales, implican la salida definitiva de bienes del territorio. Reconocer estos casos dentro del marco legal permitiría una aplicación más justa y adecuada del régimen fiscal, evitando penalizaciones o cargas impositivas innecesarias para situaciones como la devolución de equipos alquilados o en renting. A su vez, de no reconocerse la exportación exenta tampoco procederá la devolución de las cuotas soportadas a la importación por exportación definitiva.

La LIPSI declara exentas las operaciones asimiladas a las exportaciones contempladas en la LIVA<sup>310</sup>, esto comprende operaciones respecto a determinados medios de transporte como las entregas, reparaciones, y mantenimientos en buques para navegación marítima internacional en actividades comerciales de transporte, salvamento, asistencia marítima, pesca costera y buques de guerra, también de aeronaves de navegación internacional y utilizadas por entidades públicas<sup>311</sup>. Además, se extenderá a los objetos que se encuentren a bordo afectos a su actividad, así como el suministro de provisiones o bienes necesarios para el sostenimiento y operación de una embarcación. Igualmente, comprenderá las prestaciones de servicios para atender sus necesidades y destinadas al cargamento. Asimismo, se incluyen las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el marco de relaciones diplomáticas y organismos internacionales, fuerzas armadas y transportes de viajeros.

En algunos de los supuestos de la exención por exportación definitiva, esta no opera a la llegada de la mercancía sino posteriormente, por lo que será común

---

<sup>310</sup> Destacando la Consulta Vinculante V0029-18 de la DGT, la cual reitera que no se produce hecho imponible de importación en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

<sup>311</sup> De acuerdo con la SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 22 de diciembre de 2010. En el asunto C-116/10, ECLI:EU:C:2010:824. «*La exención prevista en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva no puede aplicarse a un servicio consistente en el arrendamiento de un buque a arrendatarios que tienen la intención de utilizarlo para fines estrictamente privados, en condición de consumidores finales*», siendo este criterio reproducido por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución 00/05353/2015/00/00, de 25 de octubre de 2018.

que se devengue IPSI a la importación por la introducción de las mercancías, y posteriormente cuando se produzca la efectiva exportación será cuando la operación se declare exenta y se proceda a la devolución de las cuotas soportadas si corresponde.

## **5.2.2. A LA IMPORTACIÓN.**

El artículo 9 LIPSI<sup>312</sup> subraya dos ideas principales: por un lado, las importaciones exentas en el IPSI serán las mismas que en el IVA, y, por otro lado, si en el IPSI resulta exenta una actividad de producción o elaboración de bienes muebles también resultará exenta su importación, evitando discriminaciones entre la producción y la importación y asegurando el cumplimiento del derecho de la Unión.

Por su parte la LIVA regula las importaciones exentas estableciendo a su vez las condiciones que han de darse para el disfrute de la exención. La LIVA declara exentas las importaciones de bienes cuya entrega interior estuviese exenta del impuesto, las importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual, para amueblamiento de vivienda secundaria, por razón de matrimonio, por causa de herencia, las efectuadas por estudiantes, importaciones de pequeños envíos, importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad, bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países, importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación, importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos, Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos, importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas

---

<sup>312</sup> Vid. Art. 9 LIPSI. «Las importaciones definitivas de bienes en las ciudades de Ceuta y Melilla estarán exentas en los mismos términos que en la legislación común del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en todo caso, se asimilarán, a efectos de esta exención, las que resulten de aplicación a las operaciones interiores».

internacionales, importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos, Importaciones de bienes en beneficio de personas con minusvalía o de víctimas de catástrofes, importaciones de bienes efectuadas en el marco de ciertas relaciones internacionales, importaciones de bienes con fines de promoción comercial, importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos, importaciones de determinados documentos, importaciones de objetos de colección o de arte, importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías, Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios, reimportaciones de bienes, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero y las importaciones de bienes en régimen de viajeros, entre otros<sup>313</sup>.

Merecen especial atención las siguientes exenciones a la importación: la de bienes cuya entrega resulte exenta, la efectuada viajeros y la que tenga por objeto la reimportación.

En primer lugar, respecto a las importaciones de bienes cuya entrega interior estuviese exenta del impuesto<sup>314</sup>, la DGT subraya como requisito para la exención a la importación que su entrega ulterior resulte exenta<sup>315</sup>, y además afirma que cuando la entrega de bienes resulte exenta en el IVA, las importaciones en el IPSI resultaran exentas<sup>316</sup>.

---

<sup>313</sup> Vid. Art. 27 al 67 de la LIVA.

<sup>314</sup> En el IPSI no es que las entregas resulten exentas es que no están sujetas por no constituir hecho imponible en este impuesto. Sin embargo, esto no implica que la importación de bienes deba quedar exenta, sino que recordemos que los supuestos de exención para el IPSI son idénticos al IVA por remisión, y por ende, esta disposición debe ser interpretada conforme al IVA, considerando que las exenciones son compartidas en estos dos impuestos.

<sup>315</sup> Consulta vinculante V0014-98 de la DGT.

<sup>316</sup> Consulta Vinculante V1428-22 de la DGT.

En segundo lugar, en cuanto a la exención por importación relativa a los viajeros. En la LIVA resulta exenta la importación realizada por estos que no superen los 300€ vía terrestre y 430€ vía marítima o aérea, con carácter general<sup>317</sup>. En cambio, la LIPSI habilita a las Ordenanzas Fiscales para establecer una cuantía no superior a la LIVA ni inferior a 90,15€, estableciéndose en estas 100 € por vía marítima y área y 300€ por vía terrestre. Queda en evidencia que por algún motivo se pretende favorecer el transporte terrestre, quedando este limitado al país vecino<sup>318</sup>, Marruecos, al que se le concede la máxima exención prevista, distando mucho en lo que concierne al transporte aéreo y marítimo que le concede prácticamente la mínima. La justificación a lo anterior quizás la podemos encontrar en la búsqueda de simplificación administrativa y mayor agilidad en las transacciones transfronterizas.

Por último, destacamos la exención por reimportación de bienes contemplada en la LIVA en su artículo 63: *«Estarán exentas del impuesto las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que fueran exportados previamente, cuando se efectúen por quien los hubiese exportado y se beneficien, asimismo, de la exención de los derechos de importación»* y que ha sido desarrollada en el artículo 18 del Reglamento IVA, exceptuando de esta exenciones aquellos bienes que hayan sido entregados fuera de la Comunidad, es decir, en Ceuta, Melilla y Canarias, entre otros.

En la consulta planteada a la DGT<sup>319</sup>, se exponen los siguientes hechos *«La consultante es una sociedad del sector farmacéutico con sede en el territorio de aplicación del impuesto y con un establecimiento permanente en Canarias. Envía a canarias medicamentos que despacha a la importación satisfaciendo el importe correspondiente en concepto de Impuesto General Indirecto Canario. Los*

---

<sup>317</sup> Vid. Art. 35 LIVA.

<sup>318</sup> Con el que no existe reciprocidad respecto al régimen de viajeros, pues en los últimos años ha adoptado una política restrictiva que impide la introducción de cualquier tipo de bien y mercancía a su paso por la frontera.

<sup>319</sup> Consulta vinculante V1053-19 de la DGT.

*medicamentos no vendidos en dicho territorio vuelven a ser transportados a territorio peninsular tras un tiempo para ser objeto de destrucción en plantas especializadas al efecto»*, dando lugar a una vaga respuesta por parte del órgano que se limita a reproducir el contenido de la LIVA y del Reglamento sin ofrecer una respuesta contundente a cerca de la exención por reimportación.

En este sentido, apreciamos que la exención por reimportación de bienes no es aplicable en el IPSI, pues la remisión que la LIPSI hace es que se entenderán exentos los bienes en los mismos términos que en la LIVA. La exención a la reimportación de la LIVA solo produce efectos intracomunitarios al excluir las entregas fuera de la Comunidad, por lo que no podemos entender que esta disposición sea aplicable al IPSI al estar sus territorios excluidos de la Comunidad.

Además de las anteriores exenciones compartidas entre IVA e IPSI, la LIPSI, en sus propios términos, contempla como exenta la importación de energía eléctrica, gravando solo su consumo en fase única<sup>320</sup>.

### **5.2.3. REGÍMENES ESPECIALES DE EXPORTACIÓN TEMPORAL**

Este régimen está previsto en la Ordenanza Fiscal, en concreto en su artículo 23, sin que la ley contenga menciona alguna acerca de la posibilidad de configurar un régimen especial respecto a la exportación, con lo cual se trata de un exceso de la potestad reglamentaria que vulnera el principio de reserva de ley, pues regula un aspecto donde la ley no llama a colaboración y además produce una alteración de los elementos esenciales del tributo, pues produce una exención parcial por la reimportación de mercancías, a la vez que introduce un nuevo método de valoración de estas a la reimportación que afecta a la base

---

<sup>320</sup> Vid. Art. 3.d) LIPSI.

imponible. Sin embargo, pese a recogerse bajo la denominación de régimen especial de exportación temporal, lo que verdaderamente dispone es una exención a la importación y en concreto por la reimportación, pretendiendo así introducir en sus propios términos aquella contemplada en el IVA, pero que, sin embargo, la regulación que resulta es *contra legem*, por lo ya mencionado.

Este régimen especial tiene por finalidad permitir la salida temporal de determinados bienes previamente importados a la Ciudad de Melilla, específicamente para aquellos casos en los que es necesario enviar los bienes fuera de Melilla por motivos relacionados con la atención de garantía o reparaciones. Se permite que los bienes en garantía sean enviados al exterior para reparaciones, o cualquier otro servicio cubierto bajo la garantía del producto e igualmente permite el envío fuera de Melilla de bienes que necesiten ser reparados, aunque la garantía del fabricante haya expirado o el fallo no sea cubierto por la garantía. En las anteriores situaciones la reimportación no quedará totalmente exenta, pero si se le concederá un trato de favor.

Para llevar a cabo estas exportaciones temporales afectadas por la reimportación futura, es necesario registrar la solicitud de exportación temporal, con identificación de la factura y DUA que en su día se presentó para la importación. Además, se contempla que este régimen especial se concederá durante el plazo de un año, transcurrido el cual, la reimportación devengará IPSI como si se tratase de una nueva entrada.

Cuando se produzca la reimportación en plazo inferior al año, se presentará la hoja que exceptuaba la reimportación, y se procederá al abono del IPSI que en este caso constituirá la base imponible el valor de reparación con mano de obra y materiales empleados. Asimismo, se contempla que en el caso de que no fuera posible la reparación y el servicio técnico optará por el envío de otro bien en sustitución del averiado, este trato de favor se extenderá igualmente, aunque en este supuesto no se contempla cuál deberá ser la base imponible, pues queda

claro que si no ha sido reparado no habrá valor de reparación, pero si de un nuevo bien.

Esta situación que contempla la Ordenanza viene siendo un reclamo desde hace años por parte del sector comercio dado el perjuicio que supone, para algunos establecimientos, el no contar con un servicio técnico en la ciudad y tener que depender de la Península, lo que en ocasiones puede afectar a la confianza de los consumidores ante la imposibilidad o el encarecimiento que supone reparar un bien incluso estando cubierto por la garantía.

Sin duda alguna, la inclusión de esta disposición en la Ordenanza se ha realizado con la mejor de las intenciones, pretendiendo allanar el camino en cuanto al acceso a servicios de reparación y mantenimiento, mejorando las condiciones para el comercio y la satisfacción del consumidor. Sin embargo, no cuenta con potestad para legislar. En este sentido, la voluntad de la Ordenanza responde a una necesidad dadas las características de Melilla y su dependencia a la Península, que requiere ser evaluada con objeto de no evitar trabas en las relaciones comerciales, por lo que se hace necesaria su incorporación en la LIPSI.

#### **5.2.4. REGÍMENES ESPECIALES DE IMPORTACIÓN**

Asimismo, la LIPSI declara exentas *«las importaciones de bienes, en las ciudades de Ceuta y Melilla, que se realicen al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento activo, perfeccionamiento pasivo y transformación bajo control aduanero, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan»* (Art.10) y que han sido objeto de desarrollo por parte de la Ordenanza Fiscal en su artículo 22.

Esta exención, detallada en la Ordenanza fiscal, no es absoluta, ya que introduce una condición suspensiva, lo que significa que la exención está sujeta



a la cumplimentación de ciertas condiciones o al cumplimiento de determinados requisitos para su aplicación efectiva. En cualquier caso, el importador deberá garantizar el pago del IPSI a la importación que se hubiera devengado con la efectiva entrada de los bienes en situaciones normales.

Los requisitos que se establecen en la Ordenanza Fiscal atienden al régimen específico de importación:

- Transformación y perfeccionamiento: el importador presentara solicitud indicando el plazo en el que prevé realizar estas actividades, y las autoridades aduaneras fijarán el plazo dentro del cual se deberán realizar. Se concede además la posibilidad de una prórroga previa solicitud razonada.

Cuando se despachan productos transformados a libre práctica en Melilla, se puede generar una deuda aduanera. Para calcular esta deuda, el solicitante del régimen tiene la opción de liquidar la deuda basándose en los derechos aduaneros que se aplicarían a las mercancías originales incluidas en el régimen o, alternativamente, utilizar los derechos aplicables a los productos transformados. En el caso de que la deuda aduanera se origine por productos transformados bajo el régimen de perfeccionamiento pasivo o por productos de sustitución, el cálculo de los derechos de importación se realizará teniendo en cuenta el coste de la operación de transformación efectuada fuera de Melilla.

- Importaciones temporales y en depósito, la aceptación de la solicitud presentada por el importador implicará la exención durante el plazo de un año, pasado el cual se entenderá devengado e impuesto sin derecho a devolución de las cuotas soportados por exportación definitiva de mercancías. Sin embargo, se contempla la posibilidad de solicitar hasta

tres prorrogas de carácter anual, por lo que la mercancía podrá permanecer en estos regímenes hasta cuatro años.

- Importaciones en depósito franquiciado de concesionario de vehículos, requerirá de justificación que acredite la condición de franquiciado o concesionario, esto es, contrato de franquicia o documentación acreditativa de la concesión.

Conforme a la DGT respecto al IVA *«los bienes abandonan los mencionados depósitos como consecuencia de una entrega con destino a territorios terceros (incluido Canarias) o a otros Estados miembros de la Comunidad, debe entenderse que no se produce el hecho imponible operación asimilada a la importación en la medida en que se realizan las referidas entregas, por cuanto que la salida del depósito no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otro Estado miembro de la Comunidad, debiendo prevalecer esta última calificación que es la que responde al destino real de los bienes. De esta forma, la salida de un depósito aduanero de bienes objeto de una entrega con destino a países terceros o a otros Estados miembros de la Comunidad constituye una operación exenta, por aplicación del artículo 21 o del artículo 25 de la Ley 37/1992, según proceda»*<sup>321</sup>.

### **5.3. DEVENGO**

El devengo es el momento en que nace la obligación tributaria, es decir, cuando se realiza el hecho imponible que da lugar a la obligación de pagar el impuesto, determinando la normativa a aplicar e incluyendo el tipo impositivo que debe aplicarse a la operación. La legislación tributaria especifica el momento del devengo para cada tipo de impuesto, asegurando así que tanto los

---

<sup>321</sup> Consulta Vinculante V0044-06 de la DGT.

contribuyentes como la administración tributaria tengan claridad sobre cuándo y cómo se aplican los impuestos a las distintas operaciones. “En la definición de qué tipo impositivo es el aplicable a una operación ocupa un lugar central el devengo del impuesto”<sup>322</sup>.

El devengo se determina en el artículo 11 de la LIPSI «*En las importaciones, en el momento de admisión de la declaración para el despacho de importación o, en su defecto, en el momento de la entrada de los bienes en el territorio de sujeción, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable*», siendo reproducido por la Ordenanza Fiscal que sin embargo añade que «*Las mercancías importadas e introducidas en la Ciudad al amparo de los Regímenes Especiales de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento pasivo y transformación bajo control aduanero, devengarán automáticamente el Impuesto, desde la fecha de “despacho a consumo” por la Intervención de Aduana, o una vez transcurrido los plazos previstos en el apartado segundo del art. 22*»<sup>323</sup>.

Por su parte, el artículo 22 viene a disponer, por un lado, que respecto a la transformación y perfeccionamiento, las autoridades aduaneras establecerán un plazo en el cual deben realizarse las operaciones necesarias, a la vez que se contempla la posibilidad de obtener una prórroga, previa justificación y por tiempo determinado; y por otro lado, para las importaciones temporales y en depósito, se establecerá el plazo de un año aunque, a su vez, se contempla la posibilidad de hasta 3 prorrogas anuales, por lo que el devengo se podría retrasar hasta 4 años. Es, por tanto, que el devengo en los regímenes especiales se produce en el momento de la salida de la mercancía de estos regímenes; la particularidad de estos regímenes es que permiten el aplazamiento de la obligación tributaria.

---

<sup>322</sup> DE MIGUEL CANUTO, E. “El devengo y los tipos impositivos que son aplicables en el IVA”. *Quincena fiscal*, nº 17, 2012, pg. 22.

<sup>323</sup> Vid. Art. 6 Ordenanza Fiscal Importación.

Conviene especificar las diferencias entre la declaración por despacho y el momento de entrada de los bienes.

- Declaración para el despacho de importación: Se refiere al proceso mediante el cual el importador o su representante legal presenta ante la aduana una declaración detallada de las mercancías que se están importando. Esta declaración incluye información sobre la naturaleza, cantidad, valor y origen de las mercancías, entre otros datos relevantes. El despacho de importación se inicia con la presentación de esta declaración y tiene como objetivo obtener la autorización de la aduana para introducir las mercancías.
- El momento de la entrada de los bienes: Contempla situaciones en las que, por cualquier motivo, no se ha presentado una declaración para el despacho de importación antes de que las mercancías lleguen al territorio aduanero. En estos casos, el momento relevante para consideraciones fiscales y de control aduanero es la entrada física de las mercancías en el territorio.

En atención a lo anterior, la ley es clara pues establece con carácter principal el devengo de las mercancías y la admisión de la declaración a despacho, fijando con carácter secundario el momento de entrada. Como ya hemos dicho, están exentas de IPSI en la importación las mercancías que se encuentren en algún régimen fiscal de tránsito, importación temporal, depósito, perfeccionamiento pasivo y transformación bajo control aduanero, lo cual implica que, a pesar de entenderse realizado el hecho imponible, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria, el devengo se pospone hasta la finalización de estos regímenes especiales.

En cuanto al devengo, merece especial atención la modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, mediante la cual se suprimió parte del apartado b) del artículo 11 de la LIPSI. Este apartado venía a disponer que, en el caso de

importación de vehículos, el devengo se producía en el momento de matriculación y no antes, lo que en ocasiones provocaba que la importación quedara no sujeta, pues en el caso de vehículo importado matriculado, el devengo por la importación no llegaba nunca a producirse.

De este modo, anteriormente los vehículos adquiridos en la Península o Baleares ya matriculados podían solicitar la devolución del IVA por exportación definitiva a Ceuta y Melilla y, una vez importados a estas Ciudades, no se producía el devengo por la importación al estar ya matriculados, lo que provocaba que a los vehículos matriculados e importados no se les aplicara ni IVA ni IPSI.

Lo anterior tenía varias implicaciones: en primer lugar, suponía una pérdida de ingresos para las Ciudades Autónomas; en segundo lugar, generaba distorsiones entre el producto nacional y el importado, en beneficio del segundo que quedaba no sujeto; y, por último, se generaba una competencia desleal que afectaba directamente a los concesionarios de las Ciudades de Ceuta y Melilla.

La Ley 16/2012 introdujo en la LIPSI que se aplicaran las reglas generales en cuanto al devengo, es decir, que este se produjera con el despacho de aduanas o por la entrada en Ceuta y Melilla, evitando así las anteriores implicaciones, aunque esto también repercute directamente a los concesionarios, pues con la actual configuración, ellos deben adelantar y asegurar el pago del IPSI. Sin embargo, la Ordenanza Fiscal permite aplazar este pago a los concesionarios hasta la efectiva matriculación o transcurso de 12 meses desde que se produce el devengo.

#### **5.4. BASE IMPONIBLE**

El artículo 16 de la LIPSI remite a la LIVA para la determinación de la base imponible, esta remisión incluye además los supuestos y condiciones de modificación de la base imponible. La LIVA regula tales aspectos en su artículo 83. La base imponible se articula en base al valor de aduana, estableciendo el TEAC que *«el valor en aduana debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta por lo tanto, todo los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico»*.<sup>324</sup>. La Organización Mundial del Comercio establece 6 métodos para determinar dicho valor: valor de transacción, valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, método deductivo, método del valor reconstruido y método de última instancia<sup>325</sup>.

El Reglamento (UE) N° 952/2013 del Parlamento europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (en adelante CAU), dedica su Título II Capítulo 3 al valor de aduana, estableciendo como criterio principal el valor de la transacción, y el resto como residuales:

- El valor de la transacción corresponde con el precio de venta, ajustado según sea necesario<sup>326</sup>.
- El valor de transacción de mercancías idénticas en el territorio exportador<sup>327</sup>.
- El valor de transacción de mercancías similares en el territorio exportador<sup>328</sup>.

---

<sup>324</sup> TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución 00/05686/2019/00/00, de 18 de mayo de 2022.

<sup>325</sup> ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO. Información técnica sobre la valoración en aduana. Disponible en [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/cusval\\_s/cusval\\_info\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm) (fecha de última consulta 1 de marzo de 2024).

<sup>326</sup> Vid. Art. 70 CAU.

<sup>327</sup> Vid. Art.74.2.a) CAU.

<sup>328</sup> Vid. Art. 74.2.b) CAU.

- El valor de venta en el territorio de importación de mercancías idénticas o similares<sup>329</sup>.
- El valor calculado, entendido como el coste de producción, beneficios y gastos generales asociados, así como aquellos relacionados con el transporte<sup>330</sup>.
- El valor razonable, basado en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio<sup>331</sup>.

Se prioriza el uso del valor de transacción por ser el más directo y transparente, recurriendo a los otros métodos en un orden específico cuando no es aplicable. Por tanto, el método principal para determinar el valor de aduana es el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, cuando se venden para la exportación al país de importación, ajustado según sea necesario. Este método se aplica con independencia de la condición del importador. En casos donde el valor de transacción no puede ser utilizado o no refleja adecuadamente el valor de las mercancías, se recurre a métodos alternativos en el orden jerárquico establecido.

De este modo, para determinar el valor de aduana entre partes vinculadas<sup>332</sup>, como lo fuera la exportación a una sucursal de la misma empresa, el principio

---

<sup>329</sup> Vid. Art. 74.2.c) CAU.

<sup>330</sup> Vid. Art. 74.2.d) CAU.

<sup>331</sup> Vid. Art. 74.3 CAU.

<sup>332</sup> Las partes vinculadas se entienden conforme el artículo 127 del Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión, según e cual son partes vinculadas «a) una de ellas forma parte de la dirección o del consejo de administración de la empresa de la otra; b) si ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas; c) si una es empleada de otra; d) si una tercera persona posee, controla o tiene directa o indirectamente el 5 % o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra; e) si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra; f) si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una

básico sigue siendo el mismo: el valor de transacción. Así, la empresa que exporta a otra sucursal suya, aunque la transacción sea interna (dentro de la misma empresa), debe establecer un valor de transacción que refleje de manera justa y razonable el valor de mercado de las mercancías. Esto puede requerir ajustes, para asegurar que el precio declarado sea equivalente al que se habría pagado si las partes hubieran sido independientes.

Se añade que el artículo 70 del CAU podrá excluir el método de valoración basado en el precio de transacción cuando exista vinculación entre las partes y esta tenga influencia en el precio, por lo que se podrán llevar a cabo actuaciones dirigidas a evaluar si la vinculación ha influido en el precio de la transacción. Si, tras una evaluación, se determina que el precio no ha sido influenciado por la relación entre las partes, entonces el valor de transacción puede ser aceptado para la valoración aduanera. Por otro lado, si se determina que la relación ha influido en el precio, se debe buscar un método alternativo de valoración en el orden jerárquico establecido por el CAU. Estas evaluaciones no tienen carácter obligatorio y solo se realizarán si se aprecian indicios que supongan una alteración de los precios.

Lo importante es que el valor de transacción se aproxime de manera razonable al valor de mercado de las mercancías en condiciones de libre competencia. El objetivo es asegurar que el valor declarado refleje un precio justo y realista que habría sido acordado entre partes independientes. En este sentido, se afirma que “se da preferencia al precio estipulado por las partes, siempre que no se den condiciones anormales, en cuyo caso se pueden utilizar diversos métodos secundarios de valoración”<sup>333</sup>.

---

*tercera persona; g) si juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona; h) si son miembros de la misma familia».*

<sup>333</sup> CASANA MERINO, F. “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión”. *Quincena fiscal*, nº 3, 2017.



El Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015<sup>334</sup>, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, dispone que se aceptará como valor de transacción entre partes vinculadas la coincidencia o aproximación a los siguientes valores: el valor de transacción de mercancías idénticas o similares en el territorio exportador, el valor de venta en el territorio de importación de mercancías idénticas o similares, o el valor calculado, entendido como el coste de producción, beneficios y gastos asociado, así como aquellos relacionados con el transporte.

Además, el TJUE<sup>335</sup> resalta la posibilidad de realizar ajustes a posteriori del valor de aduana por defectos o vicios en los productos, pero que *«no se permiten aceptar como valor en aduana un valor de transacción pactado que se compone, por una parte, de un importe inicialmente facturado y declarado y, por otra, de un ajuste a tanto alzado efectuado tras concluir el período de facturación, sin que sea posible saber si, al final del período de facturación, tal ajuste se efectuará al alza o a la baja»*, concluyendo el TEAC<sup>336</sup> que *«se niega la posibilidad de modificar el valor en aduana cuando existan ajustes en las transacciones intragrupo encaminados a garantizar la obtención de un determinado beneficio para las distintas entidades integrantes del grupo, ajustes, por otra parte, no previstos como tales en el momento de la venta de las mercancías y que no se refieren de manera específica a las mismas, sino que constituyen ajustes a tanto alzado ligados al montante de beneficios que se considera deseable para cada una de las entidades del grupo»*.

---

<sup>334</sup> Vid. Art. 134 Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447.

<sup>335</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera), de 20 de diciembre de 2017. En el asunto C-529/16. ECLI:EU:C:2017:984.

<sup>336</sup> TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución 00/02818/2015/00/00, del 19 de junio de 2018.

El valor de aduana se consignará en el Documento Único Administrativo (en adelante DUA). El DUA. es el formulario utilizado en la Unión Europea para la declaración de importaciones, exportaciones y tránsitos de mercancías. En el caso de las importaciones, este documento incluye información esencial sobre las mercancías, como su descripción, valor, cantidad y origen, entre otros. Destacando Martínez López<sup>337</sup> el uso del DUA para “operaciones de tránsito comunitario externo, operaciones de tránsito comunitario interno, operaciones de tránsito común, operaciones de tránsito entre Zonas/ Depósitos Francos o entre éstos y los recintos aduaneros y operaciones de tránsito entre recintos aduaneros”.

La base imponible, conforme al artículo 83 de la LIVA y como regla general, será el resultado de adicionar al valor de aduana todos los impuestos (a excepción del IPSI), tasas y otros cargos que se hayan generado tanto fuera como dentro del territorio donde se aplica el impuesto, siempre que estén relacionados con la importación de los bienes, así como los costes adicionales incurridos hasta que los bienes llegan a su primer destino, lo cual abarca gastos como las comisiones, el embalaje, el transporte y el seguro de los bienes.

La DGT<sup>338</sup> resalta que la inclusión de las comisiones en la base imponible del valor de aduana de las importaciones tiene por contrapartida lo previsto en el artículo 64 de la LIVA relativo a la exención por prestaciones de servicios relacionados con las importaciones, la cual incluye las comisiones. De este modo, las comisiones no resultarán sujetas a IVA por operaciones interiores, sino que se incluirán en la base imponible de las importaciones. Siendo lo anterior, extensible al IPSI. Además, la DGT<sup>339</sup> precisa que se incluirá en la base

---

<sup>337</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, J.A. “Normativa documental para las importaciones y exportaciones de mercancías: la doble vía”. *Boletín Económico de ICE*, nº 2654. 2000. Pg. 5.

<sup>338</sup> Consulta Vinculante V0024-21 de la DGT.

<sup>339</sup> Consulta Vinculante V0045-03 de la DGT.

imponible los cánones y derechos de licencia cuando «*sean relativos a las mercancías a valorar; que el comprador esté obligado a pagarlos directamente o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías y que dichos cánones y derechos no estén incluidos en el precio pagado o por pagar*».

## **5.5. TIPO DE GRAVAMEN**

El tipo de gravamen a aplicar sobre la base imponible viene determinado en la Ordenanza Fiscal pues, a pesar de ser un elemento esencial del tributo, es la LIPSI quien habilita a estas para su determinación.

El tipo impositivo viene determinado en la Ordenanza Fiscal de Importación, no existiendo un tipo genérico, pues este variará del 0,5% al 10% en atención al bien objeto de importación. La Ordenanza contempla 97 capítulos en atención al bien objeto de la importación, coincidente con los capítulos establecidos en el Protocolo nº4 sobre la definición del concepto de «productos originarios» y métodos de cooperación administrativa, existiendo un sistema armonizado con la UE en cuanto a la codificación. Asimismo, estos capítulos se subdividen en artículos específicos, a los que le será de aplicación el tipo de gravamen configurado en la Ordenanza, por lo que no todos los capítulos quedarán gravados al mismo tipo, sino en atención al bien objeto de la importación.

No obstante, la actual Ordenanza Fiscal incorpora un nuevo capítulo, el 99, habiéndose saltado el 98, denominado “códigos especiales de la nomenclatura combinada”, haciéndoles tributar al tipo máximo, es decir, al 10%. Este capítulo engloba:

- Los paquetes postales que no declaren la nomenclatura combinada e inferior a 150 euros

- El régimen de viajeros. Este cambio impacta directamente en los desplazamientos, por razones turísticas, ya que se excluyen aquellos bienes que constituyan expedición comercial<sup>340</sup>. La tasa impositiva máxima busca generar una mayor recaudación fiscal y desincentivar ciertos movimientos.

Este cambio en la Ordenanza Fiscal parece estar dirigido a asegurar que ciertos bienes, que anteriormente podrían haber sido clasificados de manera que evitaran impuestos más altos o no estaban claramente definidos, ahora estén sujetos a una tasa impositiva específica. Al establecer un tipo impositivo del 10% para estas categorías específicas, la Ordenanza busca impedir minimización de la carga tributaria en la importación de bienes.

Asimismo, la LIPSI dispone que la producción o elaboración de bienes será gravada con los mismos tipos impositivos<sup>341</sup>, con objeto de no generar desigualdades entre la producción e importación de bienes. Sin embargo, el capítulo 99 podría generar distorsiones entre la producción e importación, al contemplar tipos impositivos superiores atendiendo a la condición del importador, arrojando una ventaja competitiva a la producción local.

El principio del Derecho Europeo de evitar desigualdades entre la producción y la importación se refleja en la aplicación uniforme de tipos impositivos en el IPSI para ambas actividades. Este enfoque garantiza un tratamiento equitativo y fomenta la competencia leal dentro del mercado único europeo.

---

<sup>340</sup> El artículo 21 LIVA contempla las exenciones en la exportación cuando los bienes sean entregados fuera del territorio IVA o en régimen de viajeros, es decir, que aun habiéndose realizado la entrega de bienes en territorio IVA sean exportados sin que constituya expedición comercial.

<sup>341</sup> Vid. Art. 18.2 LIPSI.

El tratamiento de las exportaciones e importaciones bajo el régimen de IVA y el IPSI muestra diferencias significativas. En el caso del IVA, las exportaciones, incluidas las realizadas en régimen de viajeros, están exentas de este impuesto. Esta política tiene como objetivo promover las exportaciones de la UE al hacer sus productos más competitivos en mercados fuera de la Unión. En el IPSI, aplicable en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, introduce una particularidad, pues la Ordenanza de Melilla incluye, en lo que concierne a su ámbito territorial, que las importaciones realizadas por régimen de viajeros están sujetas a tipos impositivos superiores en comparación con las importaciones convencionales. Esta medida puede entenderse como un intento de regular el flujo de bienes a través de este régimen específico, posiblemente para evitar abusos o para equilibrar la balanza comercial local. Sin embargo, esta distinción en el tratamiento fiscal podría percibirse como una desigualdad entre las importaciones convencionales y aquellas realizadas por viajeros, lo que podría tener implicaciones en el comportamiento de los consumidores y en las dinámicas comerciales.

Asimismo, el IPSI se ha caracterizado por tipos impositivos inferiores al IVA, aunque esta afirmación, dados los últimos acontecimientos, no resulta tan precisa, pues se producen situaciones en las que los tipos impositivos del IVA resultaran inferiores a los del IPSI.

La LIPSI determina un umbral con tipo mínimo del 0,5% y un máximo del 10%, respecto a la producción y elaboración de bienes, prestación de servicios, entrega de bienes inmuebles, consumo de energía e importaciones, impidiendo cualquier tipo impositivo inferior con independencia de las circunstancias. Siendo las Ordenanzas, como ya dijimos, las responsables de desarrollar los tipos impositivos y asignar a cada operación el tipo de gravamen correspondiente dentro del umbral establecido en la LIPSI.

“Cuando la pandemia se extendió gravemente, primero, en Italia, y después, en España, el material necesario para poder dar una respuesta inmediata sanitaria en estas jurisdicciones era escaso e insuficiente. España, como otros países de la Unión Europea, miraron hacia el exterior (principalmente hacia China, donde la COVID-19 estaba siendo ya controlada), ante la necesidad inmediata de importar el material sanitario que el propio país no tenía en el momento de expansión de la pandemia (equipos de protección individual básicos como mascarillas protectoras, guantes, gafas de protección, pantallas faciales y monos)”<sup>342</sup>.

El Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, y el Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético y en materia tributaria, establecieron un 0%, que no exención, en el IVA respecto a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario destinado a combatir la COVID-19, dirigidas a entidades públicas, organizaciones sin fines de lucro y establecimientos hospitalarios. En cambio, en el IPSI estas importaciones no pudieron recibir el mismo tratamiento, quedando sujetas a dicho umbral del 0,5% al 10% por el que la LIPSI fija el tipo de gravamen.

De igual modo, el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, rebajó el IVA al 0% en los productos básicos de alimentación, con objeto de contener el precio de la cesta de compra. Conforme a lo anterior, a la entrega, importación y adquisiciones intracomunitarias del pan, harina, queso, huevo, frutas, verduras, hortalizas, legumbres y cereales les será

---

<sup>342</sup> URQUIZU CAVALLÉ, Á. “Medidas tributarias y aduaneras adoptadas para garantizar la adquisición de bienes de material sanitario en la Unión Europea por la covid-19: propuestas y problemas jurídicos”. *Quincena fiscal*, nº 15. 2020. Pg. 11.

de aplicación el 0% de IVA. Esta rebaja en el IVA no puede ser copiada en el IPSI de ninguna manera, por ser su tipo mínimo el 0,5%.

Esto significa que, aunque históricamente el IPSI haya sido caracterizado por tener tipos impositivos generalmente inferiores al IVA, las recientes modificaciones introducidas han invertido esta situación, al menos temporalmente. En estos casos específicos, el IVA ha presentado tipos impositivos inferiores al IPSI, reflejando el IVA flexibilidad para adaptarse a situaciones de crisis y ofrecer alivio económico a los ciudadanos, y no tanto así el IPSI. Es de destacar que estas modificaciones afectaban directamente a los tipos impositivos, pues si hubieran sido configuradas vía exención, hubieran sido directamente aplicables en el IPSI por remisión.

Aprovechando esta coyuntura, no estaría de más utilizar la situación para que el Consejo de Gobierno realizara una petición de modificación de los tipos de gravámenes prevista en el artículo 60 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por la que se estableciera el umbral del 0% al 10%, pudiendo así establecerse en las Ordenanzas Fiscales estos tipos impositivos inferiores, equiparando las condiciones entre IVA e IPSI, pues la fundamentación de esta modificación viene justificada por las propias medidas adoptadas en el IVA.

## **5.6. CUOTA TRIBUTARIA**

La cuota tributaria es el importe que debe pagar el contribuyente como resultado de la aplicación del tipo impositivo correspondiente a una base imponible. El IPSI es un impuesto de cuota variable y proporcional, ya que se calcula aplicando un tipo impositivo (porcentaje) a la base imponible, siendo este el mismo, independientemente del importe de la base imponible.

## 5.7. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES

Conforme al artículo 20 de la LIPSI, serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes, cuando se incorporen a actividades de producción o elaboración de bienes muebles o se exporten de manera definitiva. El primer supuesto referente a la producción o elaboración de bienes muebles ya ha sido abordado en el anterior capítulo, por lo que ahora corresponde centrarse en la exportación definitiva.

La LIPSI determina, como primer requisito para que proceda la deducción o devolución, que se trate de exportaciones exentas conforme a la LIPSI, es decir, estarán exentas las exportaciones en los mismos términos que la LIVA, con matizaciones, pues como hemos vistos para el IPSI están exentas las exportaciones definitivas, que se realicen en régimen comercial y que no tengan por destino a tiendas libres de impuestos y a los medios de transporte entre la Península y Ceuta o Melilla, o entre estas dos Ciudades Autónomas.

Además, *«Serán de aplicación en el Impuesto las mismas exigencias, limitaciones y restricciones que se contienen en la legislación común del Impuesto sobre el Valor Añadido para la deducción de las cuotas soportadas, sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo»*. De acuerdo con lo anterior:

- Solo serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes.
- El derecho a deducción corresponde a los sujetos pasivos que tengan la condición de empresarios o profesionales. En este sentido, son sujetos pasivos del IPSI quienes realicen cualquiera de las siguientes actividades: producción o elaboración de bienes, prestaciones de servicios, entrega de



bienes inmuebles e importaciones. Si bien en las operaciones interiores se requiere que los sujetos pasivos sean empresarios o profesionales, en las importaciones no. En suma, los sujetos pasivos del IPSI no siempre son empresarios o profesionales y, siendo sujeto pasivo el importador, podrá ser empresario o profesional o no. De este modo, a pesar de que el comercio mayorista y minorista no sea gravado en el IPSI, estos ostentan la condición de empresario o profesional y, si realizan importaciones, son sujetos pasivos del IPSI, por lo que podrán acogerse al derecho de devolución de las cuotas soportadas por la importación en la exportación definitiva de los bienes.

- La operación cuya realización origina el derecho a deducción es la exportación definitiva de bienes fuera del territorio IPSI, que resulte exenta, y siempre que no se destinen a *«operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo»* (art. 94. Uno. 2º LIVA), esto es, la producción o elaboración de bienes.
  
- Que se trate de bienes afectos a la actividad.
  
- No serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de joyas, alimentos, bebida, tabaco... salvo que sean para uso exclusivo industrial, comercial o agrario u objeto de transformación.
  
- El derecho a deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles y caduca a los cuatro años.

Ahora bien, la LIPSI habilita a las Ordenanzas Fiscales a que establezcan los requisitos conforme a los cuales se acredite la exportación definitiva, por lo que

cualquier exceso incurrirá en la vulneración del principio de reserva de ley. En este sentido, la Ordenanza Fiscal de Importación regula la devolución por exportación en sus artículos 38 y 39, en los cuales encontramos las siguientes vulneraciones al principio de reserva de ley:

- Se limita el derecho a deducción a los bienes nuevos<sup>343</sup> y a determinados bienes usados tasados: maquinaria, equipos médicos, buques y aeronaves, elementos de transporte, autocamiones, mobiliario, útiles y herramientas, equipos para procesar información, equipos electrónicos y otros enseres.
  
- Se contempla una devolución total y parcial de las cuotas soportadas pues, en el caso de bienes usados, se determina un coeficiente reductor a aplicar mensualmente y por fracción del mes que transcurra desde el momento de la importación y hasta la exportación definitiva.
  
- Se añade la devolución por exportación definitiva realizada por particulares; como hemos apuntado anteriormente, la LIPSI remite a la LIVA en cuanto a las condiciones en las que procede el derecho a deducción, contemplándose en la LIVA como requisito subjetivo para efectuar el derecho a deducción, que se trate se sujetos pasivos, que lo son respecto a la importación, pero además requiere de la condición de empresario o profesional y, es la ausencia de este requisito el motivo por el cual este derecho no puede hacerse extensible a los particulares.

En cuanto a los requisitos conforme a los cuales se acredite la exportación definitiva de acuerdo con la LIPSI son: la salida de la mercancía y la trazabilidad

---

<sup>343</sup> Lo cual induce al convencimiento de que se excluye de la exención de IPSI y consiguiente deducción y devolución de las cuotas soportadas al comercio de segunda mano que exporte sus mercancías fuera del territorio IPSI como consecuencia de una expedición comercial.

del recorrido de estas. En este sentido, se exigirán los siguientes documentos: factura de la mercancía previamente importada, DUA de la importación y factura de la mercancía que se exporta, así como el modelo de solicitud de devolución por exportación de mercancía contemplado en la Ordenanza.

## 5.8. SUJETOS PASIVOS

Es sujeto pasivo quien realiza la importación, es decir, quien a cuyo nombre se efectúa el despacho de aduana o, en su defecto, quien introduce la mercancía en Melilla. El hecho imponible, la importación, está sujeta a IPSI con independencia de la condición del importador, es decir, resulta indiferente si es persona física o jurídica e incluso si tiene la condición de empresario o profesional o no.

En este sentido, Simón Acosta <sup>344</sup> señala como sujetos pasivos:

- a) los destinatarios de los bienes importados sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- b) los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.
- c) los propietarios de los bienes, en casos distintos a los anteriores.
- d) los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes, en los casos de operaciones asimiladas a las importaciones”.

---

<sup>344</sup> SIMÓN ACOSTA, E. “El Impuesto sobre el Valor añadido”. *Tributos estatales, autonómicos y locales*. Consejo General del Poder Judicial. 2001, pg. 186.

Precisa la Ordenanza que, en el supuesto de contrato público con la Ciudad Autónoma, el importador es el adjudicatario de este. Esto significa que, aunque el contrato público sea el motivo de la importación, la responsabilidad de llevar a cabo el proceso de importación recae directamente sobre el adjudicatario del contrato, y no sobre la Administración pública involucrada. Esta precisión no supone una alteración de los elementos esenciales, en tanto que entendemos que es la empresa adjudicataria la encargada de poner a disposición de la Ciudad Autónoma lo consignado por contrato.

Asimismo, se alude a la responsabilidad solidaria en los términos del CAU<sup>345</sup>, es decir «*Cuando varias personas sean responsables del pago del importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a una deuda aduanera, ellas serán, de manera conjunta y solidaria, responsables del pago de dicho importe*». Cada una de estas personas puede ser requerida para el pago total de la deuda, no solo de una parte proporcional, asegurando así que la Administración pueda recuperar el total de los derechos adeudados.

## **5.9. ASPECTOS FORMALES**

La gestión del impuesto se inicia por iniciativa del sujeto pasivo o de oficio. esto tendrá incidencia en el devengo pues, en el primer caso, se producirá con la declaración para el despacho y, en el segundo, con la entrada efectiva de la mercancía. Esta distinción es importante porque afecta al cálculo y la exigibilidad del impuesto, así como a los posibles intereses de demora o sanciones en caso de discrepancias o incumplimientos en la declaración.

Cuando el sujeto pasivo inicia la gestión del impuesto, presentando la declaración a despacho de aduanas, el devengo del impuesto se produce en el

---

<sup>345</sup> Vid. Art. 84 CAU.

momento de dicha declaración. Esto significa que el impuesto se considera exigible, basándose en la información y el valor declarado de las mercancías en ese momento<sup>346</sup>. En cambio, Si la gestión del impuesto se inicia de oficio por la autoridad aduanera, por ejemplo, en casos donde no se haya presentado una declaración adecuada por parte del importador, el devengo del impuesto ocurre con la entrada efectiva de la mercancía en el territorio aduanero. En este caso, el impuesto se calcula basado en el valor y las circunstancias de la mercancía en el momento de su entrada.

La declaración tributaria manifestará la realización del hecho imponible, debiendo presentarse por vía telemática acompañada de la factura original de la mercancía, DUA y copia del conocimiento de embarque. La factura original de la mercancía proporciona detalles sobre el valor y la descripción de las mercancías importadas, el DUA cubre todos los datos necesarios para el despacho de aduanas, y la copia del conocimiento de embarque sirve como prueba del contrato de transporte, recibo de las mercancías y documento de título para las mismas.

Las declaraciones realizadas por los sujetos pasivos son inicialmente consideradas como provisionales hasta que la Ciudad Autónoma las examina y

---

<sup>346</sup> EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución 00/08716/2021/00/00, del 21 de junio de 2023, fija el siguiente criterio: «De acuerdo con el artículo 15.2 del CAU, toda persona que presente a las autoridades aduaneras una declaración en aduana, será responsable de la exactitud e integridad de la información que contenga la declaración, notificación o solicitud y una aduana goza de facultades para su comprobación. En este sentido el artículo 78 CAU señala que las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida entre otras en su sentencia de 7 de mayo de 1992, recurso 7835/1990, son potestades discrecionales las que permiten al órgano competente la elección entre diversas opciones, todas admisibles en lo jurídico, siempre que no se incurra en arbitrariedad y en el bien entendido de que el ejercicio de la discrecionalidad administrativa ha de ir dirigido al cumplimiento del fin perseguido en la norma en que aquélla se fundamenta que no es otro, según constantemente recuerda la doctrina del Tribunal de justicia de la Unión europea que adaptar el procedimiento aduanero a la situación real de las mercancías».

comprueba. Esto implica que, a pesar de que los contribuyentes calculen y abonen sus impuestos basándose en su interpretación de la situación imponible y las normas vigentes, la Administración está facultada para comprobar dichas declaraciones a fin de verificar su precisión y legalidad. La declaración se vuelve definitiva solo después de que la Ciudad Autónoma la haya comprobado sin hallar errores, o tras realizar las correcciones necesarias y recibir los pagos adicionales requeridos, en caso de que los haya. Asimismo, una declaración adquiere carácter definitivo cuando expira el plazo durante el cual la Administración puede realizar comprobaciones, es decir, cuando prescribe el derecho a liquidación, una vez transcurrido este, impide que la Administración efectúe ajustes o reclamaciones adicionales sobre esa declaración específica, brindando así certeza jurídica al contribuyente respecto a sus obligaciones fiscales pasadas.

La recaudación del importe devengado por la importación se produce en el momento de presentar la autoliquidación. La recaudación del importe correspondiente al IPSI a la importación se realiza en el momento en que el importador presenta la autoliquidación ante la aduana. Este proceso implica que, el importador, declara el valor de las mercancías y calcula el importe del IPSI según la legislación vigente. Una vez presentada esta declaración y efectuado el cálculo, el importador debe proceder al pago del monto correspondiente. Este mecanismo asegura que los impuestos y aranceles sean recaudados de manera eficiente en el punto de entrada de las mercancías.

A excepción de lo anterior, se habilita la creación de un registro de importadores de la Ciudad de Melilla, para quienes estén dados de alta en el IAE, no solo para los sujetos pasivos de IPSI a la importación, que tengan establecimiento comercial en la Ciudad. La pertenencia a este registro posibilita el pago diferido del impuesto, el cual deberá hacerse efectivo en los 45 días posteriores. Este beneficio de aplazamiento del pago está condicionado a la garantía de un aval bancario. La cantidad de este aval será determinada por la Ciudad Autónoma de Melilla, basándose en el volumen y valor de las

importaciones realizadas por el importador en los últimos 12 meses. El anterior plazo se ve incrementado para los concesionarios de vehículos, que podrán aplazar el pago hasta la matriculación efectiva o el transcurso de 12 meses desde el devengo. Este aval puede ser revisado y ajustado anualmente, tomando en cuenta cualquier variación en el volumen o valor de las importaciones del importador. Este mecanismo busca facilitar la gestión financiera de los importadores, al tiempo que asegura el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

A este respecto, los acuerdos de colaboración firmados entre la AEAT y las Ciudades Autónomas son dos:

- Resolución de 13 de noviembre de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre colaboración entre los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales y los servicios fiscales de la Ciudad Autónoma de Ceuta<sup>347</sup>.
- Acuerdo del Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria de Melilla para la colaboración en la gestión tributaria entre la AEAT y la Ciudad de Melilla, de 24 de junio de 2002<sup>348</sup>.

La implementación de un sistema de intercambio de información y colaboración entre la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales y la Ciudad Autónoma de Melilla representa un avance significativo en la gestión de las obligaciones tributarias y aduaneras. Este enfoque colaborativo, no solo mejora la capacidad de ambas entidades para realizar un control más efectivo y eficiente de las transacciones de importación, sino que también establece un marco de transparencia y legalidad en el comercio

---

<sup>347</sup> Publicado en el Boletín Oficial del Estado, nº287, de 28 de noviembre de 1996.

<sup>348</sup> AGENCIA TRIBUTARIA. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/CeutaMelilla/ContRelacionados/Reg\\_Fiscal\\_Ceuta\\_Melilla/Colab\\_Estado/acuerdo\\_22\\_06\\_02.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/CeutaMelilla/ContRelacionados/Reg_Fiscal_Ceuta_Melilla/Colab_Estado/acuerdo_22_06_02.pdf) (fecha de última consulta: 13 de marzo de 2024).

internacional. Al compartir datos y cooperar en la verificación de documentos y operaciones, se facilita la detección temprana de irregularidades, contribuyendo a la prevención del fraude fiscal y aduanero. La agilización de los procedimientos aduaneros es otra consecuencia directa de esta colaboración. Al optimizar el flujo de información entre las entidades, se reduce el tiempo necesario para el procesamiento de las mercancías, beneficiando tanto a las autoridades como a los operadores económicos. Esto no solo mejora la eficiencia de los trámites aduaneros, sino que también promueve un ambiente de negocios más dinámico y competitivo. Además, la prevención de la evasión fiscal se ve reforzada por la capacidad de verificar la congruencia entre los documentos presentados y la realidad de las operaciones comerciales. Esto asegura una recaudación tributaria justa y adecuada, esencial para el financiamiento de los servicios públicos y el desarrollo económico. Este enfoque no solo mejora la eficiencia y efectividad en la gestión de las importaciones, sino que también promueve un comercio más justo, transparente y regulado.





**CAPÍTULO VI:**  
**DEFICIENCIAS DE HECHO O DE**  
**DERECHO EN LA REGULACIÓN Y/O**  
**APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE**  
**LA PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y**  
**LA IMPORTACIÓN**



## 6.1. CONTRARIEDAD AL DERECHO EUROPEO

Tal y como anunciábamos respecto a los tipos impositivos de la importación, la Ordenanza Fiscal actual, introduce una discriminación en función de la condición del importador respecto a la Ordenanza anterior, al establecer en la aprobación de los tipos de gravámenes un nuevo capítulo, el 99, por el cual se establece que, en la importación realizada por particulares, en régimen de viajeros, las mercancías introducidas quedarán sujetas al tipo del 10% con independencia del producto importado.

Lo anterior conlleva las siguientes implicaciones: supongamos una mercancía a la que le es de aplicación un tipo impositivo en el IPSI del 4%, si la mercancía fuera producida o elaborada en Melilla le sería de aplicación el 4%, si la mercancía fuera pedida a un distribuidor e importada a Melilla a través de empresa de transporte o paquetería el tipo impositivo seguiría siendo el 4%, en cambio si un individuo adquiriera esa misma mercancía en la Península o Baleares y la importara el mismo a la ciudad el tipo impositivo pasaría automáticamente a ser del 10%.

La introducción de este mayor gravamen en la anterior situación descrita se traduce no tanto en una intención de aumentar la recaudación sino más bien, desde nuestro punto de vista, tiene un carácter proteccionista respecto al comercio interior.

Descartamos que la finalidad de su implementación sea recaudatoria, puesto que, de ser así, no se concederían exenciones a la importación por encima del umbral mínimo que marca la ley. Además, la importación en régimen de viajeros aun al mismo tipo impositivo lleva implícita un aumento de recaudación, en tanto que el valor de aduanas que conforma parte de la base imponible de la importación, aun siendo este el precio de la transacción, no es el mismo para un comercio que adquiere de su distribuidor que para el particular que adquiere del

comercio directamente, obviamente la cadena de distribución incrementará los precios.

En cambio, sí que vemos en tal decisión una finalidad proteccionista respecto al comercio local, pues la influencia del gravamen en los precios de venta podría condicionar las decisiones de compra. Imaginemos el supuesto de un consumidor con la intención de adquirir un bien determinado, tiene la posibilidad de hacerlo en Melilla o durante un viaje a la Península o Baleares. Su percepción económica debería ser idéntica, en el sentido de que, si lo adquiere en la Península y lo importa a Melilla, estará exento de IVA y sujeto a IPSI, y si lo adquiere en Melilla a pesar de no estar sujeto a IPSI se producirá una acumulación del IPSI a la importación que previamente hubiera soportado el comerciante que se reflejará en el precio de venta, hasta aquí al consumidor le sería indiferente donde adquirir el bien pues la carga fiscal no influiría en su decisión de compra. El efecto que produce el aumento del tipo impositivo a la importación en régimen de viajeros distorsionará el precio final soportado por el consumidor, pudiendo provocar una alteración en su decisión de compra, no por ventaja competitiva del libre mercado sino por ventaja fiscal a favor del comercio que se realiza en Melilla, consecuencia de la importación.

Además, el mismo efecto se produciría respecto a la producción, pues entre un bien producido en la ciudad y otro importado en régimen de viajeros, los tipos impositivos difieren, haciendo más atractiva la producción local, ya que producción e importación en este supuesto dejan de estar gravadas al mismo tipo impositivo, produciéndose una vulneración del principio de reserva de ley en tanto que la LIPSI dispone en su artículo 18 que *«No podrá establecerse distinción alguna entre los tipos de gravamen aplicables a la producción o elaboración y a la importación de bienes muebles corporales»* . A su vez, tal distinción es contraria al derecho europeo como ya remarcamos al inicio de la investigación.

La finalidad de la exención del IVA en las exportaciones es, por un lado, evitar la doble imposición, pero por otro lado, se pretende fomentar la competitividad de los bienes, asegurando que los productos vendidos fuera del territorio de aplicación del impuesto no lleven consigo una carga fiscal que podría encarecerlos en comparación con los productos locales en el país de destino, produciéndose en Melilla un encarecimiento de los productos exentos a la exportación en régimen de viajeros que anula la finalidad anterior.

Es, por tanto, nuestro planteamiento si esta discriminación en los tipos impositivos es contraria al derecho europeo, pues aunque en Melilla no sea territorio IVA ni pertenezca a la Unión Aduanera, sí que se aplican los principios del derecho europeo. La cuestión sobre el IPSI y las exacciones de efecto equivalente ya quedo dirimida en el capítulo II y en concreto en el apartado dedicado a la incidencia del derecho europeo, concluyendo que se trataba de un tributo interno y no una exacción de efecto equivalente. En este mismo sentido, traemos a coalición el inicial artículo 90 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea y actual artículo 110 así como el artículo 95 del Tratado constitutivo de la Comunidad europea, siendo estos coincidentes.

*«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones».*

El TJUE<sup>349</sup> sostiene que este artículo, se basa en una comparación de las cargas fiscales entre productos nacionales e importados calificados como similares. En este sentido, no es que la Ordenanza discrimine productos

---

<sup>349</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 27 febrero de 1980. En el asunto 171/78 ECLI:EU:C:1980:54.

similares, sino idénticos, pues la distinción entre el tipo de gravamen aplicable se realiza atendiendo al modo de introducción de estos en Melilla y no al tipo de bien.

El TJUE<sup>350</sup> dictaminó que el precitado artículo tiene por objetivo «*asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, eliminando cualquier forma de protección que pueda resultar de la aplicación de impuestos interiores discriminatorios para con los productos de otros Estados miembros, y garantizar la absoluta neutralidad de los impuestos interiores con respecto a la competencia entre productos nacionales e importados*», se admite la posibilidad de establecer diferentes tipos impositivos en función de los bienes, si no provocan discriminación respecto a la importación y no implica protección a la producción nacional. La Ordenanza Fiscal aplica diferentes tipos impositivos en atención al bien importado alineándolo con la producción nacional, salvo en el régimen de viajeros, en el que se suprime cualquier diferencia y se grava a un tipo único, por lo que producción e importación en régimen de viajeros deja de estar en consonancia. Además, sostenemos que la fundamentación de aplicar un tipo impositivo superior a la importación en régimen de viajeros se debe a la protección del consumo local y por extensión de la producción que se vería igualmente beneficiada dadas las ventajas fiscales que supone la aplicación de un tipo impositivo inferior respecto a la importación en régimen de viajeros.

Finalmente, el TJUE<sup>351</sup> concluye que «*se infringe el artículo 90 CE, párrafo primero, del Tratado cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a modalidades diferentes que den lugar, aunque sólo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada del producto importado*». Conforme a este

---

<sup>350</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, 4 de marzo de 1986. En el asunto 106/84 ECLI:EU:C:1986:99.

<sup>351</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta) de 29 de abril de 2004. En el asunto C-387/01. ECLI:EU:C:2004:256.

pronunciamiento, aunque la Ordenanza grave con la producción e importación al mismo tipo impositivo, la excepcionalidad incluida respecto al régimen de viajeros supone una tributación más elevada del producto importado.

De acuerdo con lo expuesto, afirmamos que la LIPSI no es una exacción de efecto equivalente, sino que se trata de un tributo interno, compatible con el derecho europeo. Asimismo, la LIPSI establece la obligación de gravar producción e importación al mismo tipo impositivo, con objeto de que no se produzcan discriminaciones entre estas, correspondiendo a las Ordenanzas Fiscales la fijación del gravamen aplicable. La Ordenanza de Melilla ha ajustado su gravamen a los capítulos del sistema armonizado de nomenclatura arancelaria, respecto a la producción e importación.

Sin embargo, la introducción del capítulo 99 se aparta de los estándares preestablecidos. Con la introducción de este nuevo capítulo, se fija un gravamen específico para la importación en régimen de viajeros con independencia del bien, estableciéndose una diferenciación en atención al modo en que se importa los bienes. En este sentido, importación y producción no se gravará con los mismos tipos dada la introducción de esta salvedad, lo que implica una discriminación conforme al artículo 90 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del tratado constitutivo de la Comunidad europea, y aunque solo sea en este caso en concreto, debemos afirmar que esta medida vulnera los principios fundamentales de libre circulación de mercancías dentro de la Unión Europea, pues cualquier medida, por aislada que sea, que introduzca diferencias de trato entre bienes importados y bienes producidos internamente es un obstáculo a este principio.

## **6.2. VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**

Conforme a lo ya expuesto, la Constitución establece una reserva de ley en materia tributaria, por lo que los elementos esenciales que configuran cualquier



tributo deben ser establecidos por ley. Sin embargo, no se excluye la colaboración del reglamento cuando la ley habilite para su desarrollo y concreción, dentro del marco y los límites preestablecidos, no pudiendo en ningún caso alterar los elementos esenciales que conforman el tributo en cuestión. Asimismo, a lo largo de esta investigación, hemos analizado tanto la LIPSI como las Ordenanzas fiscales de operaciones interiores e importación, identificando la extralimitación de estas en el ejercicio de sus competencias.

En este sentido, se han identificado las siguientes vulneraciones al principio de reserva de ley por las Ordenanzas:

- Respecto al devengo de las operaciones interiores por pagos anticipados: pues la inclusión de esta disposición en la Ordenanza Fiscal implica que el devengo se anticipe al momento de los cobros anticipados. Esta alteración puede tener implicaciones significativas para los contribuyentes, ya que adelanta la exigibilidad del tributo y puede afectar a la base imponible, el cálculo del tributo y los plazos para su declaración y pago.
  
- En la inversión del sujeto pasivo establecida en la Ordenanza de Operaciones interiores: la cual introduce que cuando el destinatario sea el Estado, la Ciudad Autónoma de Melilla u Organismos Autónomos y Sociedades dependientes de ella, el impuesto se liquidará por los anteriores, es decir, por los receptores y no por quien realiza el hecho imponible, produciendo una alteración del sujeto pasivo no prevista en la ley.
  
- En la configuración de un régimen especial de exportaciones temporales en la Ordenanza Fiscal de importación: pues configura una exención

parcial, a la vez que impone un nuevo método de cálculo de la base imponible respecto a las reimportaciones.

- En las devoluciones establecidas en la Ordenanza de la Importación: por las limitaciones introducidas y por la extensión a los particulares, las cuales suponen una extralimitación de la potestad conferida a la Ordenanza.

Estas cuestiones, no han estado exentas de problemáticas y de evidencias, pues ya se planteó cuestión de ilegalidad por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Melilla Nº2, por entender una vulneración a la reserva de ley al regular los obligados tributarios, y en concreto al establecer la inversión del sujeto pasivo cuando el destinatario de las operaciones sujetas sea un ente público. El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía<sup>352</sup> inadmitió la cuestión de ilegalidad por no cumplirse los requisitos del artículo 27 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa<sup>353</sup>, aunque no sin antes manifestar que *«el artículo 31 de la Ordenanza fiscal de Melilla es ilegal (contra legem), al regular de forma distinta a la ley (artículo 12) la figura del obligado tributario, estando esta materia sujeta al principio de reserva de ley»*.

De acuerdo con lo anterior, encontramos una vulneración del principio de reserva de ley en la Ordenanza Fiscal de Operaciones Interiores al regular de manera contraria a la ley, donde la ley no llamaba a colaboración al reglamento, reafirmandonos en el anterior pronunciamiento. Pese a tan solemne declaración,

---

<sup>352</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA 4936/2021, de 29 de enero de 2021 ECLI:ES:TSJAND:2021:4936.

<sup>353</sup> Dispone el artículo 27 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa que *«cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso-administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición»*. En el caso que nos ocupa, el juzgado de lo Contencioso Administrativo de Melilla dictó sentencia desestimatoria por lo que no procede la admisión de la cuestión de ilegalidad.

la redacción del artículo 31 sigue vigente en idénticos términos, aun habiéndose aprobado una Ordenanza posterior a la que dio motivo de planteamiento de la cuestión de ilegalidad.

Los mecanismos que el Ordenamiento jurídico concede para salvaguardar la legalidad son los siguientes:

En primer lugar, podrá interponerse en vía administrativa recurso potestativo de reposición frente a la Ordenanza y los actos que la aplican, contemplado en los artículos 123 y siguientes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC). El recurso se interpondrá en el plazo de un mes desde su publicación ante el órgano que dictó el acto que se impugna, la Consejería de Hacienda, correspondiendo resolver a este último.

En segundo lugar, procede recurso contencioso administrativo, por vía directa, ya que las Ordenanzas son disposiciones de carácter general por vía directa, en el plazo de 2 meses desde la publicación de la Ordenanza o desde la publicación o notificación de la resolución del recurso de reposición, ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

El plazo establecido en las dos vías anteriores señala los límites temporales para la presentación de los recursos de la impugnación contra las Ordenanzas Fiscales. Sin embargo, esto no implica que pasados estos, la Ordenanza se vuelva irrecurrible y se vea avocado el Ordenamiento jurídico a la incorporación de estas aun siendo contrarias al Derecho. Este límite temporal opera frente a la impugnación de las Ordenanzas Fiscales, sin perjuicio de la existencia de otros mecanismos *a posteriori* contra los actos aplicativos de dichas Ordenanzas Fiscales. Aunque existen plazos específicos para impugnar las Ordenanzas Fiscales directamente tras su aprobación, el hecho de que estos plazos expiren

no significa que las Ordenanzas se vuelvan inmunes a cualquier forma de recurso o revisión legal. Los actos individuales de aplicación de estas Ordenanzas, pueden ser objeto de impugnación mediante los mecanismos legales disponibles y dentro de los plazos que corresponden para cada tipo de recurso. Esto asegura que, incluso después de la incorporación de las Ordenanzas al ordenamiento jurídico, existen vías para cuestionar su aplicación práctica si se considera que contravienen el Derecho

Adicionalmente, se contempla la posibilidad de interponer recurso potestativo de reposición en vía administrativa, así como el recurso contencioso administrativo por vía indirecta, contra los actos de aplicación de las Ordenanzas Fiscales. En síntesis y de acuerdo con Teso Gamella: «el recurso directo se interpone contra la propia disposición de carácter general»<sup>354</sup>, y «el recurso indirecto se interpone contra los actos administrativos de aplicación, fundado en la ilegalidad de la disposición general que proporciona cobertura al acto administrativo impugnado»<sup>355</sup>. Asimismo, la vía indirecta faculta al Juez o Tribunal, en el caso de haber dictado sentencia firme estimatoria, para interponer cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía contra la Ordenanza.

La sentencia que recaiga sobre el recurso contencioso administrativo podrá desestimar o estimar el recurso, en cuyo último caso y conforme al artículo 71 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante LJCA) «*anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada*». Además, y de acuerdo con el artículo 47 LPAC «*serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias*

---

<sup>354</sup> TESO GAMELLA, P. T. “La impugnación de los reglamentos: los efectos de la declaración de nulidad”. *Revista de administración pública*, nº 210. 2019. Pg. 76.

<sup>355</sup> *Idem*.

*reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales», por lo que las Ordenanzas fiscales son nulas de pleno derecho.*

En cuanto a los efectos de lo anterior, la impugnación directa, sobre la disposición general, e indirecta, sobre el contenido de una disposición general, traerá diversas consecuencias recogidas en los artículos 72<sup>356</sup> y 73<sup>357</sup> de LJCA. En este sentido, Merlo De La Fuente<sup>358</sup> resalta las siguientes diferencias: La nulidad de una disposición general produce efectos erga omnes, extendiéndose a todas las partes afectadas, mientras que la anulación del contenido de una disposición solo tendrá efectos entre las partes; con lo cual la nulidad de la disposición general producirá efectos *ex tunc* (retroactivos), lo cual implica la retroactividad has el momento en el que se dictó la Ordenanza, mientras que para el contenido de la disposición general serán *ex nunc* (irretroactivos), a partir del momento de la declaración de nulidad, ya que no se extenderá con carácter general a actos firmes. Se equipara la anulación a la anulabilidad cuando los

---

<sup>356</sup> Vid. Art. 72 LJCA. «*La sentencia que declare la inadmisibilidad o desestimación del recurso contencioso-administrativo sólo producirá efectos entre las partes. 2. La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada. También se publicarán las sentencias firmes que anulen un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas. 3. La estimación de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada sólo producirá efectos entre las partes. No obstante, tales efectos podrán extenderse a terceros en los términos previstos en los artículos 110 y 111».*

<sup>357</sup> Vid. Art. 73 LJCA. «*Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente».*

<sup>358</sup> MERLO DE LA FUENTE, L.G. "Efectos de la nulidad de una ordenanza fiscal sobre actos de liquidación". *Cuadernos de Derecho Local*, nº 32. 2013. Pg. 160.

efectos son ex nunc, aunque solo respecto a los actos firmes, pues en otro caso, la anulación puede hacerse valer en recurso<sup>359</sup>.

Añade el artículo 19 del TRHL que *«Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificadas»*, lo cual proclama que la nulidad de una disposición general no afectara a los actos dictados con base a esta, confirmando la irretroactividad de estos salvo que si así lo considerase la sentencia por la que se dicte su anulación.

El TS<sup>360</sup> sienta la siguiente jurisprudencia:

*«a) la anulación de una ordenanza -como cualquier disposición general- causa efectos erga omnes (desde la publicación en el boletín correspondiente). Obviamente, también para los recurrentes que la impugnaron en la instancia.*

*b) la extensión del fallo a los actos de aplicación consentidos afecta a las partes, pues la regla general (art. 73 LJCA) es que las sentencias firmes no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos firmes sobre actos de aplicación.*

*c) El contenido extensivo de la sentencia y la posibilidad de reabrir procedimientos o procesos finalizados con sentencia firme permitiría, en su caso, promover a los destinatarios de la norma, fueran o no parte en*

---

<sup>359</sup> AGOUÉS MENDIZÁBAL, C. “La modulación de los efectos de la invalidez de los reglamentos. en el alcance de la invalidez de la actuación administrativa”. *Actas del XII Congreso de la Asociación española de profesores de Derecho Administrativo*, 2017. Pg. 386.

<sup>360</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4333/2022, de 15 de noviembre del 2022, ECLI:ES:TS:2022:4333.

*este litigio, la acción de nulidad radical del art. 217 LGT o, en su caso, la revocación del art. 219 LGT o, en fin, las iniciativas impugnatorias previstas en el ordenamiento jurídico para los actos firmes, sin que en este asunto pudiera ser opuesta, por sí misma, esa firmeza como obstáculo para la anulación de tales actos, ni tampoco ser declarados nulos eventuales liquidaciones, ajenas por completo al ámbito objetivo de este recurso».*

Por tanto, la anulación de una ordenanza o disposición general tiene implicaciones significativas en el ordenamiento jurídico, destacando la importancia de la legalidad y el derecho de los ciudadanos a impugnar normas que consideren contrarias a derecho. Los efectos erga omnes de la anulación garantizan que todos los afectados por la norma ilegal se beneficien de su eliminación, reforzando el principio de igualdad ante la ley. Sin embargo, la protección de la seguridad jurídica y la confianza legítima se refleja en la limitación de los efectos de la anulación sobre actos y sentencias firmes basados en la disposición anulada, salvo mecanismos específicos que permitan su revisión.

En esencia, la sentencia no solo tiene efectos sobre el caso concreto, sino que también puede aplicarse de manera más amplia, pues se permite la posibilidad de revisar y potencialmente reabrir procedimientos o procesos que ya habían concluido con una sentencia firme, basándose en la nulidad declarada de la norma. Los afectados por la norma anulada, independientemente de si fueron parte del litigio original, pueden iniciar una acción de nulidad de pleno derecho para impugnar actos administrativos que se basaron en la norma ahora declarada nula, siempre y cuando sea por los motivos tasados en el artículo 217 LGT<sup>361</sup>. Similarmente, pueden solicitarse la revocación de actos administrativos

---

<sup>361</sup> «a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. c) Que tengan un contenido imposible. d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta. e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen

conforme a lo establecido en el artículo 219 de la LGT. La sentencia abre la puerta a impugnar actos administrativos que se consideraban firmes y definitivos, utilizando los anteriores mecanismos legales disponibles. Aunque la sentencia permite la revisión de actos basados en la norma nula, no implica automáticamente la nulidad de actos o liquidaciones que no estén directamente relacionados con el ámbito de la disputa legal.

Por su parte, la declaración de lesividad contemplada en el artículo 218 LGT recae sobre los propios actos y resoluciones de la Administración. La declaración de lesividad, como mecanismo jurídico, no es aplicable directamente a las Ordenanzas Fiscales, ya que son normas generales y no actos administrativos individuales. Sí, en cambio, puede proceder contra los actos administrativos dictados por la Administración en aplicación de las Ordenanzas Fiscales. Sin embargo, la declaración de lesividad no opera cuando procede la nulidad de pleno derecho, siendo este un mecanismo contra los actos anulables que son perjudiciales para el interés público, como así lo declara expresamente el artículo 107 LPAC<sup>362</sup>, siendo ello conforme al artículo 218 de la LGT<sup>363</sup> y el artículo 110 de Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local<sup>364</sup>. La

---

*las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados. f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición. g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal". Debiendo entender en este último apartado la nulidad por infracción del principio de reserva de ley contemplada en el artículo 47 LPAC.*

<sup>362</sup> «Las Administraciones Públicas podrán impugnar ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo los actos favorables para los interesados que sean anulables conforme a lo dispuesto en el artículo 48, previa su declaración de lesividad para el interés público».

<sup>363</sup> «Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa».

<sup>364</sup> «1. Corresponderá al Pleno de la Corporación la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria. 2. En los demás casos, las entidades locales no podrán anular sus propios actos declarativos de derechos,



vulneración del principio de reserva de ley es una causa de nulidad y no de anulabilidad, por lo que no procede esta vía revisora.

Igualmente, el recurso extraordinario de revisión es un mecanismo adicional en el ordenamiento jurídico español para impugnar actos administrativos firmes. El recurso extraordinario de revisión se utiliza para impugnar actos administrativos firmes en casos muy específicos, y tasados en el artículo 125 LPAC<sup>365</sup> y 244 de la LGT<sup>366</sup>, entre los cuales no se contempla la nulidad de la Ordenanza Fiscal que motivo el acto dictado.

---

*y su revisión requerirá la previa declaración de lesividad para el interés público y su impugnación en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley de dicha Jurisdicción».*

<sup>365</sup> Vid. Art. 125 LGT «a) Que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. b) Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida. c) Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, anterior o posterior a aquella resolución. d) Que la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme».

<sup>366</sup> Vid. Art. 244 LGT «1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme. 2. La legitimación para interponer este recurso será la prevista en el apartado 3 del artículo 241. 3. Se declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior. 4. Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central. Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal. 5. El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial. 6. La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso».

En conclusión, la anulación de una Ordenanza o disposición general tiene implicaciones significativas en el ordenamiento jurídico, destacando la importancia de la legalidad y el derecho de los ciudadanos a impugnar normas que consideren contrarias a derecho. Los efectos erga omnes de la anulación garantizan que todos los afectados por la norma ilegal se beneficien de su eliminación, reforzando el principio de igualdad ante la ley. Sin embargo, la protección de la seguridad jurídica y la confianza legítima se refleja en la limitación de los efectos de la anulación sobre actos y sentencias firmes basados en la disposición anulada, salvo mecanismos específicos que permitan su revisión.

Vistas las vías de impugnación para la anulación de la Ordenanza Fiscal o un acto dictado en aplicación de esta, así como sus efectos; más importante parece qué ocurre con lo percibido por la Administración en virtud de estos, los denominados ingresos indebidos. Procederá devolución en lo previsto por el artículo 221 LGT y 15 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, es decir cuando se produzca duplicidad de pago, se ingrese una cantidad superior, se produzcan ingresos por deudas o sanciones prescritas, deriven de la resolución de un recurso de reposición, de una reclamación económico administrativa o de una resolución judicial o por un procedimiento especial de revisión, lo que incluye la revisión de los actos nulos de pleno derecho<sup>367</sup> y la revocación<sup>368</sup>, entre otros.

Analizadas las vulneraciones a la reserva de ley detectadas en las Ordenanzas y los mecanismos de defensa, llegamos a las siguientes conclusiones:

---

<sup>367</sup> Vid. Art. 221 LGT.

<sup>368</sup> Vid. Art. 219 LGT.

- Por un lado, cerrada la vía directa por transcurso de los plazos para interponer recurso, solo queda la opción de acudir a la vía indirecta, por los perjudicados de actos de aplicación de los preceptos que vulneren la reserva de ley, produciendo efectos entre las partes únicamente, sin perjuicio que la resolución que se alcanza pueda hacerse valer contra actos que no hubieran adquirido firmeza. Además, podrán expulsarse estos contenidos de la Ordenanza cuando el juez o Tribunal plante cuestión de ilegalidad y se dicte resolución estimatoria, en cuyo caso sus efectos no se extenderían a los actos de aplicación que ya hubieran recaído firmes, salvo que la sentencia así lo dictaminé, previa valoración del principio de seguridad jurídica.
  
- Por otro lado, se insta la posibilidad de solicitar revisión de los actos nulos de pleno derecho (art. 221 LGT), el cual procederá por contemplarse la nulidad en el artículo 47 LPAC, y con ello solicitar devolución de ingresos indebidos. El Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Segovia<sup>369</sup> advierte de la distinción entre liquidaciones y autoliquidaciones, pues para las primeras el procedimiento a seguir será el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 LGT, y para las segundas la solicitud de rectificación previsto en el artículo 120 LGT.

Las autoliquidaciones rectificativas son otra cuestión, pues la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y otras normas tributarias, introdujo modificaciones en el artículo 120 LGT, referente a las

---

<sup>369</sup> SENTENCIA DEL JUZGADO CONTENIOSO ADMINISTRATIVO DE SEGOVIA 6272/2021, del 21 de diciembre de 2021, ECLI:ES:JCA:2021:6272 y SENTENCIA DEL JUZGADO CONTENIOSO ADMINISTRATIVO DE SEGOVIA 3367/2021, de 23 de junio de 2021, ECLI:ES:JCA:2021:3367.

autoliquidaciones rectificativas. Esta reforma implica que, además del procedimiento derivado de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentada por el obligado tributario establecido en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, artículo 126 y siguientes, la normativa de cada tributo pueda contemplar, en sustitución del mismo, a las autoliquidaciones rectificativas presentadas por el obligado tributario.

“Esta nueva figura sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa”<sup>370</sup>.

Indudablemente, las autoliquidaciones rectificativas ofrecen múltiples ventajas. Permiten a los contribuyentes corregir errores o inexactitudes en autoliquidaciones previamente presentadas, garantizando la precisión en sus obligaciones fiscales y posibilitando la solicitud de devolución de ingresos indebidos en caso de haber pagado más impuestos de lo debido. Además, estas autoliquidaciones fomentan una relación de cooperación y transparencia entre los contribuyentes y la Administración, promoviendo la autocorrección. Por último, contribuyen a la eficiencia administrativa, ayudando a la Administración tributaria a gestionar y resolver discrepancias en las declaraciones fiscales de manera más eficiente.

---

<sup>370</sup> RODRÍGUEZ PEÑA, N. L. “Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la c: Aspectos civiles transposición de modificaciones a la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”. *Ars Iuris Salmanticensis*, nº 2. 2024. Pg. 164.

El Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y otras normas tributarias, añade el artículo 74 bis al Reglamento IVA, con objeto de adaptarse al nuevo marco legal que supone un ahorro de trámites administrativos. El mencionado Real Decreto incorpora la posibilidad de presentar autoliquidaciones rectificativas en varios impuestos, además del ya citado IVA. Por lo tanto, se introducen cambios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero. Sin embargo, no se incluye en esta modificación el IPSI, excluyéndose la posibilidad de presentar autoliquidaciones rectificativas en este impuesto.

Las autoliquidaciones complementarias tienen como objetivo el resultado de una cantidad a pagar superior o de una cantidad a devolver o compensar inferior, en comparación con la autoliquidación inicial ya presentada, es decir, más perjudicial para el obligado tributario que las presenta<sup>371</sup>; frente a esto, la solicitud de rectificación se prevé cuando resulten beneficiados los intereses del obligado tributario, esto es, cuando resulte una cantidad inferior a pagar o una superior a devolver o compensar, en comparación con la ya presentada<sup>372</sup>.

---

<sup>371</sup> Vid. art. 122.2 LGT

<sup>372</sup> Vid. art. 120.3 párrafo primero LGT

Por su parte, la nueva autoliquidación rectificativa (Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica, entre otras normas, la Ley General Tributaria, publicada en el BOE de 2 de mayo de 2023 y con entrada en vigor general el día siguiente de su publicación) podría parecer inicialmente que es independiente de la cantidad a ingresar o a devolver o compensar que resulte de la misma (art. 120.3 párrafo primero in fine y aparato 4); sin embargo, aunque sólo en los tributos en los que se contempla esta nueva figura de la autoliquidación rectificativa (IVA, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero por el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, de modificación de sus reglamentos, cuya Disposición Final 11ª difiere su entrada en vigor a cuando lo haga la Orden del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de autoliquidación rectificativa), parece ser que igualmente conviviría con la complementaria, pero en aquellos supuestos en que esta última no se aplica, aunque ambas figuras tengan un funcionamiento similar. No obstante, la regulación de las autoliquidaciones rectificativas aún suscita muchas dudas interpretativas, siendo un tema que está generando gran controversia y debate.

En definitiva, y volviendo al tema que nos ocupa, la importancia de no incurrir en vulneraciones del principio de reserva de ley radica en la necesidad de asegurar que todas las obligaciones tributarias se establezcan mediante una ley formal, garantizando así la seguridad jurídica. Este principio, fundamental en el derecho tributario, establece que solo por ley pueden crearse, modificarse o suprimirse tributos, así como definirse los elementos esenciales de la obligación tributaria. Incurrir en vulneraciones de este principio puede llevar a la nulidad de los actos administrativos que impongan obligaciones tributarias sin el debido respaldo legal, resultando en la obligación de la Administración de devolver los ingresos indebidos recaudados. Esto no solo puede tener un impacto directo en las arcas públicas, debido a la devolución de cantidades recaudadas, sino que también afecta la confianza de los ciudadanos en la Administración. Además, el incumplimiento del principio de reserva de ley puede generar litigiosidad, aumentando los costes administrativos y judiciales. Por tanto, respetar este

principio es esencial para la preservación de la legitimidad y eficacia de la actuación administrativa.

De igual modo, el mayor tipo impositivo del régimen de viajeros contemplado en la Ordenanza está afectado por causa de nulidad, al contravenir el Derecho europeo, por lo que lo expuesto anteriormente le es plenamente de aplicación, pudiendo dar lugar a devolución de ingresos indebidos; “es claro que –frente a la sorprendente regla que parece haberse impuesto con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias– cuando se trata de un incumplimiento del Derecho comunitario, existe obligación no sólo de eliminar dicho incumplimiento, modificando la Ley, sino también obligación de devolver”<sup>373</sup>.

Conforme a lo anterior, se hace inaplazable la adecuación de la Ordenanza Fiscal a la legalidad, tanto por razones de seguridad jurídica como por los riesgos de incurrir en devolución de ingresos indebidos, y la merma que esto supondría en las arcas públicas con redundancia en el sistema de bienestar, por ser el IPSI un impuesto tan fundamental en la Ciudad. Estos riesgos se acentúan con el aviso del TSJ de Andalucía<sup>374</sup> respecto a la vulneración del principio de reserva de ley, que provoca la inversión del sujeto pasivo, pues tal y como expusimos al inicio de este epígrafe, el Tribunal apreciaba una vulneración del principio de reserva de ley al introducir la Ordenanza una alteración en el sujeto pasivo no prevista en la ley, lo cual, a su vez, suponía una modificación de los elementos esenciales del tributo.

---

<sup>373</sup> FALCÓN 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*, nº 20, 1996.

<sup>374</sup> Op. Cit. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA 4936/2021, de 29 de enero de 2021 ECLI:ES:TSJAND:2021:4936.

### **6.3. EL DERECHO A DEDUCCIÓN**

Como hemos podido comprobar el IPSI produce tres efectos: parcialmente neutro, acumulativo y en cascada dependiendo del hecho imponible que resulte gravado, como consecuencia de la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas.

Sin duda alguna, resultaría favorable para los sujetos pasivos de las operaciones interiores, quienes realizan actividades de producción o elaboración de bienes muebles, prestaciones de servicios y entregas de bienes inmuebles, que se incorporara con carácter general el derecho a deducción por las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad, pues esto implicaría mayor competitividad, dado que permitiría a las empresas deducir el impuesto pagado en etapas anteriores de la cadena de producción y distribución de los impuestos que deben pagar por sus ventas o prestaciones de servicios. Como resultado, se reduciría el costo fiscal del proceso productivo y de comercialización, lo que podría traducirse en precios más competitivos para el consumidor final. Al introducir un sistema de deducciones, se promueve la neutralidad fiscal.

Sin embargo, lo anterior, provocaría una merma en la recaudación del IPSI, y tal y como señalamos al principio de la investigación, este constituye la principal fuente de ingresos de la Ciudad, por lo que cualquier modificación debe ser cuidadosamente evaluada pues su repercusión en el presupuesto local podría ser significativa.

El derecho a deducción constituye una de las principales demandas de reforma en el IPSI por el sector económico de la ciudad. Sin embargo, el IPSI debe equilibrar la necesidad de fomentar la competitividad y el crecimiento económico de los sujetos pasivos con la importancia de mantener una fuente de ingresos estable para la ciudad.



La implementación del derecho a deducción supondría un impacto negativo en la recaudación. No obstante, podrían considerarse varias estrategias para mitigar el impacto:

1. Incrementar los tipos impositivos.

Incrementar los tipos impositivos significaría elevar el porcentaje que se aplica sobre la base imponible para calcular el impuesto a pagar. Esta medida podría ayudar a compensar la pérdida de ingresos resultante de la introducción del derecho a deducción, manteniendo así los niveles de recaudación necesarios para financiar los gastos públicos.

En la siguiente tabla, siguiendo la estructura de la ya planteada en el capítulo III, se establece el impacto de esta medida en la recaudación. Debemos tomar en consideración que el apartado IPSI se estableció con el tipo impositivo del 10% excepto en las prestaciones de servicios que se presupuso un 4%. El apartado IPSI.2 se desmarca del anterior escenario, considerando un aumento del tipo impositivo y estableciendo uno único del 10% con independencia de la actividad.

Incidencia en la recaudación de incorporar el derecho a deducción y ampliar los tipos impositivos.

	Precio de adquisición				Soportado				Aña.	Precio de Venta		Devengado		A ingresar	
	Bienes		Servicios		Bienes		Servicios								
	IPSI	IPSI.2	IPSI	IPSI.2	IPSI	IPSI.2	IPSI	IPSI.2		IPSI	IPSI.2	IPSI	IPSI.2	IPSI	IPSI.2
Materias	0	0	0	0	0	0	0	0	100	100	100	10	10	10	10
Producción	100	100	50	50	10	<b>10</b>	2	<b>5</b>	30	182	180	18,2	<b>18</b>	8,2	<b>3</b>
Mayorista	182	180	90	90	18,2	<b>18</b>	3,6	<b>9</b>	54	347,8	<b>351</b>	0	<b>0</b>	0	<b>0</b>
Minorista	347,8	<b>351</b>	162	162	0	<b>0</b>	6,48	<b>16,2</b>	97,2	613,48	<b>628,4</b>	0	<b>0</b>	0	<b>0</b>
Total			302	302			12,08	12,08	281,2					18,2	<b>13</b>

Fuente: Elaborada a partir de Morón Pérez (2014)<sup>375</sup>.

La anterior tabla refleja que el incremento de los tipos impositivos no sería suficiente para mantener los niveles de recaudación, además de advierte del incremento de precios que experimentarían los bienes en el comercio mayorista y minorista, pues al ser una actividad no sujeta al IPSI, no cabría derecho a deducción, por lo que el IPSI soportado se acumularía sobre el precio de adquisición y por ende sobre el precio de venta, agravando aún más en términos cuantitativos la falta de neutralidad del impuesto. Conforme a lo anterior concluimos que un aumento en los tipos impositivos como consecuencia de intentar paliar los efectos negativos del establecimiento del derecho a deducción afecta la competitividad de las empresas establecidas en el ámbito de aplicación del IPSI al tener un impacto directo en los precios al consumidor, sin que esta medida se traduzca en una mayor recaudación.

<sup>375</sup> Op. Cit. MORÓN PÉREZ, M. C. 2014. Pg. 37.

2. Ampliar el hecho imponible a las entregas de bienes muebles, incluyendo comercio mayorista y minorista.

Esta ampliación implicaría un mayor número de operaciones gravadas bajo el régimen del IPSI, lo cual podría compensar la reducción de ingresos derivada de la introducción del derecho a deducción. Al gravar un espectro más amplio de transacciones, se generaría una base imponible más grande, lo que podría ayudar a mantener los ingresos fiscales totales, a pesar de ofrecer a los contribuyentes la posibilidad de deducir ciertos gastos relacionados con la actividad económica.

Con la incorporación del hecho imponible de entregas de bienes muebles extendido al comercio mayorista y minorista, el IPSI se convertiría en un impuesto plurifásico, y el derecho a deducción operaría en los mismos términos que el IVA, convirtiendo así este impuesto en neutral, donde lo gravado no solo fuera el tráfico de bienes y servicios, entendido como las transacciones que llevan al consumo sino el consumo en sí.

En el siguiente cuadro, se muestran los efectos en la recaudación de establecer un derecho a deducción al mismo tiempo que se grava la entrega de bienes muebles, siguiendo los ejemplos expuestos hasta ahora. El apartado IPSI.3 refleja los cambios que experimentaría este impuesto en el nuevo paradigma, es decir, tras la incorporación del derecho a deducción y la ampliación del hecho imponible incluyendo el comercio mayorista y minorista.

Incidencia en la recaudación de incorporar el derecho a deducción y ampliar el hecho imponible.

	Precio de adquisición				Soportado				Aña.	Precio de Venta		Devengado		A ingresar	
	Bienes		Servicios		Bienes		Servicios								
	IPSI	IPSI.3	IPSI	IPSI.3	IPSI	IPSI.3	IPSI	IPSI.3		IPSI	IPSI.3	IPSI	IPSI.3	IPSI	IPSI.3
Materias	0	0	0	0	0	0	0	0	100	100	100	10	10	10	10
Producción	100	100	50	50	10	<b>10</b>	2	<b>2</b>	30	182	180	18,2	<b>18</b>	8,2	<b>6</b>
Mayorista	182	180	90	90	18,2	<b>18</b>	3,6	<b>3,6</b>	54	347,8	324	0	<b>32,4</b>	0	<b>10,8</b>
Minorista	347,8	324	162	162	0	<b>32,4</b>	6,48	<b>6,48</b>	97,2	613,48	583,2	0	<b>58,32</b>	0	<b>19,44</b>
Total			302	302			12,08	12,08	281,2					18,2	<b>46,24</b>

Fuente: Elaborada a partir de Morón Pérez (2014)<sup>376</sup>

Respecto a lo anterior apreciamos las siguientes consideraciones: se produce un aumento de la recaudación, sin que ello redunde en los precios de venta, asegurando así la competitividad de las empresas establecidas en el ámbito territorial de la LIPSI.

Es relevante destacar que, aunque en el escenario anterior la introducción del derecho a deducción se compensa con la expansión del hecho imponible, el tema es de gran sensibilidad para el estado de bienestar. Por lo tanto, es necesario evaluar detenidamente las posibles consecuencias de estas medidas en el contexto más amplio a fin de evitar consecuencias adversas.

<sup>376</sup> Op. Cit. MORÓN PÉREZ, M. C. 2014. Pg. 37.

Se requiere de especial cautela dada la importancia de la recaudación del IPSI como principal medio de financiación de la ciudad, por lo que cualquier cambio en su estructura impositiva debe considerar el equilibrio entre la recaudación y la economía local. Es importante realizar un análisis detallado de las posibles repercusiones económicas y sociales de esta medida, incluyendo estudios de impacto que evalúen cómo afectaría a las empresas locales, a los consumidores y a la Hacienda local. La posible implementación de esta medida debe ser cuidadosa, pues resulta esencial asegurar que el IPSI continúe siendo un instrumento efectivo de financiación local, al tiempo que se adapta a las necesidades de la economía y la sociedad de Melilla, por ello requiere de:

- Análisis económico y social detallado: Es fundamental evaluar cómo la incorporación del derecho a deducción y la ampliación del hecho imponible afectarían a diferentes sectores de las empresas locales, a los consumidores y a la Hacienda local. Esto incluye estudiar el impacto en los precios, la competitividad de las empresas y el bienestar de los consumidores. Se debe evaluar cómo estas medidas afectarían a la carga fiscal de las empresas locales, cómo la reforma fiscal podría influir en los precios de los bienes y servicios, pues aunque el objetivo es no trasladar cargas adicionales a los consumidores, es importante prever cualquier efecto indirecto que pudiera surgir y evaluar mecanismos para mitigarlo, y finalmente estimar el impacto potencial de estas medidas en los ingresos del IPSI.
- Estudios de impacto: Realizar estudios de impacto que permitan entender las consecuencias a corto, medio y largo plazo de estas medidas en la economía local. Estos estudios deben considerar diversos escenarios y sus posibles efectos en la recaudación y en la actividad económica.
- Equilibrio entre recaudación y economía local: Cualquier cambio en la estructura impositiva del IPSI debe buscar un equilibrio entre mantener una recaudación adecuada para financiar los servicios públicos y no

perjudicar la economía local. Se hace imprescindible calcular cómo la ampliación del hecho imponible podría aumentar la base imponible y cómo el derecho a deducción podría reducir la recaudación neta. Es esencial encontrar un equilibrio que permita mantener los ingresos necesarios para financiar los servicios públicos.

- Mecanismos de seguimiento y ajuste: Establecer mecanismos que permitan monitorear el impacto de las medidas implementadas y realizar ajustes según sea necesario para asegurar que se alcanzan los objetivos de recaudación sin comprometer la estabilidad económica y social, lo cual podría requerir de criterios específicos para la deducción de cuotas soportadas.

## **6.4. EL RÉGIMEN DE VIAJEROS**

Se hace necesaria una modificación del régimen de viajeros, para sustentar nuestra aportación se hace necesario comprender las dinámicas entre las exenciones en la exportación en régimen de viajeros prevista en la LIVA y las exenciones en la importación en régimen de viajeros de la LIVA y LIPSI, así como la finalidad última por la que se establecieron.

En este contexto, la LIVA promulgaba la exención a la exportación en régimen de viajeros, por la que estos podían solicitar la devolución de las cuotas soportadas por sus adquisiciones en el territorio IVA, siempre y cuando la residencia habitual de estos fuera en un país tercero, entre los que se incluye Ceuta y Melilla y se acreditara la salida de las mercancías. Además, hasta la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, se exigía que el importe total de las compras fuera superior a 15.000 pesetas, o lo que es lo mismo 90,15€.

En este sentido, la LIPSI prevé una exención a la importación en régimen de viajeros con un valor mínimo de 90,15€, pudiendo ser mejorada por la Ordenanza Fiscal. Observando la coincidencia de las cantidades y dada la dinámica exportación e importación, podemos observar que la finalidad última de esta exención a la importación establecida por la LIPSI no es otra que asegurar que las adquisiciones de bienes queden gravadas por IVA o por IPSI. En este sentido, si la compra realizada en la Península o Baleares era inferior a 90,15€ la exportación quedaría sujeta a IVA, no pudiendo acogerse al derecho de devolución, y al producirse su exportación definitiva a Ceuta o Melilla, la importación quedaría exenta de IPSI. Por el contrario, si la compra resultaba superior a los 90,15€ el viajero podría solicitar la devolución del IVA, devengándose el IPSI por la importación de los bienes. Esta dinámica, equilibraba el IPSI e IVA, pues en cualquier caso las adquisiciones de bienes tributarían por uno u otro impuesto.

Sin embargo, actualmente dicha limitación no existe, y los viajeros que acrediten los requisitos previstos y descritos anteriormente podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas en el IVA con independencia de la cuantía. De este modo, si un viajero realiza una adquisición en la Península y Baleares y posteriormente exporta el bien a Ceuta o Melilla, podrá acogerse en cualquier caso a la devolución de IVA, debiendo soportar el IPSI a la importación. Sin embargo, si la base imponible es inferior a 90,15€ conforme a la LIPSI, y sin perjuicio de las mejoras establecidas por las Ordenanzas, los bienes no quedarán sujetos ni a IVA ni a IPSI.

Ni que decir tiene, que el acogerse a la devolución de IVA constituye una ventaja para los viajeros a la vez que una oportunidad para las Ciudades Autónomas. Por un lado, estos soportarán menor carga impositiva y por otro lado las Ciudades Autónomas aumentarán su recaudación.

Asimismo, la Consejería de Hacienda, Empleo y Comercio de Melilla dictó una orden aclaratoria respecto al régimen de viajeros, la Orden nº 4224, de fecha

16 de diciembre de 2022, relativa a la instrucción aclaratoria de las exenciones en las importaciones de bienes en régimen de viajeros en la ciudad autónoma de Melilla, que vino a establecer una limitación respecto a este al excluir bienes que pudieran ser consumidos, esto es, alimentos. En nuestra opinión esto supone una extralimitación pues la LIPSI solo habilita a las Ordenanzas para establecer las cuantías exentas dentro de unos márgenes, pero se remite en lo demás a la LIVA, por lo que la Ordenanza no puede ir en contra de lo dispuesto en la LIVA. En este sentido, no sería tan extraño que en un viaje a Jaén el melillense decidiera comprar aceite, o en Almería tomates, o incluso un jamón en Guijuelo, pues en estos casos la nota aclaratoria expresa que no se realizarán liquidaciones de IPSI sobre estos bienes para beneficiarse de la devolución de cuotas del IVA. Se pierde así, otra oportunidad de la Administración para aumentar su recaudación.

Resultaría, por tanto, conveniente desde este punto de vista, que se realizará una modificación del artículo 9 de la LIPSI por la cual se excluyera la exención a la importación en régimen de viajeros, con objeto de equilibrar el IVA e IPSI y de esta forma asegurar el devengo de este último impuesto.

A su vez, esta dinámica debe ser entendida en sentido inverso. El IPSI no contempla exención a la exportación en régimen de viajeros, por lo que estos no tendrán derecho a deducir las cuotas soportadas. Además, la exención por importación en régimen de viajeros en la LIVA queda limitada a 300€ por vía terrestre y 430€ por vía aérea y marítima. Conviene recordar que la única entrega de bienes muebles sujeta a la LIPSI es la realizada como consecuencia de la producción o elaboración de bienes muebles y que de existir otras entregas sujetas al impuesto, al viajero no le interesaría solicitar la devolución del IPSI a favor del IVA a la importación, ahora, lo que sí supone una incongruencia es que el viajero que realice una adquisición a un productor local soporte IPSI y que además si el precio excede del límite exento a la importación en territorio IVA, devengue este impuesto también, soportando IPSI e IVA.



Conforme a lo anterior, es apropiado, incorporar una exención por la exportación de bienes en régimen de viajeros en la LIPSI que permita la devolución del IPSI soportado por las entregas efectuadas que se deriven de la producción o elaboración de bienes a las que no alcance la exención por la importación prevista en la LIVA. Si bien esto puede ser entendido como una pérdida de recaudación para las Ciudades Autónomas, debemos tener presente que los viajeros durante su estancia contribuyen significativamente al impulso económico local mediante el consumo de bienes y servicios, devengándose IPSI respecto estos últimos.

En definitiva, las dos propuestas tienen por base impedir la ausencia de imposición, así como la doble imposición, sin que de ellas se derive un perjuicio para la ciudad en términos de recaudación, sino más bien todo lo contrario.

Adaptar la LIPSI a estas propuestas requeriría, por un lado, la modificación del artículo 8 LIPSI con la supresión de la mención exclusiva de exención a la exportación en régimen comercial con mandato para que las Ordenanzas fiscales regulen el sistema de devolución del IPSI en régimen de viajeros, cuya aplicación procederá cuando la exportación sea por valor superior a 430€<sup>377</sup>, y por otro lado, la modificación del artículo 9 LIPSI relativo a la exención en la importación excluyendo el régimen de viajeros.

## **6.5. LA ACTIVIDAD COMERCIAL**

### **6.5.1. APLICACIÓN DEL IVA EN MELILLA POR LAS FRANQUICIAS.**

---

<sup>377</sup> Dado que esta es el límite impuesto en el IVA para la exención a la importación por vía aérea y marítima, obviando el límite de los 300€ previsto para la importación por vía terrestre, ya que dada la situación geográfica de Melilla esta es inviable.

En los últimos años se vienen estableciendo diversas franquicias en la Ciudad de Melilla, ejerciendo actividades comerciales relacionadas con la venta de bienes muebles. Si bien esta actividad resulta sujeta conforme al IVA al constituir una entrega de bienes, no constituye hecho imponible en el IPSI, sin perjuicio de la previa importación.

La importación de estas mercancías desde la Península queda exenta de IVA por la exportación realizada a Melilla, siéndole de aplicación el IPSI a la importación tras el despacho de aduanas. Sería fácil pensar que de este hecho se deriva un abaratamiento del producto, al no soporta la carga fiscal que grava el consumo o comercio mayorista o minorista que se realice en esta Ciudad, como debiera ser.

Sin embargo, venimos observando que este hecho no se produce, siendo el precio de venta en la Península<sup>378</sup> idéntico al precio de venta en Melilla. Obviamente, debemos considerar que el precio de la mercancía en Melilla se entendiera incrementado dado el carácter acumulativo de la importación<sup>379</sup> y con los gastos de transporte en que se pudiera incurrir con objeto de la llegada a destino de la mercancía. Aunque siendo justos, los gastos de transporte están igualmente presentes dentro de la Península y entre la Península y Baleares, aunque somos conscientes que pueden diferir en magnitud por lejanía.

Sin lugar a duda llama la atención que estos gastos sean coincidentes exactamente con el incremento del 21% que supone el IVA. Es por ello por lo que, nuestro punto de partida será pensar que en Melilla se aplica un “IVA encubierto”, que realmente no es IVA por no localizarse la operación en el territorio de aplicación de este Impuesto y haber sido previamente importada.

---

<sup>378</sup> Con IVA incluido del 21%.

<sup>379</sup> Con tipos que oscilan del 0,5% al 10% en el IPSI.

El planteamiento anterior, no responde a una simple intuición, pues se pueden constatar en algunos tiques de establecimientos sitios en la Ciudad de Melilla, como puede observarse en la siguiente imagen correspondiente a un tique de compra:

Tique de compra en establecimiento comercial sito en Melilla

—

\*\*\* IPSI No sujeto \*\*\*  
\*\*\* Comerciante Minorista \*\*\*  
\*\*\*\* I.V.A. INCLUIDO EN EL PRECIO \*\*\*\*  
\*\*\*\*\* Gracias por su visita \*\*\*\*\*

Apelando a la buena fe, podríamos estimar que se debe a un error informático en la emisión del tique, teoría que no compartimos, pues esto es solo el primer indicio que evidencia una mala y extendida *praxis*. Si bien es cierto, que el descaro de incluir el IVA expresamente en los tiques de compra no siempre sucede.

Asimismo, este hecho conlleva varias implicaciones:

- Refleja la inoperancia del IPSI en Melilla, aunque no afecta a la recaudación del IPSI ya que sin lugar a duda la mercancía ha sido importada y el IPSI devengado con la correspondiente declaración a despacho.
- Supone una alteración en los precios que afecta directamente a los contribuyentes, debiendo soportar un impuesto que no corresponde.
- La constatación de esta situación subraya la importancia de fortalecer los mecanismos de control fiscal en Melilla.

Está claro que la peor parte de esto recae sobre el consumidor que no podrá recuperar ese IVA incluido solicitando la devolución por régimen de viajeros, ya que no se trata de una expedición de bienes, sino que estos mismos han sido adquiridos fuera del territorio IVA, lo que a su vez genera distorsiones en cuanto al precio de los bienes.

Lo que, a su vez, nos lleva a cuestionarnos qué es más rentable para el consumidor, efectuar su compra en la Península y solicitar la devolución del IVA e importar los bienes o realizar sus compras en estos establecimientos.

Con objeto de responder a la anterior pregunta, se muestran en las siguientes imágenes el tique de compra efectuado en Melilla y otro en la Península, en el mismo establecimiento y con los mismos productos como se puede observar en las referencias:

### Tique de compra en Melilla.

ZARA-JUAN CARLOS I,24

12/02/2024 11:59 373828  
V281-01/001788 Trans: 134389  
Fecha Expedición/Operación: 12/02/2024

TSP	IMP	UD	PRECIO	IMPORTE	T
TWR	0,00	1	29,95	29,95	V
10001409		0392001780002	JERSEY		
TWR	0,00	1	29,95	29,95	V
10002439		0404304225004	CAMISA		
TWR	0,00	1	19,95	19,95	V
10003402		0219737330703	CAMISA		
TWR	0,00	1	19,95	19,95	V
10004432		0816027333003	CAMISA		
TWR	0,00	1	39,95	39,95	V
10005395		0304637770403	BLASIER		
TWR	0,00	1	17,95	17,95	V
10006425		0105815980003	CAMISETA		
TWR	0,00	1	25,95	25,95	V
10007388		0215703871203	FALDA		
TWR	0,00	1	25,95	25,95	V
10008418		0748405950003	CAMISA		
TWR	0,00	1	25,95	25,95	V
10009381		0229806407003	FALDA		
TWR	0,00	1	35,95	35,95	V
10010411		0214200481403	CHAQUETA		
SNK	0,00	1	0,10	0,10	V
10011441		K000010000004	Bolsa L		
<b>TOTAL</b>		<b>11</b>		<b>271,60</b>	

Tarjeta online 271,60€

VENTA  
CONTACTLESS

Nº tarjeta: 516398\*\*\*\*\*2351  
DDF: A0000000041010  
Ent. Aut.: SERMEPA

Tarjetas BSCH

Comercio: 030127468  
S/N: 00329264110  
N. Autorización: 937479  
Número Operación: 35811  
Et. Aplicación: DEBIT M3CMEPCARD

12-02-2024  
Hora: 11:59:01

Importe: 271,60 EUR

Operación Con Pin.  
Firma no necesaria.



\*\*\* IPSI No sujeto \*\*\*  
\*\*\* Comerciante Minorista \*\*\*  
\*\*\*\* I.V.A. INCLUIDO EN EL PRECIO \*\*\*\*  
\*\*\*\*\* Gracias por su visita \*\*\*\*\*

### Tique de compra Península

ZARA LIBORIO GARCIA, 6-8 - MALAGA

TLF: +34 952 212 332

13/02/2024 10:21 2176

V44-03/001925 Trans: 881984

Fecha Expedición/Operación: 13/02/2024

TSP	IMP	UD	PRECIO	IMPORTE	T
TWR	21,00	1	19,95	19,95	V
10001320	0816027333002				CAMISA
TWR	21,00	1	29,95	29,95	V
10002350	0404304225004				CAMISA
TWR	21,00	1	19,95	19,95	V
10003313	0219737330703				CAMISA
TWR	21,00	1	25,95	25,95	V
10004343	0748405950003				CAMISA
TWR	21,00	1	25,95	25,95	V
10005306	0215703871203				FALDA
TWR	21,00	1	29,95	29,95	V
10006336	0392001780002				JERSEY
TWR	21,00	1	17,95	17,95	V
10007299	0105815980003				CAMISETA
TWR	21,00	1	25,95	25,95	V
10008329	0229806407003				FALDA
TWR	21,00	1	39,95	39,95	V
10009292	0304637770403				BLASIER
TWR	21,00	1	35,95	35,95	V
10010322	0214200481403				CHAQUETA
SNK	21,00	1	0,10	0,10	V
10011352	K000010000004				Bolsa L

Total Neto 224,47

IVA 21,00% 47,13

**TOTAL 11 271,60**

Efectivo 301,60€

CAMBIO Efectivo -30,00€

\*\*\*\* I.V.A. INCLUIDO EN EL PRECIO \*\*\*\*

\*\*\*\* GRACIAS POR SU VISITA \*\*\*\*

En los anteriores tiques se observa que el importe es coincidente, soportando el consumidor un IVA de 47,13€. Sin embargo, solo podrá recuperar el IVA soportado en el segundo de los casos, de acuerdo con el artículo 21.1. LIVA<sup>380</sup> y siendo objeto de desarrollo a través del artículo 9.1.2º. B) del Reglamento del IVA<sup>381</sup>, el cual establece los criterios para la devolución del IVA en el contexto de entregas de bienes a viajeros. En resumen, estos requisitos incluyen la

---

<sup>380</sup> «Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: A- Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos: a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones. b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad. c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad. d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial. A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial».

<sup>381</sup> «El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas: a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en factura. b) La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y el documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda. En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte o, en su caso, el número del documento de identidad del viajero. d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega. A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en el documento electrónico de reembolso. Dicho visado se realizará por medios electrónicos cuando la aduana de exportación se encuentre situada en el territorio de aplicación del impuesto. e) El viajero remitirá el documento electrónico de reembolso visado por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso. El reembolso del Impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al Ministro de Hacienda y Función Pública determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones. Los viajeros presentarán los documentos electrónicos de reembolso visados por la Aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero. Posteriormente las referidas entidades remitirán los documentos electrónicos de reembolso en formato electrónico a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso. El proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberá comprobar el visado del documento electrónico de reembolso en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo».

necesidad de documentar las entregas en factura, acreditar la residencia del viajero mediante pasaporte u otro medio aceptado legalmente<sup>382</sup>, emitir factura y documento electrónico de reembolso detallando bienes e impuestos por separado (en adelante DIVA), asegurarse de que los bienes salgan del territorio en tres meses, obtener un visado de exportación de la aduana, y finalmente, el proveedor debe devolver la cuota de IVA en un plazo de quince días después de recibir el documento de reembolso visado. Estos criterios tienen como objetivo facilitar la devolución del IVA a viajeros que cumplen con ciertos requisitos al realizar compras y salir del territorio de la Comunidad.

La siguiente imagen muestra el DIVA sellado de la anterior compra:

---

<sup>382</sup> Op. Cit. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4650/2022, de 19 de diciembre de 2022, ECLI:ES:TS:2022:4650. «Para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.º.A de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401) , del Impuesto sobre el Valor Añadido, no basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2º.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992, 2834y RCL 1993, 404) , que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en el mismo no conste la residencia habitual o domicilio del receptor de las entregas de bienes, siendo preciso en este caso, adicionalmente, presentar otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero. En todo caso, corresponde al vendedor o proveedor de las mercancías, sujeto pasivo del IVA, verificar si el documento presentado por el viajero para poder disfrutar de la exención contiene el dato de la residencia habitual o domicilio del viajero, pudiendo, en su caso, ser dicho documento, el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho».



# Devolución IVA



**DIVA**  
MAIL REFUND FULL



Doc-ID 11734.53106.4013.43775

Page 1 of 2

**Tax Free Form** ESTE DOCUMENTO ELECTRÓNICO DE REMBOLSO (DEFI) SIRVE PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IVA POR GLOBAL BLUE.  
**THIS TAX FREE FORM IS THE SOLE PROPERTY OF GLOBAL BLUE. REFUND ONLY BY GLOBAL BLUE OR ITS AUTHORISED REFUND PARTNERS.**  
Return address for validated Tax Free Form: PO Box: Devolución Integra Apto 157 FD, 29080 Madrid, Spain. To contact taxfree.es@globalblue.com

RETAILER DETAILS / VENDEDOR 53106

ZARA 44 FV ZARA ESPANA, S.A.  
Liborio Garcia, 10

29005 Malaga  
724 - Spain CIF: A15022510

CUSTOMER DETAILS / COMPRADOR

PASAPORT NUMBER/PASAPORTE

FULL NAME/NOMBRE

PASAPORT ISSUING COUNTRY/PAIS EMISOR DEL PASAPORTE

SPAIN

PERMANENT ADDRESS/DOMICILIO

POSTCODE/CÓDIGO POSTAL CIUDAD

COUNTRY OR TERRITORY OF RESIDENCE/PAIS O TERRITORIO DE RESIDENCIA

922 - MELILLA (SPAIN)

MOBILE NO INCLUDE COUNTRY CODE/MÓVIL NO INCLUIR PAIS DE TELÉFONO (CON EL PREFIJO)

+34628760968

DATE OF BIRTH/FECHA DE NACIMIENTO

03.06.1994

CUSTOMER DECLARATION

By agreeing to be issued this Tax Free Form ("Form") to use the Global Blue ("GB") tax refund service:

- I declare that I have purchased the goods according to the goods description below, that my personal details are filled out correctly and that I am resident outside of the EU. I understand that the refund will not be made unless all mandatory and regulatory requirements are met.
- I agree that the Form must be validated by Customs at the point of departure from the EU within 3 months of purchase, and stamped Forms must be returned to GB.
- I agree a fee may be deducted depending on whether you require the refund paid to specific cards or digital wallets. For a refund in a currency different to the currency in which the Form is issued, GB reserves the right to apply a currency charge - accounts will always be credited in the billing currency of your account. For further details of the Global Blue fees and charges, see www.globalblue.com/terms.
- I consent to the processing of my personal data as stated in the Privacy Policy below.
- I understand that this Form is the sole property of GB and that I have agreed to my refund being made by GB (or its authorised refund partners) only.
- I agree to the full tax free shopping terms and conditions, see www.globalblue.com.

REFUND METHOD/MÉTODO DE DEVOLUCIÓN

**PLEASE MAIL THE COMPLETED & VALIDATED FORM TO THE ABOVE PO BOX. / POR FAVOR ENVÍEN EL FORMULARIO TAX FREE VALIDADO Y CUMPLIMENTADO AL APARTADO DE CORREOS DE ARRIBA.**

CREDIT MY CREDIT CARD/DONAR A TARJETA DE CREDITO  
CREDIT CARD NUMBER/NÚMERO TARJETA DE CREDITO

DESCRIPTION OF GOODS / DESCRIPCIÓN BIENES

QUANTITY CANTIDAD	DESCRIPTION DESCRIPCIÓN	SERIAL NUMBER NÚMERO DE SERIE	BASE BASE	RATE % TPO %	PRICE INCL. VAT (€) PRECIO IVA INCL. (€)
1	CAMISA		16,49	21%	19,95
1	CAMISA		24,75	21%	29,95
1	CAMISA		16,49	21%	19,95
1	CAMISA		21,45	21%	25,95
1	FALDA		21,45	21%	25,95
1	JERSEY		24,75	21%	29,95
1	CAMISETA		14,83	21%	17,95
1	FALDA		21,45	21%	25,95
1	BLASIER		33,02	21%	39,95
1	CHAQUETA		29,71	21%	35,95

DATE OF ISSUE FECHA DE EMISIÓN	TOTAL VAT AMOUNT TOTAL IVA	TOTAL PRICE INCL. VAT (€) PRECIO TOTAL IVA INCL. (€)
13.02.2024	**47,13	**271,60
PURCHASE DATE FECHA DE COMPRA	INVOICE NUMBER NÚMERO DE FACTURA	NET REFUND DUE CANTIDAD A DEVOLVER
13.02.2024	V44-03/001925	**47,13



SEPA BANK ACCOUNT

SWIFT

GLOBAL BLUE PRIVACY POLICY

The information below highlights the main features of our privacy policy - for the full version, see www.globalblue.com.  
**WHAT INFORMATION WILL WE USE?**  
By doing, interacting or taxfree shopping with Global Blue, we will collect and use information about you. This information includes your personal details, information about the use of your SHOP TAXFREE Card, shopping and travel purchases and other information that you give us or that we collect including your use of internet connected devices.  
**HOW WILL YOUR INFORMATION BE USED?**  
We will use your information to process your tax refunds and administer your participation in the Global Blue Tax-Free Shopping network. We will also analyse your information to see how you use Global Blue's services, to understand your shopping and travel behaviour and to send you information and offers from Global Blue or our partners for the products or services which are most likely to interest you.  
**WHO WILL WE SHARE YOUR INFORMATION WITH?**  
We will share your information within the Global Blue group of companies and with our shopping, hotel, travel and payment partners globally - further details are provided in the Tax-Free Shopping/FICA section of www.globalblue.com. We will also share your information with relevant tax authorities, customs officials, refund offices, your bank and/or credit card companies as necessary to process your tax refunds, and with our service providers.  
Your information may be transferred internationally - further details are in the full version of our privacy policy.  
**YOUR CHOICES AND RIGHTS**  
You have a number of rights in relation to your information, and can make a number of choices about how we collect and use it - further details are in the full version of our privacy policy.  
We are the Global Blue Group. Our head office is Global Blue S.A. based in Switzerland. You can contact us at privacy@globalblue.com or Global Blue, PO Box 363, 81000 Bratislava, Slovakia.

DILIGENCIA ENTRADA MERCANCIAS  
EXPORT VERIFICATION / VERIFICACIÓN DE EXPORTACION  
Confirmation of exportation by Customs / Confirmación de exportación por Aduana

RESGUARDO FISCAL - AEROPUERTO DE MELILLA  
DIVA 05

PARA TRANSMISIÓN PRESENTE ESTE DOCUMENTO  
JUNTO A LA LIQUIDACIÓN DE IZPSI A LA ADUANA

diva.melilla@correo.aeat.es

TIP: 021209X  
FECHA: 13-02-2024

Service provided by Global Blue

Cumplidos estos trámites y para hacer efectiva la devolución del IVA soportado, es necesario liquidar el IPSI por la importación efectiva de los bienes. En este caso, el tipo impositivo aplicable a las prendas y complementos es del 5%. Sin embargo, la Ordenanza Fiscal contempla un tipo impositivo específico a aplicar en el régimen de viajeros, correspondiendo este con el máximo permitido, el 10%. Es decir, el establecimiento comercial soporta menos carga impositiva que el consumidor, siendo en este caso el doble para este último.

Tampoco debemos olvidar la exención en la importación de bienes en régimen de viajeros de 100€ en la base imponible por acceso marítimo y aéreo, llegando a los 300€ en desplazamientos terrestres.

Como resultado de lo anterior, la cuota a devolver del IVA resultaría de 47,13€, mientras que el IPSI a ingresar sería:  $(\text{total del precio} - \text{IVA} - 100 \text{ €}) * 10\%$ , esto es 12,44€ de cuota tributaria, constituyendo el total del precio de adquisición con impuestos incluidos 236,83€ frente a los 271,60€ iniciales, lo que supone una diferencia de 34,77€, si bien dicha cantidad puede no ser significativa, el IPSI al ser un impuesto *Ad Valorem*, a mayor base imponible, mayores resultarán las diferencias.

Asimismo, resaltar que el régimen de viajeros se traduce en una mayor recaudación por parte del Ayuntamiento, no solo por establecer el tipo impositivo superior para los viajeros que para los establecimientos, sino porque, además la base imponible entre estos dos también difiere significativamente. Mientras que la base imponible del viajero es el precio de adquisición con la reducción ya comentada, 10€ máximo sobre el volumen total de importaciones realizadas en un mismo desplazamiento, para el establecimiento la base imponible la constituye su precio de fabricación así declarado en el despacho de aduanas. La diferencia radica en que el margen comercial establecido por el empresario queda sujeto a IPSI en las importaciones en régimen de viajeros.

Llegados a este punto extraemos las siguientes apreciaciones:

- Se comprueba que existe inaplicación del IPSI, a favor de la aplicación del IVA. El incumplimiento de la normativa fiscal conlleva a la ausencia de los beneficios que se derivan del régimen fiscal del IPSI por las adquisiciones de bienes efectuadas en su ámbito de aplicación.
- La aplicación del “IVA encubierto” en la entrega de bienes en Melilla en lugar del IPSI no se traduce en menor recaudación por parte de la Administración. En este sentido, la importación queda igualmente gravada por la introducción de mercancía en Melilla, por lo que no supone una merma en la recaudación para la Ciudad Autónoma.
- Se constata que supone un ahorro al consumidor la adquisición de bienes en la Península frente la adquisición de bienes en Melilla, siempre y cuando se aplique en esta última un “IVA encubierto” y el consumidor pueda acogerse al régimen de viajeros y devolución del IVA. Si en Melilla se incluye de manera no transparente un coste adicional similar al IVA en el precio de los bienes, esto puede incrementar el precio final para el consumidor. Al adquirir bienes en la Península y llevarlos a Melilla, el consumidor puede beneficiarse del régimen de viajeros, solicitando la devolución del IVA pagado en la Península. Esto reduce el coste efectivo de los bienes adquiridos. Por tanto, la combinación de evitar un coste adicional similar al IVA en Melilla y la posibilidad de recuperar el IVA pagado en la Península puede resultar en un ahorro significativo para el consumidor, al evitar la aplicación de ese “IVA encubierto”.
- El régimen de viajero puede suponer una mayor recaudación para la Administración por partida doble, tipos impositivos superiores y mayor base imponible, sin perjuicio de la exención de 100€ en la base imponible. Los bienes adquiridos bajo el régimen de viajero están sujetos a tipos

impositivos específicos que son superiores a los aplicados en operaciones estándar. La base imponible puede verse incrementada por la valoración de los bienes a precios de mercado.

Las anteriores apreciaciones sugieren una complejidad en la aplicación de los impuestos en Melilla, con posibles consecuencias en términos de competitividad, recaudación y beneficios para los consumidores.

En este sentido, resulta evidente que los consumidores lejos de beneficiarse de una carga fiscal menor por la consiguiente aplicación del IPSI, vienen soportando el IVA, en idénticas condiciones que en la Península y sin posibilidad de acogerse a la devolución de este al efectuar sus compras en la Ciudad Autónoma. La expectativa de que los consumidores en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla se beneficien de una carga fiscal menor debido a la aplicación del IPSI se ve frustrada cuando, en la práctica, enfrentan el IVA en condiciones similares a las de la Península.

Este escenario no solo perjudica a los consumidores, al impedirles disfrutar de los beneficios fiscales esperados del IPSI, sino que también suscita dudas sobre la capacidad de los regímenes fiscales diferenciados para alcanzar sus metas de impulsar el desarrollo económico en el ámbito local. La implementación del IPSI en Ceuta y Melilla busca fomentar el crecimiento económico de estas zonas, utilizando tasas impositivas reducidas como incentivo para estimular el desarrollo económico. De esta manera, la ausencia de imposición en la actividad comercial, sin perjuicio del carácter acumulativo que se deriva de la importación, puede constituir un incentivo atractivo que atraiga el turismo. No obstante, la incorrecta aplicación del IVA puede anular estos incentivos y restringir el consumo tanto de visitantes como de residentes, en caso de que no se perciban claras ventajas en los precios.

Basándonos en lo anterior, se hace patente que la implementación actual del IPSI, o más precisamente su falta de implementación efectiva, no favorece el fomento del desarrollo económico. Esta situación no solo falla en actuar como un elemento atractivo para el turismo, sino que también incita a la población local a buscar beneficios fiscales realizando sus compras fuera de la ciudad, aprovechando la posibilidad de obtener la devolución del IVA. Este comportamiento no solo reduce el consumo interno, sino que también desvía el gasto hacia la Península, debilitando así la economía local. Además, la ineficacia en la aplicación del IPSI puede llevar a una percepción negativa del sistema tributario, afectando la confianza de los consumidores.

Esta situación refleja una desconexión entre las políticas fiscales y las necesidades reales de desarrollo económico local, pues la situación anteriormente expuesta erosiona la base económica local, afectando negativamente a los comerciantes y empresas que ven reducidas sus oportunidades de crecimiento debido a la disminución del consumo interno, lo cual no solo limita el crecimiento económico, sino que también puede tener un impacto negativo en la creación de empleo y en la sostenibilidad de los servicios públicos, los cuales dependen en gran medida de los ingresos fiscales generados localmente.

Una disminución en el consumo interno conduce a una reducción en la necesidad de importaciones, ya que la demanda de bienes disminuye. Esta cadena de eventos puede resultar en una menor recaudación fiscal derivada de las importaciones, pese a gravarse la importación en régimen de viajeros y sin olvidar el límite exento. Por lo tanto, es crucial implementar políticas que estimulen el consumo interno y, a su vez, mantengan un equilibrio saludable en la balanza comercial para asegurar una recaudación fiscal adecuada y sostener el crecimiento económico. Por ende, esta situación mantenida en el tiempo puede llevar a consecuencias negativas para la economía en su conjunto.

En definitiva, la ausencia de beneficios claros para los consumidores, junto con las condiciones más ventajosas que ofrece el régimen de viajeros en el IVA, puede influir significativamente en el desarrollo de la actividad comercial. Esta dinámica puede desalentar el consumo dentro de la localidad y promover la compra de bienes en la Península, donde la carga fiscal puede ser más baja tras la devolución del IVA y la aplicación del IPSI, perjudicando a los comerciantes locales y a la economía en su conjunto.

### **6.5.2. DOBLE IMPOSICIÓN DE IVA E IPSI**

Analizadas las reglas de localización y a excepción de lo ya comentado sobre el artículo 9.bis del Reglamento de Ejecución (UE) nº282/2011, del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE)<sup>383</sup>, no se produce ninguna otra incompatibilidad entre el IPSI y el IVA, pues las reglas de localización son comunes.

Las reglas de localización determinarán el devengo del IVA o IPSI en su caso, sin que resulta una misma operación localizada en el ámbito territorial de estos dos impuestos. Coincidimos plenamente en la afirmación de que el devengo del IVA excluye el del IPSI y viceversa por el razonamiento anterior. La DGT<sup>384</sup> se pronuncia respecto a las ventas realizadas a través de páginas web, reiterando que la venta de bienes cuya entrega se efectúe en un territorio tercero, constituye una operación exenta de IVA, que devengara el IPSI a la importación.

Sin embargo, esta afirmación válida desde un punto de vista teórico dista de la realidad, pues como ya observábamos en el epígrafe anterior existe una

---

<sup>383</sup> El cual establece una presunción para servicios prestados por vía electrónica a través de una plataforma en línea. Esta presunción indica que, a menos que se exprese lo contrario en acuerdos contractuales y facturas, se entenderá que el sujeto que participa en la prestación actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de servicios.

<sup>384</sup> Consulta Vinculante V3320-17 de la DGT.

tendencia creciente a la aplicación del IVA aun cuando la operación resultase exenta por exportación. En el epígrafe anterior nos referíamos a qué sucedería si en lugar de adquirir bienes en un establecimiento de Melilla, los adquiriera en la Península y solicitaran la devolución del IVA y posterior liquidación del IPSI. En este caso la pregunta se amplía incorporando el comercio electrónico, siendo la cuestión qué diferencia existirá entre una compra *online* a Melilla o una compra en la Península con devolución de IVA y liquidación de IPSI.

Reproducimos el proceso anterior por el que se evidencia la doble imposición que soportan los consumidores respecto al comercio electrónico. Adjuntamos el tique de compra de un establecimiento en la Península, que ni que decir tiene que en el caso de que los bienes hubieran sido adquiridos en Melilla el precio hubiera sido idéntico, mostrando nuevamente la inoperancia del IPSI en favor del IVA.

Tique de compra en la Península.

Tendam Retail S.A.  
C/ MARTINEZ,24 ESQ. C/ LARIOS  
2900529005-MALAGA ESP  
NIF A08099459  
Factura Simplificada  
01/82895 5 1868 13/02/2024 11:10

Vd Artículo	PVP	Cant	TOTAL
PIJAMA RM			
45 27673914003	23,99	1	23,99
552 BONIFICACIÓN FIDELIDAD			-3,06
MUST BATA			
45 43574334603	19,99	1	19,99
552 BONIFICACIÓN FIDELIDAD			-3,49
COLECC NECESER			
45 48478469801	13,99	1	13,99
552 BONIFICACIÓN FIDELIDAD			-1,57
UNIF WOMEN' SECRET			
45 48327829901	0,25	1	0,25
SUBTOTAL			50,10
TOTAL			50,10

- IVA INCLUIDO-

Información IVA

Tasa	Base Imp.	Val.IVA	Val.Total
21,00%	41,41	8,69	50,10

=====  
Promos/Fidelidad

Promociones Aplicadas

=====  
Promoción: 552 Descuento: 8,12 EUR  
552\_14DCTO\_NEW\_IN

TOTAL PROMOCIONES 8,12 EUR  
=====

Siguiendo el procedimiento anterior se solicita la devolución del IVA, de la que resulta una cantidad a devolver de 8,69€ pero en este caso es gestionado por una entidad colaboradora que incluye una comisión de 3,43€, por lo que la devolución del IVA se queda reducida a 5,26€, como se expone en la siguiente imagen.



## Devolución IVA

<b>DESCRIPTION OF GOODS</b>			
Qty/Desc.	Detail	VAT	Price inc.VAT
1 2757591	PIJAMA RM	21%	20,93
1 4357433	MUST BATA	21%	16,50
1 4847945	COLECC NECESER	21%	12,42
1 4832132	UNIF WOMEN' SE	21%	0,25
Total sales amount:			50,10
incl. VAT 21,0%			**50,10
Base:			41,41
Cuota:			8,69
Service Fee (EUR):			3,43
REFUND AMOUNT (EUR):			**5,26

Asimismo, la liquidación del IPSI sería de 0€, pues la base imponible 41,41€ es inferior a la exención de 100€ prevista para el régimen de viajeros. Por lo que en este supuesto al consumidor se le abonaría el IVA sin tener que cargar con el IPSI. El precio de adquisición para el consumidor en este supuesto es de 41,41€ más la comisión de 3,43€ de la entidad colaboradora, es decir de 44,84€ en total frente a los 50,10€ con el IVA incluido, lo que supone un ahorro de 5,26€.

Si bien, las cantidades anteriores en términos de ahorro para los consumidores pueden no ser significativas, mayores diferencias resultaran a mayor volumen de compras y de gastos. Esto significa que, en transacciones de mayor envergadura o en la acumulación de compras a lo largo del tiempo, el impacto económico para los consumidores puede ser considerable.

Lo verdaderamente significativo, y sin ánimo de reiterarnos, es la imperiosa necesidad de implementar políticas que garanticen que los beneficios fiscales

derivados del régimen fiscal especial de Melilla, como la exclusión del IVA y la implementación del IPSI, se reflejen de manera efectiva en ahorros concretos para los consumidores. Esto implica una revisión y ajuste de las estructuras de precios y de la aplicación de estos regímenes fiscales para asegurar que los incentivos previstos lleguen realmente al consumidor final. La transparencia en la formación de precios y la supervisión adecuada de la aplicación de estos beneficios fiscales son esenciales para fomentar un entorno de comercio justo y competitivo, que beneficie a los consumidores y contribuya así al desarrollo económico sostenible de Melilla.

En la adquisición de los mismos productos a través de la web con facturación a Melilla, se observa ya no solo que los precios son idénticos con el IVA incluido, sino que además el cliente debe hacer frente a los gastos de transporte. Si recordamos el epígrafe anterior, aludíamos a la buena fe considerando que existía la remota posibilidad de que los precios de venta en la Península y Melilla coincidieran como consecuencia del incremento que pudieran experimentar estos últimos por el transporte, pues ahora constatamos que esa remota posibilidad nada tiene que ver, pues los precios siguen coincidiendo aun habiendo cargo separado por transporte, lo cual implica que en Melilla si los precios coinciden con los comercios de la Península a pesar de tener regímenes diferentes, no se debe a un encarecimiento debido al transporte de estas mercancías, pues este se carga adicionalmente, siendo la verdadera razón de esta coincidencia en cuanto a los precios la aplicación del “IVA encubierto”.

La coincidencia de precios entre ambos territorios, incluso cuando en Melilla se añaden cargos adicionales por transporte, indica que los beneficios fiscales no se están trasladando a los consumidores como se esperaría. El ahorro potencial que debería derivarse de la exclusión del IVA no se está reflejando en los precios finales al consumidor en Melilla.

Se expone a continuación la factura emitida por un establecimiento comercial de la Península a Melilla.

## Factura electrónica

Tendam Retail, S.A.  
Avenida Liano Castellano 51  
28034 Madrid  
A08099459

### FACTURA

Número factura WEF2024085101/0000004677

Fecha factura  
13/02/2024

Número del pedido: 15451572

Fecha de solicitud: 13/02/2024

#### DIRECCIÓN DE ENVÍO

María Bernad furest

██████████  
██████████

Método de envío Envío estándar

#### DIRECCIÓN DE FACTURACIÓN

María Bernad furest

██████████  
52001 Melilla (Melilla) - España

NIF: ██████████

Método de Pago:  
mc

Número de referencia	Artículo	Cantidad	Precio/Unidad	Total	Precio con descuento
27673914003	Pijama hombre 100% algodón Silvestre, Talla: M ,Color: gris, 100% algodón, Dormir 100% algodón,	1	<del>34,99 €</del> 23,99 €	23,99 €	23,99 €
43574334603	Bata pelo cremallera gris, Talla: M ,Color: gris, 100% poliéster, Dormir y Homewear 100% poliéster,	1	<del>99,99 €</del> 19,99 €	19,99 €	19,99 €
48478469801	Funda portátil Moomin, Talla: U ,Color: estampado, 100% poliéster, Accesorios 100% poliéster,	1	<del>17,99 €</del> 13,99 €	13,99 €	13,99 €


Gastos de envío 9,95 €

CANTIDAD NETA	% IVA	IVA	TOTAL
56,13 €	21%	11,79	67,92 €

**TOTAL FACTURA: 67,92 €**

En esta factura se viene apreciando lo que anteriormente podía constituir un indicio, pues tal y como se refleja se incluye el IVA en una exportación exenta, a lo que se le añaden los gastos de transporte por 9,95€. Al mismo tiempo, el IPSI gravará la importación de esta mercancía su territorio, por lo que inevitablemente el cliente final habrá de soportar la carga impositiva del IVA y del IPSI. Será la empresa encargada de transporte la responsable de colaborar obligatoriamente para liquidar el IPSI. A continuación, se muestra la liquidación del IPSI recogida bajo la denominación de aforo por importe de 4,70€.

Cobro de IPSI en concepto de aforo

www.seur.com			
RAZÓN SOCIAL: B82516600 SEUR GEOPOST, S.L.U. CL HORTENSIA N. 17 MELILLA		SERVICIO / PRODUCTO: ENTREGA PARTIC ESTANDAR	
REMITENTE: A08099459 902452545 93 1 [REDACTED] CTR VILLAVERDE A VALLECAS 257 28031 MADRID 0851_15451572		FECHA: 16/02/24 Nº EXP/FRA: 7697330 CENTRO: 876 C.19/02/24	
628760968 MARIA BERNAD FUREST [REDACTED]		PROCEDENCIA: MADRID DESTINO: MELILLA	
52001 MELILLA OBSERVACIONES: [REDACTED]		BULTOS: 1 KILOS: VOLUMEN:	
CLAVE EXCE: L 28-876 7697330 16/02/24 U.ECB 28560168897562		REPARTIDO: 9 VALOR ASEGURADO:	
FECHA: _____ HORA: _____		DATOS ECONÓMICOS: Aforo 4,70	
		VALOR REEMBOLSO: TOTAL DEBIDO 4,70 EU	

Cabe aun así preguntarse cómo se puede liquidar el IPSI en aduanas sobre una mercancía ya gravada por el IVA, y es que “rizando el rizo” la factura que despacha aduanas no se corresponde con la que el establecimiento facilita, a pesar de ser coincidente en el número de factura, el concepto IVA aparece suprimido, pero no su importe desglosado, tal y como se muestra en la siguiente factura. De esta manera, se incumple lo dispuesto en el artículo 83 de la LIVA<sup>385</sup>, el cual dispone que la base imponible no se integrara el IVA, siendo de aplicación dicho precepto en el IPSI por remisión.

<sup>385</sup> «En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo: a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Factura física presentada en aduana

Tendam Retail, S.A.  
Avenida Liano Castellano 51  
28034 Madrid  
A08099459

01/51572 8 0851 13/02/24 18:11.  
Fecha: 13 febrero, 2024  
0851-1496655

ENVIAR A:  
**María Bernad furest**  
[Redacted]  
52001 Melilla (Melilla) - España  
+ [Redacted]

FACTURAR A:  
**María Bernad furest**  
[Redacted]  
52001 Melilla (Melilla) - España  
[Redacted]  
+ [Redacted]

Condiciones de envío: DAP  
Número de pedido/factura: 15451572  
Total de artículos: 3

Medio de pago: mc

REFERENCIA	PRODUCTO	CANTIDAD	PRECIO/UNIDAD	TOTAL	TOTAL CON DTO
27673914003	Pijama hombre 100% algodón Silvestre , Color: gris , Talla: M , 100% algodón, Dormir	1	34,99 € 23,99 €	23,99 €	23,99 €
43574334603	Bata pelo cremallera gris , Color: gris , Talla: M , 100% poliéster, Dormir y Homewear	1	39,99 € 19,99 €	19,99 €	19,99 €
48478469801	Funda portátil Moomin , Color: estampado , Talla: U , 100% poliéster, Accesorios	1	17,99 € 13,99 €	13,99 €	13,99 €
Gastos de envío				9,95 €	
				<b>67,92 €</b>	
				11,79 €	

Finalmente, el precio de adquisición por la compra online asciende a 72,62€ frente a los 50,10€ que hubieran resultado de comprar en el establecimiento físico y los 44,84€ de acogerse al régimen de viajeros.

El anterior supuesto nos permite concluir que:

- En el comercio electrónico el consumidor soporta IVA e IPSI. En el comercio electrónico, cuando se realizan envíos a Melilla, que es considerado un territorio tercero a efectos del IVA, las operaciones están exentas de este impuesto, ya que se tratan de exportaciones. Sin embargo, en la práctica, los precios finales y las facturas reflejan la

aplicación del IVA. Además, precisamente por tratarse de territorio tercero, Melilla cuenta con un régimen fiscal propio, el IPSI, que se devengara con el despacho de aduanas o entrada efectiva de la mercancía en el territorio. Por ende, el consumidor soporta IVA por la entrega de bienes, aunque no le corresponda este impuesto, e IPSI por la importación de estos bienes.

- La convergencia entre estos dos impuestos y su mala aplicación genera distorsiones significativas en los precios que soporta el consumidor. En este sentido, la aplicación de IVA e IPSI supone una carga adicional para el consumidor, el importe total soportado por el consumidor es superior respecto a las compras efectuadas en la Península o Melilla.
- La recaudación por parte de la Administración en el comercio electrónico es superior dado que en la base imponible se incluye el IVA. Esto se debe a que, si el IVA no se elimina correctamente en las operaciones destinadas a Melilla, y este impuesto se suma al precio de los bienes antes de aplicar el IPSI, la base sobre la cual se calcula el IPSI es artificialmente más alta. Esto no solo incrementa la carga fiscal sobre el consumidor, sino que también aumenta la recaudación de la Administración de Melilla de manera que no refleja fielmente las obligaciones fiscales reales.

### **6.5.3. INTERACCIÓN IVA E IPSI**

Resulta evidente a la luz de lo ya expuesto que el régimen fiscal de Melilla y en concreto el IPSI no está surtiendo los efectos deseados con los que se ideó, sino más bien al contrario, pues podría estar entorpeciendo el desarrollo de la actividad comercial, aunque para ser justos no se debe a su configuración, sino más bien por la convergencia entre IPSI e IVA en la que este último impuesto se superpone de manera indebida.

Analizados los efectos que se derivan de la actividad comercial en Melilla, en el caso de franquicias, y tras las afirmaciones realizadas respecto a la aplicación del IVA en las relaciones comerciales que implican a la Península y Melilla, a pesar de declararse las exportaciones definitivas exentas de IVA, las importaciones sujetas a IPSI y la actividad comercial realizada en el ámbito territorial del IPSI no sujeta sin perjuicio del carácter acumulativo de este impuesto a la importación, se afirma que los consumidores establecidos en Melilla no reciben un tratamiento fiscal diferenciado del que resulten mayores beneficios. Lo anterior, elimina la ventaja fiscal que deberían tener los consumidores en Melilla, resultando en que no se benefician de un tratamiento fiscal diferenciado que les proporcione mayores ventajas derivadas de la aplicación del IPSI, en lugar del IVA.

Sin embargo, sí que estas franquicias podrían estar beneficiándose del régimen fiscal de Melilla al establecerse en este territorio. Las franquicias que deciden establecerse en Melilla pueden beneficiarse significativamente del régimen fiscal especial de este territorio. Uno de los beneficios más destacados es la bonificación del 50% en el Impuesto sobre Sociedades para las rentas obtenidas en Melilla. Esta bonificación es un incentivo fiscal directo que reduce la carga tributaria sobre las ganancias de las empresas, haciendo más atractiva la inversión y el establecimiento de negocios en Melilla.

Además, debemos tener presente que la aplicación del IVA o su simulación de aplicación cuando corresponde IPSI puede tener dos efectos:

- Incremento de los márgenes del comercio: Si se simula la aplicación del IVA en lugar del IPSI, equiparando los precios soportados con independencia del impuesto soportado, este coste adicional es asumido por los consumidores, además si no se realiza una liquidación efectiva de IVA por estas transacciones ante la Hacienda Pública, los comercios pueden ver incrementados sus márgenes de beneficio. Esto se debe a

que el precio final de los productos es más alto debido a un impuesto que, en realidad, no corresponde y no está siendo pagado al Estado.

- Mayor liquidación para el IVA: Si, por otro lado, el IVA repercutido en las transacciones destinadas a Melilla es efectivamente liquidado ante la Hacienda Pública, esto resulta en una mayor recaudación de IVA. Esto ocurre cuando hay una aplicación real del IVA y su consiguiente liquidación, lo cual es incorrecto dado que estas operaciones se realizan en el ámbito territorial del IPSI.

Los efectos anteriormente descritos son contrapuestos y su distinción se basa en la efectiva o no liquidación del “IVA encubierto”, que caracteriza las transacciones de la Península con Melilla. Ambos escenarios son problemáticos: el primero por implicar un beneficio superior para el comercio a costa de los consumidores y sin aportar a la recaudación fiscal, y el segundo por aplicar incorrectamente el régimen fiscal, llevando a una recaudación indebida de IVA en operaciones que deberían estar sujetas al IPSI.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid<sup>386</sup> ha señalado la problemática en torno a la deducibilidad de las cuotas soportadas en concepto de IPSI como si fueran cuotas de IVA. Esta situación se refiere a la práctica de deducir indebidamente en la declaración del IVA las cuotas soportadas por conceptos como alquileres, suministros y prestaciones de servicios, cuando en realidad el impuesto soportado es el IPSI y no el IVA. Esta práctica conlleva una menor recaudación en el IVA, ya que se están deduciendo cantidades que no corresponden a este impuesto. El IPSI es un impuesto aplicable en Ceuta y Melilla y no permite la deducción de sus cuotas en el IVA, dado que son regímenes fiscales distintos. La deducción indebida de estas cuotas distorsiona la recaudación adecuada del IVA, afectando negativamente a los ingresos fiscales. Este enfoque del Tribunal Superior de Justicia de Madrid subraya la

---

<sup>386</sup> SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID, 1770/2023, de 23 de Febrero de 2023 - ECLI:ES:TSJM:2023:1770.



importancia de aplicar correctamente los regímenes fiscales y de asegurar que las deducciones realizadas en el IVA correspondan efectivamente a este impuesto, evitando así prácticas que resulten en una menor recaudación fiscal.

Las dinámicas de interacción entre IVA e IPSI como hemos podido comprobar son complejas y de su incorrecta aplicación se derivan graves consecuencias dadas las distorsiones en la competencia y el impacto en la recaudación fiscal que de ello se deriva.

Indudablemente, las situaciones expuestas y las problemáticas asociadas requieren de intervención, medidas de revisión y control que ayuden a prevenir errores y prácticas incorrectas en la aplicación de los impuestos, asegurando así la correcta recaudación fiscal y el cumplimiento de las normativas vigentes. Además, contribuirá a la transparencia y la equidad en el sistema fiscal.

En este sentido, nuestra propuesta de mejora comienza en una correcta revisión de las facturas expedidas por parte de la Administración. La propuesta de mejora enfocada en la correcta revisión de las facturas por parte de la Administración es esencial para garantizar la adecuada aplicación de los regímenes fiscales en Melilla, especialmente en lo que respecta a la distinción entre el IVA y el IPSI. Esta revisión cumple con dos objetivos principales:

- Asegurar la exención del IVA en importaciones a Melilla: Las autoridades aduaneras deben revisar las facturas de importación para confirmar que no se incluyen cargos en concepto de IVA. Dado que Melilla está exenta del IVA y se aplica el IPSI, es crucial que las facturas reflejen correctamente esta exención. Esto evita la aplicación indebida del IVA en operaciones que legalmente no deberían estar sujetas a este impuesto.
- Verificar la correcta aplicación del régimen fiscal en las transacciones internas de las franquicias: La revisión de los libros de facturas de

establecimientos de Melilla es fundamental para asegurar que no se está incluyendo el IVA en transacciones internas relacionadas con entregas de bienes. En su lugar, estas operaciones deben estar sujetas al IPSI, conforme al régimen fiscal especial de Melilla.

Estos pasos de revisión son esenciales para garantizar la integridad del sistema fiscal en Melilla y evitar posibles irregularidades fiscales. Una correcta aplicación de estos procedimientos fortalecerá la confianza en el sistema tributario y promoverá un entorno empresarial más transparente y justo. La ausencia de medidas de control efectivas puede llevar a la desvirtuación de las especialidades que caracterizan al régimen fiscal diferenciado de las Ciudades Autónomas. Esto podría resultar en la pérdida de beneficios fiscales previstos para fomentar el desarrollo económico y social en estas áreas, afectando negativamente tanto a las empresas como a los consumidores.

## **6.6. LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS**

### **6.6.1. LAS EMPRESAS DE JUEGO *ONLINE***

El establecimiento de empresas de juego online en Melilla ha supuesto un hito significativo para la economía local, marcando un antes y un después en el desarrollo económico y fiscal de la ciudad autónoma. Este fenómeno se debe, en gran medida, a los incentivos fiscales específicos que ofrece Melilla para atraer a este tipo de empresas, dentro del marco de su régimen fiscal general con especialidades.

La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, en su redacción inicial no reconocía tratamiento diferenciado para las Ciudades Autónomas, obviando sus especialidades, así como la necesidad de impulso económico de estos territorios. Sin embargo, las modificaciones introducidas por la Ley 6/2018,

de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, estableció una bonificación del 50% para Ceuta y Melilla, ofreciendo un incentivo fiscal más para el establecimiento de las empresas de juego online en estos territorios.

Además, la salida del Reino Unido de la Unión Europea contribuyó al establecimiento de estas empresas en Ceuta y Melilla, Ballesteros Barros<sup>387</sup> detalla las consecuencias del *Brexit* en el sector de juego online, tradicionalmente establecido en Gibraltar por las ventajas fiscales que ofrecía, lo que transcribimos a continuación por su claridad, a pesar de su extensión. “La preferencia por el modelo de constitución conforme al Derecho inglés puede verse puesta en discusión con la salida del Reino Unido, al no tener garantizado el ejercicio de la libertad de establecimiento en los Estados miembros de la Unión Europea ni el reconocimiento de su personalidad jurídica. En el concreto caso de Gibraltar, el *Brexit* significará el fin del ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de las empresas con sede en Gibraltar en todo el territorio de la Unión Europea debido a la falta de reconocimiento de sociedades británicas en los Estados miembros.

En consecuencia, a las sociedades constituidas y con sede en Gibraltar se les aplicarán las normas materiales de los Estados miembros, incluidas las disposiciones previstas para las «falsas sociedades extranjeras» (Pseudo-Foreign Corporations). En el caso español, ello significa que podrían resultar de aplicación los artículos 8 y 9 LSC. De este modo, las sociedades con sede en Gibraltar cuyo principal establecimiento o explotación radique en España podrían resultar obligadas a tener su domicilio en nuestro territorio, lo cual implicaría indirectamente la aplicación al supuesto de las normas materiales societarias españolas.

El *Brexit* tendrá también una incidencia directa en el marco de la libre prestación de servicios por parte de sociedades constituidas conforme al

---

<sup>387</sup> BALLESTEROS BARROS, A. M., “El *Brexit* y la libertad de establecimiento de sociedades en la UE: el caso de Gibraltar”, *Cuadernos de Gibraltar–Gibraltar Reports*, nº 3. 2018. Pg. 23-24.

Derecho inglés en la Unión Europea, en sectores tales como el financiero, seguros o de apuestas, cuestión esta que plantea una especial incidencia en las sociedades domiciliadas en Gibraltar sometidas a la legislación gibraltareña, que quedarán desprovistas de la titularidad del derecho o libertad de prestación de servicios”.

De este modo, las Ciudades Autónomas se han convertido en una opción más que interesante para el establecimiento de estos operadores de juego online, donde el IPSI también ha supuesto un atractivo adicional, dada la menor carga fiscal en las operaciones y servicios relacionados con la actividad que desarrollan, lo que contribuye a una mayor eficiencia y competitividad económica. Este entorno fiscal favorable, sumado a los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades y otras ventajas como la estabilidad regulatoria y el acceso al mercado europeo, hacen de Ceuta y Melilla destinos preferentes para las empresas de juego online que buscan reubicarse o expandir su presencia en la Unión Europea. La combinación de estos factores contribuye al crecimiento económico local, fomentando la inversión y la creación de empleo en estas Ciudades Autónomas.

Las Ciudades Autónomas han modificado sus Ordenanzas por las que desarrollan el IPSI estableciendo un tipo impositivo del 0,5% para los servicios prestados por vía electrónica. “Las medidas aprobadas forman parte de un conjunto de reformas desarrolladas por las ciudades autónomas encaminadas a la captación de empresas nacionales e internacionales del sector de juego (e industrias accesorias). Se trata de una alternativa al establecimiento en otros territorios, tales como la Península, Islas Baleares o Malta, en un entorno en que el Brexit hace necesario que operadores de juego con licencia en Reino Unido deban plantearse el establecimiento en un territorio de la UE o del EEE para seguir operando en España y en la Unión Europea”<sup>388</sup>.

---

<sup>388</sup> MERELO, H. “Ceuta y Melilla aprueban un tipo reducido del 0,5% del IPSI en la industria del juego”. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/ceuta-y-melilla-aprueban-un-tipo-reducido-del-05-del-ipsi-en-la-industria-del-juego/> (fecha de última consulta 26 de marzo de 2024).

La adopción de este tipo impositivo mínimo en el IPSI, el 0,5%, fue fijado primeramente en la Ordenanza Fiscal por la que se desarrolla el IPSI en Ceuta, haciéndose eco de ello la Ordenanza Fiscal de Melilla, a fin de evitar que las condiciones de una Ciudad Autónoma, Ceuta, fueran más favorables que las de la otra, Melilla, pretendiéndose con ello evitar que una de estas tuviera mayor capacidad de atracción de la inversión, dejando a la otra “fuera de juego”. Sin embargo, la adopción de estos tipos impositivos tan bajos, aunque ha constituido un aliciente en la implantación de las empresas de juego online, también ha supuesto una recaudación mínima para las Ciudades Autónomas. En este sentido, hubiera sido conveniente que ambas ciudades hubieran fijado un tipo impositivo intermedio, más ventajoso que el resto de los territorios y que igualmente llamara a la inversión, pero sin que esto supusiera renunciar prácticamente a la recaudación.

Asimismo, las Ciudades Autónomas han demandado reformas respecto a las reglas de localización, para asegurar que las operaciones realizadas desde Ceuta y Melilla sean consideradas como realizadas dentro de su territorio a efectos fiscales, asegurando así que se aplique el IPSI y no el IVA. El objetivo principal garantizar que las empresas establecidas en Ceuta y Melilla puedan beneficiarse plenamente de los incentivos fiscales ofrecidos por estas Ciudades Autónomas, sin enfrentar incertidumbre legal o disputas sobre la aplicación del impuesto correcto. Esto es especialmente relevante para atraer y retener a empresas de tecnología y servicios digitales, incluidas las de juego online, que buscan un entorno fiscal competitivo y predecible.

En este sentido, el artículo 69 determina las reglas generales de localización de las prestaciones de servicio, determinando que en las relaciones B2B los servicios se entienden localizados en destino y en relaciones B2C en origen. En cambio, en los servicios prestados por vía electrónica en las relaciones B2C, será de aplicación el IPSI si el destinatario tiene su domicilio o residencia habitual en Ceuta y Melilla. Sin embargo, el artículo el artículo 70. Dos de la LIVA disponía

que determinadas prestaciones de servicios<sup>389</sup> cuando se entendieran localizadas fuera de la Comunidad<sup>390</sup>, quedarían sujetas a IVA si su explotación o uso efectivo se producía en ella. A fin de asegurar la efectiva localización de las prestaciones de servicios en el ámbito territorial del IPSI, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, modificó el artículo 70.Dos del IPSI, añadiendo que la regla de explotación o uso efectivo sería aplicable cuando la prestación de servicios no se entendiera realizada en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

La DGT<sup>391</sup> aclara esta cuestión estableciendo que los servicios prestados en relaciones B2B por una entidad establecida en la Península a otra establecida en las Ciudades Autónomas, se entenderán realizados en el establecimiento permanente del destinatario, resultandos por tanto sujetos a IPSI. La modificación del artículo 70.dos posibilita la localización en el ámbito territorial del IPSI.

Esta modificación supone un hito importante respecto a las Ciudades Autónomas, a fin de asegurar la efectiva aplicación del IPSI en lugar del IVA, lo que a su vez constituye un incentivo respecto a las empresas que prestan servicios por vía electrónica, Este cambio normativo puede fomentar que más empresas, sobre todo del sector digital, consideren operar desde Ceuta y Melilla, aprovechando el régimen fiscal especial del IPSI, que puede ofrecer condiciones más favorables en comparación con el IVA.

---

<sup>389</sup> «1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte. 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión».

<sup>390</sup> Recordemos que Ceuta y Melilla no forman parte de la Comunidad a efectos del IVA, por lo que, si una prestación de servicios se localizaba en el ámbito territorial del IPSI, pero su explotación o utilización efectiva se realizaba en la Comunidad, las prestaciones de servicios quedarían sujetas a IVA y no a IPSI.

<sup>391</sup> Op. Cit. Consulta Vinculante V1682-21 de la DGT.

De acuerdo con lo anterior, Ceuta y Melilla deberían apostar no solo por las empresas de juego online, sino además buscar la atracción de inversión de otros prestadores de servicios. En este sentido, destacamos el aumento de las relaciones a distancia, en las que prestador y cliente interactúan principalmente a través de medios digitales. Este cambio en el comportamiento del consumidor y la operativa empresarial se concibe como una oportunidad para el desarrollo de Ceuta y Melilla. Además, el régimen fiscal de las Ciudades Autónomas debido a sus especialidades ofrece un entorno fiscal ventajoso y la sujeción a IPSI y no a IVA de las prestaciones de servicios aumenta la competitividad de estas empresas. Este enfoque no solo puede diversificar la economía local, sino también crear empleo y responder a las tendencias globales de digitalización y consumo a distancia. La clave está en aprovechar estas ventajas fiscales y adaptar las infraestructuras y políticas locales para atraer y retener a estas empresas innovadoras.

Es importante tener en cuenta varios aspectos al promover la atracción de inversión y el desarrollo empresarial en Ceuta y Melilla:

- Infraestructura digital: Para aprovechar el aumento de las relaciones a distancia y el comercio electrónico, es necesario contar con una infraestructura digital sólida que incluya conexiones de alta velocidad y acceso a tecnología de vanguardia. Mejorar la infraestructura de telecomunicaciones y promover la adopción de tecnologías digitales en las empresas locales puede impulsar su competitividad en el mercado global.
- Formación y capacitación: Para aprovechar las oportunidades que ofrece el cambio en el comportamiento del consumidor y la operativa empresarial, es fundamental invertir en la formación y capacitación de la fuerza laboral local. Promover programas de educación y capacitación en habilidades digitales, emprendimiento y gestión empresarial puede

preparar a los trabajadores locales para los empleos del futuro y aumentar su empleabilidad en la economía digital. Lo cual resultará fundamental tanto para la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>392</sup> como para la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego<sup>393</sup>.

- Incentivos Financieros: Ofrecer incentivos adicionales como subvenciones para I+D+I y contratación de personal, y facilidades de financiación para startups y empresas que decidan establecerse en las Ciudades Autónomas.

## 6.6.2. INADAPTACIÓN DEL IPSI AL COMERCIO ELECTRÓNICO

En primer lugar, debemos distinguir entre el comercio offline y online, cuya diferenciación atiende al modo en que se suministran los bienes. El comercio

---

<sup>392</sup> El artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece que el domicilio fiscal coincidirá con el lugar donde radique la gestión administrativa y la dirección de negocios. En este sentido, la Consulta Vinculante V1964-20 de la Dirección General de Tributos determina que se tendrán en cuenta para ello diversos factores tales como «*dónde se celebran habitualmente las reuniones del consejo de administración u órgano similar de la persona, desde donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos, desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, donde está situada su oficina central, qué legislación nacional rige su situación jurídica, dónde se llevan sus documentos contables*».

<sup>393</sup> El artículo 48.7 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, exige para la aplicación de los tipos impositivos reducidos previstos para Ceuta y Melilla, que se trate de operadores con residencia fiscal en estos territorios y que estén realmente radicadas en ellos. En este sentido, las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V0760-19, de 4 de abril de 2019, V0505-20, de 28 de febrero de 2020, y V0145-21, de 1 de febrero de 2021 establecen que para que un operador de juegos online este realmente establecido en las Ciudades Autónomas, se requiere «*Que más del 50 por ciento de los medios personales de la operadora, es decir, de su plantilla, estén adscritos a su sede en Ceuta o Melilla y tengan allí su residencia habitual. Que más del 50 por ciento de los costes de personal totales de la empresa (masa salarial) corresponda a los empleados adscritos a su sede en Ceuta o Melilla y tengan allí su residencia habitual. Que el conjunto de servicios recibidos por la operadora de otras empresas del grupo (servicios intragrupo) no supere el 50 por ciento del total de los costes de la operadora, y ello con independencia de la radicación de las demás empresas del grupo*». De este modo, resulta fundamental para el establecimiento de estos operadores contar con personal cualificada en las Ciudades.



offline se asocia a las ventas a distancia en los que se produce una entrega física de estos, en cambio el comercio online está estrechamente vinculado con la digitalización de los bienes y su consumo digital<sup>394</sup>.

Asimismo, se advierte que la irrupción de las nuevas tecnologías ha revolucionado las formas de hacer negocios, creciendo el número de transacciones realizadas a través de internet, lo cual representa una oportunidad de crecimiento y arroja numerosas ventajas, aunque a su vez se debe prevenir la evasión o elusión fiscal<sup>395</sup>.

La transición tecnológica ha supuesto nuevas formas de consumo, ante la posibilidad de adquirir en soporte digital algunos bienes (prestación de servicios) que a su vez se comercializan en soporte físico (entrega de bienes). La facilidad de acceso, la inmediatez y la portabilidad de los contenidos digitales han cambiado las expectativas y hábitos de consumo. Los consumidores valoran cada vez más la flexibilidad, lo que ha impulsado el crecimiento de modelos de negocio. La posibilidad de adquirir contenidos digitales como libros, música o películas que tradicionalmente se comercializaba en soporte físico ha planteado nuevos desafíos y oportunidades, pues la distinción entre prestación de servicios, entrega de bienes, pueden afectar a los tipos impositivos aplicables según el formato en el que se comercialice el bien.

Calvo Vérguez<sup>396</sup> sostiene que conforme al principio de neutralidad “las transacciones electrónicas que resulten sustancialmente similares a aquellas

---

<sup>394</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S. “Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico”. *Derecho y conocimiento*, nº 1. 2009. Pg. 160.

<sup>395</sup> LAGOS RODRÍGUEZ, M.G; ÁLAMO CERRILLO, R. e IGLESIAS SUÁREZ, A. “Análisis de la fiscalidad del comercio electrónico y su incidencia en la recaudación fiscal”. *En XIX Encuentro de Economía Pública: Políticas Públicas para la salida de la crisis. Universidad de Santiago de Compostela*. 2012. Pg. 2.

<sup>396</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”: *Crónica tributaria*, nº 2. 2010. Pg. 30.

otras efectuadas en el ámbito comercial deben tributar de manera igualmente similar” y que de acuerdo con el principio de equidad “la introducción de los sistemas de contratación electrónica no debe provocar distorsión económica”<sup>397</sup>. A su vez, el ajuste entre entrega de bienes y prestación de servicios conforme a los anteriores principios puede salvaguardarse al establecer tipos impositivos en atención a la naturaleza del bien o servicio y no en función del medio empleado en la ejecución de la transacción<sup>398</sup>.

Así, mientras en el IVA esta cuestión se hizo notoria sobre todo respecto a los libros, pues si estos constituían una entrega de bienes muebles el tipo impositivo aplicable era el reducido, el 4%, en atención a su importancia cultural y equitativa, se producía sin embargo una distorsión en cuanto estos recibían el tratamiento de prestación de servicios, debiendo tributar al 21%. Sin embargo, tras la modificación introducida por la Disposición Final Segunda del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, se produjo una armonización entre los libros electrónicos y sus equivalentes físicos. Este cambio refleja un esfuerzo por adaptar la legislación fiscal a la evolución del mercado y las nuevas formas de consumo, promoviendo la equidad y apoyando la cultura en el entorno digital. La aplicación del tipo reducido al contenido digital es un paso importante hacia la eliminación de las barreras fiscales que diferenciaban los productos culturales en función de su formato, reconociendo así la igualdad de su valor cultural y educativo, independientemente de si se consumen en papel o en formato digital.

En cambio, la adaptación de las normativas fiscales para tratar de manera neutral y equitativa los productos digitales y físicos ha sido un desafío importante y que aún no ha sido abordado por el IPSI, y aunque la entrega de bienes no resulte propiamente gravada, si lo está la entrega de bienes muebles por el

---

<sup>397</sup> Op. Cit. CALVO VÉRGEZ, J. 2010. Pg. 31.

<sup>398</sup> ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, M. G. “Adaptación del IVA a las transacciones comerciales electrónicas”. *Documentos de Trabajo. Seminario Permanente de Ciencias Sociales*, nº 7. 2012. Pg. 9.

productor o fabricante y la importación con su consiguiente efecto acumulativo, por lo que se resalta la necesidad de adaptar las Ordenanzas Fiscales reguladoras de los tipos impositivos a las nuevas formas de consumo, con objeto de garantizar la equidad en la tributación de determinados bienes.

Así y a modo de ejemplo, en Melilla se establece un tipo impositivo del 0,5% respecto a la importación y producción de libros, y un 0,5% respecto a la prestación de servicios o consumo digital, por lo que en este supuesto si se produce una alineación entre la producción, importación y prestación de servicios. Sin embargo, en el caso de CDs o películas la producción o importación será de un 10% frente al 0,5% de prestación de servicios por vía electrónica. Por ende, se hace evidente que el IPSI mantiene diferencias en los tipos impositivos aplicables en atención a la forma en la que se consumen.

La adaptación de estas Ordenanzas es crucial para mantener un sistema tributario que refleje de manera justa las dinámicas cambiantes del mercado y las preferencias de consumo, requiriendo de mayores ajustes al comercio electrónico que el IVA, pues la variedad de tipos impositivos en el IPSI es superior, y por mera probabilidad mayores distorsiones se producen.

En el IPSI, las operaciones realizadas a través de la red presentan desafíos en la distinción entre la producción, la importación y la prestación de servicios, lo que potencialmente puede ser aprovechado para optimizar la carga fiscal de manera que se reduzcan los impuestos a pagar dados los diferentes tipos impositivos aplicables a estas transacciones.

El IPSI no solo se debe atender a las desigualdades que el comercio electrónico ha producido en el IVA, sino que las peculiaridades deben buscarse en el propio IPSI. Lo anterior presenta no solo una falta de adaptación al comercio electrónico, sino también una despreocupación por su adaptación, pues solo se han tomado en consideración aquellos aspectos que resultaron

problemáticos en el IVA, sin que las Ordenanzas se hayan preocupado más allá por regularizar la situación. Además, a nuestro juicio la coincidencia en los tipos impositivos en los libros con independencia de la forma en la que se consuman, incluso se debe a mera casualidad, que responde en todo caso al impulso y la atracción de la inversión privada a través de tipos impositivos inferiores en las prestaciones de servicios por vía electrónica en general y a las operadoras de juego online en especial, y no a una verdadera preocupación en cuanto a la adaptación de los tipos impositivos del IPSI al comercio electrónico.

En este sentido, el IPSI debería adaptar sus tipos impositivos haciéndolos coincidentes en la producción e importación y las prestaciones de servicios por vía electrónica en aquellos bienes cuyo consumo pueda ser físico o digital. Por un lado, esto puede suponer mayores desafíos en el IPSI que en el IVA, pues mientras que en el IPSI se contemplan una gran variedad de tipos impositivos, no sucede así en el IVA. Además, en el IPSI los tipos impositivos son fijados por las dos Ordenanzas, la de Operaciones Interiores y la de importación, por lo que se añade una capa adicional al proceso de reforma dado el carácter dual con el que se fijan el tipo de gravamen aplicable. Por otro lado, la solución adoptada en el IVA, y que ha sido suficiente por su estructura, ha sido introducir solo en aquellos supuestos donde se aplica un tipo reducido en atención del bien, la independencia de su forma de consumo, aunque esta solución no sería apropiada para el IPSI dadas las anteriores consideraciones.

Por tanto, nuestra propuesta para el IPSI es identificar todos los bienes que pueden ser consumidos digitalmente y establecer el tipo impositivo que corresponda a las prestaciones de servicio por vía online, a las importaciones y por extensión en la producción, haciéndolos coincidentes. Solo de esta manera, se conseguiría que el tipo de gravamen fuera independiente a la forma en la forma de consumo. La importancia de esto es notaria en cuanto que la distinción de los tipos impositivos podría afectar gravemente al comercio local. En este sentido, el comercio local de Melilla que se dedique a la venta de videojuegos en físico, estará realizando una entrega de bienes previamente importados, incorporando al precio del bien lo soportado por la importación correspondiendo

un gravamen del 10%, en cambio el establecimiento radicado en la Península, que permita la descarga del videojuego en digital a través de su propia plataforma, constituyendo una prestación de servicios por vía electrónica deberá repercutir al consumidor establecido en Melilla el IPSI del 0,5%. Respecto a lo anterior, resultara evidente que el IPSI no favorece al consumo local, pues el consumidor elegirá aquella opción que le resulte más económica, influyendo así la carga fiscal en las decisiones de consumo.

### **6.6.3. DESLOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA**

Vistas las reglas de localización podemos afirmar que se localizarán en el ámbito de aplicación de IPSI, las prestaciones de servicios en relaciones B2B, cuando el destinatario este establecido en Ceuta o Melilla, y en relaciones B2C cuando el prestador este establecido en estas ciudades. Sin embargo, se introduce una distinción respecto a las prestaciones de servicio por vía electrónica, pues en relaciones B2C estarán sujetas a IPSI cuando el destinatario este establecido en las Ciudades Autónomas con independencia del prestador. Las reglas de localización descritas tienen por finalidad que el hecho imponible se entienda realizado donde se produce el consumo efectivo.

Debiendo entender las prestaciones de servicio por vía electrónica conforme a la apreciación que realizan Budova y López Pombo<sup>399</sup> “El hecho de que el proveedor del servicio y el cliente se comuniquen por medio de correo electrónico no significará por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica (quedarían fuera, por ejemplo, el asesoramiento de un abogado realizado por correo electrónico o la compra de bienes encargada por el mismo medio). Estarían dentro, en cambio, el suministro de programas informáticos, los

---

<sup>399</sup> BUDOVA, D. y LÓPEZ POMBO, D. “La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía”. *ICE, Revista De Economía*, nº 917. 2020. Pg. 101.

servicios de alojamiento de sitios y páginas web, las noticias en línea, el uso de motores de búsqueda y la descarga de películas, música y juegos”.

La sujeción a IPSI y no a IVA de las prestaciones de servicio redundan en beneficio de las Ciudades Autónomas y de los propios consumidores. Por un lado, la localización en el ámbito territorial del IPSI se traduce en una mayor recaudación; y por otro lado, el consumidor se beneficia de tipos impositivos más bajos en relación con los que se aplicarían en el IVA.

La incorrecta aplicación de estas reglas de localización *sensu contrario* se traducen en una menor recaudación y en la ausencia de una menor carga fiscal para los consumidores. De ello, se deriva la suma importancia de establecer mecanismo de control que garanticen la correcta aplicación de estas.

En este sentido, exponemos tres situaciones referentes a diversas plataformas que prestan servicios por vía electrónica, ofreciendo suscripciones para acceso a música o videos. De acuerdo con lo anterior, nos referiremos a estas como plataforma en *streaming* 1, 2 y 3 respectivamente.

En primer lugar, la plataforma en *streaming* 1 anuncia diversos planes de suscripción con IVA incluido, los cuales se muestran a continuación:

## Planes de suscripción plataforma en *streaming* 1

The image displays three subscription plans for a streaming platform, each with a 1-month free trial. The plans are presented in dark-themed cards with colored accents.

- Individual:** Offered in a pink card. It includes 1 Premium account and can be canceled at any time. The price after the trial is 10,99 €/mes.
- Estudiantes:** Offered in a purple card. It includes 1 verified Premium account and a discount for students who meet the requirements. The price after the trial is 5,99 €/mes.
- Duo:** Offered in a yellow card. It includes 2 Premium accounts and can be canceled at any time. The price is 14,99 € al mes.

Each card features a 'Probar gratis durante 1 mes' button (except for Duo, which has 'Conseguir Premium Duo') and a link to 'Consulta las condiciones'.

Centrándonos en el plan de estudiantes, se establece una suscripción de 5,99€ al mes, IVA incluido. Sin embargo, como veníamos afirmando, la prestación de servicios vía electrónica se localiza en el ámbito territorial del IPSI cuando el consumidor es un particular establecido en las Ciudades Autónomas, por lo que estos deben soportar IPSI y no IVA. Sin embargo, dichas suscripciones no están adaptadas a este impuesto, aunque en el momento de realizar la suscripción se distinga entre Península y Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla, en cuanto a dirección de facturación, como si esto fuera identificativo de la relevancia de sujeción a los diferentes impuestos que rigen en los anteriores territorios. No obstante, la elección de la dirección de facturación en el momento de suscripción parece no tener repercusiones diferenciadas en atención al territorio elegido, tal y como se manifiesta en el siguiente recibo.

Recibo de suscripción de plataforma en *streaming* 1.

<b>Recibo</b>	
<b>Fecha</b>	19 mar 2024
<b>Número de pedido</b>	2297976114771107-1-3
<b>Forma de pago</b>	
<b>Vendedor</b>	
<b>Dirección</b>	Regeringsgatan 19, SE-111 53 Stockholm, Sweden
<b>VAT ID</b>	N9115109B
<b>Producto</b>	Premium for Students
<b>IPSI (0.5%)</b>	0,03 €
<b>Impuestos totales</b>	0,03 €
<b>Total</b>	5,99 €

El anterior recibo muestra que el precio de suscripción es idéntico al establecido para la Península y que a pesar de incluir el IPSI este no afecta en el precio de la suscripción. Además, el IPSI está siendo calculado sobre el precio total que soporta el consumidor, 5,99€, y no sobre el precio antes de impuestos, que resulta desconocido.

Conforme a lo anterior, no se aprecian diferencias en cuanto a la suscripción, resulte de aplicación IPSI o IVA. No obstante, se aprecian irregularidades en cuanto a la supuesta aplicación del IPSI, ya que el cálculo de impuestos como el IPSI o el IVA se realiza sobre el precio neto del bien o servicio, antes de la aplicación de cualquier impuesto. La normativa fiscal establece que los impuestos indirectos deben calcularse sobre el valor de los bienes o servicios sin




incluir otros impuestos. Por lo tanto, calcular el IPSI sobre el precio total pagado por el consumidor no sigue el procedimiento de aplicación de estos impuestos. Esta práctica conlleva a distorsiones respecto a la base imponible real y el monto exacto del impuesto recaudado.

Otra cuestión para resolver sería si efectivamente se está produciendo el ingreso del IPSI en la Ciudad Autónoma, pues ante la falta de una interconexión de registros o de acuerdos de cooperación entre la Ciudad Autónoma y otras Administraciones puede plantear desafíos para verificar el correcto ingreso del IPSI.

En segundo lugar, en la plataforma en *streaming 2* se aprecia una incorrecta aplicación de las reglas de localización, tal y como se refleja en la siguiente imagen correspondiente a la información de pago.

#### Información de pago de plataforma en *streaming 2*.

Información sobre el pago		
<b>Medios de pago</b>	Subtotal de producto(s):	EUR 4,12
 Mastercard que [Redacted]	Total:	EUR 4,12
<b>Dirección de facturación</b>	IVA:	EUR 0,87
[Redacted] [Redacted] [Redacted] Melilla, Melilla 52001 España [Redacted]	<b>Importe total:</b>	<b>EUR 4,99</b>

En este supuesto, la información sobre el pago refleja la aplicación del IVA en lugar de IPSI, lo que se aparta de las reglas de localización preestablecidas en el IVA e IPSI por remisión, pese a establecerse como dirección de facturación Melilla.

Otra cuestión, de especial trascendencia es la consideración de la dirección de facturación, pues en los dos supuestos anteriores esta es exigida con objeto de proporcionar más información sobre la correcta localización de la prestación de servicios por vía electrónica, aunque como hemos podido comprobar escasa atención o consideración reciben.

En tercer lugar, la plataforma en *streaming* 3 refleja la nula consideración al tratamiento fiscal diferenciado que caracteriza a Canarias, Ceuta o Melilla, ante la ausencia de interés en considerar la dirección de facturación, pues la consideración de España engloba a los anteriores territorios sin reconocer las especialidades de estos, obviando así la necesidad de obtener más información sobre la dirección de facturación y por consiguiente la correcta localización de la prestación de servicios, tal y como se expone en el siguiente recibo.

Recibo de suscripción de plataforma en *streaming* 3.

██  
Paseo de la Castellana, 89  
28046 Madrid  
España  
NIF ██████████

██@gmail.com

Recibo n.º E57DB-62807-20C0D-7D188

Fecha	Descripción	Periodo del servicio	Importe	IVA %	IVA	Total
29/3/24	Servicio streaming	29/3/24–28/4/24	4,54 €	21 %	0,95 €	5,49 €
					SUBTOTAL	4,54 €
					TOTAL: IVA	0,95 €
					TOTAL	5,49 €

En definitiva, analizadas tres plataformas de *streaming* podemos realizar las siguientes afirmaciones:

- Las reglas de localización sitúan la realización del hecho imponible en atención al consumidor, estando este en los anteriores supuestos en Melilla, es decir, en el ámbito de aplicación del IPSI. Sin embargo, la práctica refleja diversas situaciones, sin que se pueda apreciar en ninguna de ellas una correcta aplicación del IPSI. El desconocimiento o escaso interés por el IPSI conlleva a su incorrecta aplicación o directamente a su inaplicación.
- El esfuerzo por las plataformas que prestan servicios vía electrónica por localizar efectivamente la prestación de servicios que realizan dista entre unas y otras, pues siendo la dirección de facturación un elemento clave para determinar la sujeción al impuesto que corresponda, no todas las plataformas manejan este dato.
- La efectiva localización en el ámbito territorial del IPSI y no en el del IVA implica una mayor recaudación por parte de la Ciudad Autónoma de Melilla. Por el contrario, la inaplicación del IPSI supone una merma en la recaudación. Así, la pérdida de recaudación por parte de la Ciudad Autónoma de ingresos que deberían ser recaudados a través del IPSI aunque individualizada pudiera ser escasa en términos cuantitativos, el uso generalizado de este tipo de plataformas de *streaming* podría suponer una pérdida significativa para las arcas públicas de Melilla al acumularse. Lo que a su vez se traduce en menores recursos que redunden en beneficio del bienestar social.

La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia<sup>400</sup> afirma que las plataformas de video online se consumen por el 59,2% de la población

---

<sup>400</sup> COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, datos extraídos de <https://www.cnmc.es/prensa/panel-servicios-audiovisuales-20230602> (fecha de última consulta 31 de marzo de 2024).

española. La extrapolación de estos datos a la población de Melilla, fijada en 85491 habitantes en 2024 por el Instituto Nacional de Estadística<sup>401</sup>, implica al menos 50.610 suscripciones de al menos una plataforma de video, sin considerar suscripciones a plataformas de música. Suponiendo una recaudación mínima, que no exacta, pues esto dependerá de la plataforma en cuestión y del tipo de suscripción, de 0,01€ mensual en concepto de IPSI por prestación de servicios vía electrónica, la deslocalización de estas prestaciones de servicio supondría una pérdida recaudatoria anual estimada en 6.073,2€ anuales.

- Se evidencia que el consumidor establecido en Ceuta y Melilla no experimenta ninguna ventaja económica respecto a la menor carga fiscal que supone la aplicación del IPSI en lugar del IVA, dada su aplicación incorrecta o inaplicación.

Además, hemos de añadir respecto a la dirección de facturación, que la selección de esta, tal y como está configurada en las plataformas se basa en un desplegable o la introducción manual de una dirección. A nuestro parecer la mera elección del territorio de facturación sin mecanismos de control que verifiquen el verdadero domicilio del consumidor no es un método adecuado, pues la simplicidad que resulta de ello puede llevar a situaciones de evasión fiscal o aplicación incorrecta de los impuestos. La elección del territorio de facturación basada únicamente en la declaración del consumidor, sin verificación, abre la puerta a que se elijan territorios con impuestos más bajos de manera indebida, afectando la recaudación fiscal de las regiones con impuestos más altos y distorsionar la competencia, aunque en el caso que nos ocupa esto sucede a la inversa ante la deslocalización de la prestación de servicios vía electrónica de las plataformas de *streaming* analizadas.

---

<sup>401</sup> INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA, datos extraídos de <https://www.ine.es/nomen2/index.do?accion=busquedaDesdeHome&nombrePoblacion=melilla&x=0&y=0> (fecha de última consulta 31 de marzo de 2024).

Para abordar el anterior problema, sería recomendable implementar mecanismos de control más efectivos que aseguren la correcta aplicación de los impuestos según el domicilio real del consumidor. Esto podría incluir la verificación de la dirección a través de certificados de residencia, el uso de tecnología para determinar la ubicación geográfica en el momento de la suscripción, como direcciones IP o la colaboración con entidades financieras. Es importante que las plataformas de venta y suscripción digital estén plenamente adaptadas a la complejidad del sistema fiscal español, reconociendo las particularidades de cada territorio, como Canarias, Ceuta y Melilla, y aplicando correctamente los impuestos correspondientes. Esto no solo garantizaría el cumplimiento fiscal, sino que también protegería a los consumidores.

A su vez, se hacen imprescindibles mayores mecanismos de control, como lo son los acuerdos de colaboración entre administraciones. En este sentido, el objeto del acuerdo debería enfocarse en el intercambio de información para la correcta aplicación y cumplimiento de la normativa IPSI e IVA, lo cual involucra a la AEAT y la Ciudad Autónoma, siendo objeto de intercambio aquella información que pudiera resultar relevante en las prestaciones de servicio por vía electrónica en atención a la dirección de facturación del consumidor, siendo este dato fundamental para determinar la jurisdicción fiscal aplicable.

Como ya habíamos apuntado anteriormente en el capítulo IV y en concreto en el epígrafe de algunos los aspectos formales, el libro registro de facturas resulta fundamental y el suministro inmediato de información establecido en el IVA juega un aspecto crucial, pues este sistema de gestión permite a los contribuyentes enviar de forma electrónica y casi en tiempo real la información, lo que permite a la administración tributaria tener un conocimiento casi en tiempo real. A su vez, la digitalización de esta información permite un análisis más rápido y detallado de los datos. En este sentido, este sistema de gestión fiscal mejora la transparencia y facilita la lucha contra el fraude fiscal, detectando

irregularidades con mayor rapidez, lo que permite una intervención temprana y más efectiva.



# CONCLUSIONES

**PRIMERA.** - Las circunstancias geográficas, históricas, económicas y políticas de Melilla han tenido un impacto significativo en la configuración de su régimen fiscal, resultando en un marco especial que considera las particularidades de este territorio dentro del régimen fiscal general de España. Este régimen general con especialidades tiene por objetivo fomentar el desarrollo económico social de Melilla, ofreciendo incentivos significativos como la declaración de territorio franco, la inaplicación del IVA, la eliminación de la mayoría de los impuestos especiales, y la aplicación de bonificaciones en los impuestos estatales y municipales. Estas medidas buscan atraer inversión, dinamizar la economía local y mejorar la calidad de vida de los residentes, reconociendo y compensando las particularidades de Melilla. A pesar de estos incentivos, la necesidad de financiación ha mantenido el IPSI como un elemento clave en la estructura fiscal de Melilla, equilibrando el estímulo económico con las exigencias financieras de la ciudad.

**SEGUNDA.** - La persistencia de las circunstancias que justificaron el régimen fiscal especial de Melilla respalda la continuación de las medidas ya adoptadas. Sin embargo, se destaca la necesidad de implementar mecanismos que no solo preserven las especialidades fiscales existentes, entendidas estas como bonificaciones mínimas del 50%, sino que también las integren en la creación de nuevos impuestos. La reciente supresión de bonificaciones en las cuotas de la Seguridad Social y la falta de consideración de estas especialidades en impuestos recientes, como el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, el Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no reutilizables, y el Impuesto sobre el Depósito de Residuos, subrayan la importancia de adaptar el régimen fiscal general para asegurar la aplicabilidad y efectividad continua de las especialidades de Melilla. Esto implica una revisión y actualización legislativa



que incluya estas especialidades en la legislación fiscal actual y futura, garantizando así el apoyo al desarrollo económico y social de Melilla.

En este sentido, se debe resaltar la conveniencia de que la Constitución refleje de manera explícita las particularidades de estas Ciudades Autónomas, como así lo hace con los territorios forales, dónde se garantizan los derechos históricos, o incluso en los territorios insulares, pues se establece que la alteración del régimen económico y fiscal de Canarias requerirá del informe de la Comunidad Autónoma; tal reconocimiento constitucional de las especificidades de las Ceuta y Melilla no solo fortalecería la base legal para mantener las especialidades del régimen fiscal general, sino que también aseguraría que cualquier nueva legislación fiscal considere de manera inherente las necesidades y circunstancias únicas de Ceuta y Melilla, sin que éstas se vieran alteradas u olvidadas, proporcionando así menor incertidumbre sobre la continuidad y estabilidad de los beneficios fiscales inherentes a estas ciudades, actuando como salvaguarda permanente.

**TERCERA.** - El IPSI es un pilar fundamental en el sistema de financiación de Melilla. Sin embargo, para que el régimen fiscal de Melilla cumpla eficazmente con sus objetivos, es esencial buscar un equilibrio que permita, por un lado, asegurar la financiación necesaria para el sostenimiento de los gastos y, por otro, promover el desarrollo económico y la competitividad de Melilla. Este equilibrio también debe garantizar que el IPSI no represente un obstáculo para el bienestar de la población. En este sentido, se evidencia la compleja interacción entre el IVA y el IPSI con el tejido económico y social de Melilla, que compromete el bienestar de la población.

**CUARTA.** - La actual configuración y estructura del IPSI difiere del IVA en diversos aspectos, tal y como se muestra en la siguiente tabla:

### Diferencias IPSI e IVA

	IPSI	IVA
Regulación.	Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.  Siendo objeto de desarrollo por las respectivas Ciudades Autónomas a través de sus Ordenanzas Fiscales.	Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, sobre el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.  La transposición de esta Directiva se realiza a través de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Ámbito de aplicación <sup>402</sup> .	Ceuta y Melilla, con diferencias en su regulación, debido a su desarrollo por las Ordenanzas Fiscales.	Península y Baleares.
Carácter.	Municipal.	Estatal.

<sup>402</sup> En el territorio español coexisten tres impuestos al consumo con diferente ámbito de aplicación, siendo el impuesto general que abarca la mayor parte del territorio el IVA; sin embargo, no debemos olvidar el IPSI y el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Este último, aunque no constituya objeto de estudio en la presente investigación, resulta conveniente precisar que se aplica en el territorio canario y que se encuentra regulado en la Ley 20/1991, del 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y cuyo hecho imponible lo constituyen las entregas de bienes, las prestaciones de servicio y las importaciones. Aunque, en la presente investigación no hemos profundizado en el IGIC, pues el objetivo de ésta se enmarca en el análisis profundo del IPSI; resulta ineludible tenerlo en consideración, para establecer el marco de aproximación general a un estudio centrado en la comparación del IPSI con el IVA, dadas las continuas referencias y remisiones de aquel a este. Sin embargo, no descartamos futuras líneas de investigación que pongan en relieve las complejidades de estos tres impuestos al consumo, sus particularidades, conexiones e interacciones.

<p>Hecho imponible.</p>	<p>No grava la cadena distributiva al excluir el comercio mayorista y minorista. Lo que convierte a este impuesto en monofásico.</p>	<p>Grava la totalidad de la cadena productiva y distributiva. Siendo el IVA un impuesto plurifásico.</p>
<p>Título por el que se entiende realizado el hecho imponible.</p>	<p>Grava las operaciones realizadas a título oneroso y gratuito.</p>	<p>Grava las operaciones realizadas a título oneroso y no a título gratuito, sin perjuicio de determinadas operaciones realizadas a título gratuito, los autoconsumos.</p>
<p>Base imponible.</p>	<p>Estimación objetiva en sus propios términos y bajo sus propias condiciones, no siendo de aplicación exclusiva a personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, permitiendo acogerse a éste quienes tributen en el Impuesto de Sociedades.</p> <p>La base imponible se determinará atendiendo a los índices y módulos previstos para el IRPF, junto con la aplicación de coeficientes correctores, debiéndose regularizar en el cuarto trimestre la cuota a</p>	<p>Estimación objetiva o régimen simplificado en el IVA; entre sus requisitos se encuentra la aplicación exclusiva a personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF.</p> <p>La base imponible se determinará atendiendo a los índices y módulos previstos para el régimen simplificado del IVA.</p>

	ingresar atendiendo al rendimiento neto anual real.	
Tipos de gravamen.	Variedad de tipos impositivos que abarcan desde el 0,5% hasta el 10%.	Cuatro tipos impositivos: <ul style="list-style-type: none"> <li>- General del 21%</li> <li>- Reducido del 10%</li> <li>- Super reducido del 4%</li> <li>- Tipo del 0%<sup>403</sup>.</li> </ul>
Deducciones.	<p>No se contempla con carácter general el derecho a deducción, salvo para la actividad de producción y elaboración de bienes respecto a las cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes muebles que se incorporen al proceso productivo, y en la exportación con carácter definitivo.</p> <p>El IPSI no grava el valor añadido, pues la cantidad a ingresar se determina en atención al precio de bien.</p>	<p>Las cuotas soportadas generan derecho a deducción con independencia de la actividad que se desarrolle.</p> <p>El IVA grava el valor añadido, pues la cantidad a ingresar coincide con el IVA repercutido menos el IVA soportado.</p>
Efectos.	Tres efectos:	Un solo efecto: Neutral.

<sup>403</sup> Vid. Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo; Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético y en materia tributaria, y Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la Isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Parcialmente neutral en la producción o elaboración de bienes.</li> <li>- Acumulativo en las importaciones respecto a la actividad comercial.</li> <li>- En cascada en las prestaciones de servicios.</li> </ul> <p>El IPSI no es un impuesto neutral porque la ausencia del derecho a deducción conlleva alteraciones en los precios, incorporando en ellos las cuotas soportadas.</p>	<p>El IVA es neutral pues grava el valor añadido.</p>
--	--	---

Fuente: elaboración propia.

**QUINTA.** - El IPSI se caracteriza por ser un impuesto con continuas remisiones al IVA. Si bien en su regulación inicial estas eran escasas, las modificaciones efectuadas tras la declaración del Arbitrio como una exacción de efecto equivalente conllevan un aumento de estas, quizás con objeto de salvaguardar la configuración del IPSI como un tributo interno y no como una exacción de efecto equivalente, de evitar discriminaciones entre producción e importación, así como de asegurar su conformidad con las normas y principios del derecho de la Unión Europea.

Sin embargo, en ocasiones, debido a las diferencias estructurales del IVA y el IPSI, el reenvío no produce los mismos efectos en ambos impuestos, lo que suma complejidad en la aplicación de este impuesto que se deriva de la extensión y límites de la remisión.

Como ya hemos apuntado, no existe una remisión general, sino remisiones específicas perfectamente identificables que pretenden proporcionar claridad en cuanto a una mayor armonización entre IVA e IPSI. Asimismo, estas remisiones han contribuido en la actualización del IPSI, pues el menor interés por este impuesto se ha traducido en escasas modificaciones del mismo, siendo la última en 2013; y apreciándose signos de obsolescencia en éste, como es la fijación de valor en pesetas o las remisiones a normativas derogadas. Además, la escasa atención que recibe el IPSI se refleja en la exclusión de este impuesto en las autoliquidaciones rectificativas.

**SEXTA.** - No obstante, estas remisiones también pueden estar afectando a la capacidad de adaptación de la LIPSI a las especialidades propias de las Ciudades Autónomas, y a la flexibilidad del impuesto para responder a las necesidades económicas y sociales propias; desvirtuando la esencia del IPSI como instrumento fiscal diseñado específicamente para las realidades de Ceuta y Melilla.

Resulta esencial que el IPSI siga siendo un impuesto flexible y adaptado a sus contextos específicos. Esto implica la inclusión de mecanismos que permitan ajustes y excepciones dentro del marco del IPSI, que se aparten de lo establecido en el IVA; asegurando que el impuesto continúe sirviendo como un pilar para el bienestar económico y social de estas Ciudades Autónomas, sin perder su identidad y propósito originales.

**SÉPTIMA.** - Las diferencias también notorias entre el régimen jurídico concreto del IVA y del IPSI que se han constatado a lo largo de la investigación, además de las señaladas en su configuración y estructura, se resumen en las siguientes:

#### **1º. Hecho imponible**

El hecho imponible del IPSI difiere del IVA, lo cual añade complejidad en la interpretación de este impuesto. De este modo, señalamos algunas diferencias que se derivan de lo anterior:

- En primer lugar, en cuanto a la producción o elaboración de bienes muebles, su categorización tendrá carácter preferente al de prestación de servicios. De este modo, algunas actividades constituyen en el IPSI producción o elaboración de bienes muebles, mientras que para el IVA tienen consideración de prestaciones de servicios.
- En segundo lugar, las entregas de bienes muebles no constituyen hecho imponible en el IPSI y sí en el IVA. En este sentido, la delimitación de entrega de bienes u otra actividad resulta imprescindible para determinar la sujeción al IPSI. La delgada línea que separa la entrega de bienes muebles de la prestación de servicios se hace notoria en los productos informatizados, operaciones de *leasing*, en la hostelería y en los servicios técnicos.
- En tercer lugar, respecto a las entregas de bienes inmuebles, en el IPSI representa un concepto más amplio que en el IVA. Bajo esta consideración, en el IPSI resulta indiferente la aportación de material realizada en las ejecuciones de obra, mientras que para el IVA ésta determinará su calificación como entrega de bienes o prestación de servicios.
- Además, el título por el que se entiende realizado el hecho imponible en las operaciones interiores difiere en el IPSI y el IVA; así pues, para el IPSI el hecho imponible se entiende realizado con independencia del título, mientras que para el IVA se requiere que se realicen a título oneroso, aunque entiende asimilados determinados autoconsumos realizados a título gratuito. De esta manera, para el IPSI todas las operaciones

realizadas a título gratuito constituyen el hecho imponible de este impuesto y, en cambio, para el IVA, sólo los autoconsumos internos y externos de bienes así como los autoconsumos externos de servicios, excluyendo así los autoconsumos internos de servicios.

- Aunando a lo anterior que Melilla tiene la condición de territorio tercero, razón por la cual las disposiciones relativas a las operaciones intracomunitarias no le serán de aplicación, y la importación de mercancías a territorio IVA devengará arancel comunitario, no así al revés; conservando Melilla su carácter de puerto franco, lo cual implica la ausencia de aranceles, por configurarse el IPSI como un tributo interno.

## **2º. No sujeción**

Las diferencias entre IVA e IPSI se acentúan en las no sujeciones relativas a la transmisión del patrimonio empresarial que constituya unidad económica autónoma, a las entregas gratuitas de muestras o entregas sin contraprestación de impresos publicitarios, a los autoconsumos que no generen derecho a deducción y en los bonos polivalentes:

- La no sujeción de la transmisión del patrimonio empresarial que constituya unidad económica autónoma, entendida ésta como la transmisión de bienes muebles y, en ocasiones, inmuebles, implica la sujeción al ITPO. Sin embargo, este hecho para el IVA es más beneficioso que para el IPSI. La no sujeción a IVA y sujeción a ITPO implica la inaplicación del tipo impositivo general del 21% para la entrega de bienes muebles e inmuebles en el IVA, y la aplicación del tipo impositivo del 6% del ITPO.

En cambio, para el IPSI la transmisión de bienes muebles no constituye hecho imponible, por lo que la sujeción a IPSI del patrimonio empresarial implicaría que sólo resultara sujeta la entrega de bienes inmuebles, si la hubiera, al tipo del 4%. Sin embargo, la no sujeción a IPSI y sujeción a



ITPO implica que se sujete a este impuesto el conjunto de elementos muebles e inmuebles que constituye el patrimonio empresarial, aumentando por ende el valor de la operación, y resultando de aplicación un 6% ITPO, que con la bonificación prevista dadas las especialidades de Ceuta y Melilla, éste finalmente resulta en un tipo del 3% ITPO.

- La no sujeción de las entregas gratuitas de muestras o de las entregas sin contraprestación de impresos publicitarios no afectan al IPSI, en cuanto la entrega de bienes muebles no constituye hecho imponible para éste. Por ello, del IVA resultan más operaciones no sujetas que en el IPSI.
- La no sujeción de los autoconsumos que no generan derecho a deducción conlleva que los autoconsumos en el IPSI resulten no sujetos, pues este impuesto se caracteriza por ser un impuesto no deducible. Sin embargo, resulta dudoso que queden no sujetos los autoconsumos internos de servicios, pues el propio concepto de autoconsumo no los incluye y, por ende, tampoco la no sujeción; entender que la no sujeción se extiende a los autoconsumos internos podría implicar una integración analógica contraria a derecho.

### **3º. Exenciones**

Se subrayan las diferencias entre IVA e IPSI respecto a los efectos de las exenciones relacionados con las entregas de bienes muebles y de inmuebles:

- Las exenciones recogidas en el IVA que recaen sobre la entrega de bienes muebles no tienen efectos en el IPSI, pues la entrega de bienes muebles no es una actividad que constituya el hecho imponible en el IPSI.

- Las exenciones previstas para la entrega de terrenos rústicos y no edificables y para las segundas u ulteriores entregas son aplicables en IPSI e IVA, e implican que estas actividades quedarán sujetas a ITPO. Sin embargo, se contempla la posibilidad de renuncia de la exención y, por ende, al ITPO, cuando el adquirente sea empresario o profesional y efectúe actividades que generen derecho a deducción. Este condicionante de la renuncia implica la imposibilidad de renuncia de la exención a favor del IPSI, al ser este un impuesto generalmente no deducible.
- Adicionalmente, el IPSI declara exentas la producción e importación de energía eléctrica, gravando únicamente su consumo.
- La exención por exportación definitiva en el IVA no presenta mayores requisitos que la salida definitiva del territorio, en cambio, la exención por exportación definitiva en el IPSI queda condicionada a que estas se realicen como consecuencia de una expedición comercial, lo que excluye el régimen de viajeros; y a que no tengan por destino tiendas libres de impuestos o medios de transporte entre la Península y Ciudades Autónomas o entre estas últimas. De este modo, para el IPSI el carácter comercial y el destino de los bienes determina la procedencia de la exención, no así en el IVA.
- La exención por reimportación comprendida en la LIVA no se hace extensible a la LIPSI, pues esta sólo produce efectos intracomunitarios, exceptuándose los bienes entregados a territorios terceros.

#### **4º. Lugar de realización del hecho imponible**

En cuanto a las reglas de localización, podemos afirmar que el IPSI es supletorio del IVA, pues cuando una operación que presenta puntos de conexión en ambos ámbitos territoriales no se entienda localizada en territorio IVA, se

localizara en territorio IPSI. Sin embargo, la tecnología *Blockchain* ha supuesto retos significativos en cuanto a la aplicación de las reglas de localización, dado el desconocimiento de la identidad y datos de los sujetos intervinientes en las transacciones.

De este modo, las soluciones aportadas en el IVA respecto a la localización de las transacciones con NFTs se valen de las disposiciones comprendidas en el Reglamento de Ejecución (UE) n°282/2011, por las cuales se establece que ante el desconocimiento del destinatario de una transacción, se considerara como tal a la plataforma, entendiendo que ésta actúa en nombre propio. Sin embargo, esta solución apoyada en el Reglamento de Ejecución no ha sido incorporada expresamente en la LIVA y, por ende, este precepto no es aplicable en el IPSI.

## **5°. Devengo**

El devengo en IVA e IPSI difiere, en especial en la entrega de bienes muebles derivadas de la producción o elaboración de bienes muebles y en el consumo de energía:

- En la actividad de producción o elaboración de bienes muebles, el devengo se produce con la entrega. El IPSI dispone que se producirá el devengo con la puesta a disposición del comprador de los bienes, sin considerar la toma de posesión como un factor. En cambio, el IVA ofrece una mayor flexibilidad, permitiendo que el devengo ocurra tanto en el momento de la puesta a disposición de los bienes como en el instante en que el comprador efectivamente toma posesión de ellos.
- En el consumo de energía, por su parte, para el IPSI el devengo se produce con la emisión de la factura, mientras en el IVA se va a determinar

con la exigibilidad del pago. En este sentido, la emisión y exigibilidad del precio pueden no coincidir en el tiempo.

### **6°. Base imponible**

El régimen de estimación objetiva del IPSI no guarda semejanzas con el régimen simplificado del IVA, destacando entre sus diferencias que el IPSI permite que se acojan a él las sociedades; además, el IPSI emplea índices de renta y no de consumo para estimar el rendimiento. Los índices de renta se orientan más hacia los resultados económicos, mientras que los índices de consumo se centran en el aspecto operativo y en los insumos de la actividad. Además, el uso de índices y módulos en el IPSI determina la base imponible, en cambio, en el IVA, la cuota tributaria.

### **7°. Tipo de gravamen**

El IPSI siempre se ha caracterizado por contemplar tipos impositivos inferiores, pero esta afirmación no resulta del todo exacta, pues las circunstancias sobrevenidas derivadas de la crisis sanitaria o la guerra de Ucrania han provocado una rebaja del IVA al 0% en algunos bienes y productos, no pudiendo el IPSI adaptarse en idénticas circunstancias por contemplarse un tipo impositivo mínimo del 0,5%.

### **8°. Cuota tributaria**

En el IPSI se establecen dos bonificaciones del 99% respecto a las operaciones entre socios y agrupaciones de interés económico, y para las operaciones entre empresas miembros y uniones temporales, lo que no se aplica en el IVA.

## 9º. Deduciones y devoluciones

El IPSI, a diferencia del IVA, se caracteriza por su falta de neutralidad derivada de la ausencia de un derecho a deducción general, y solo contemplado para la actividad de producción o elaboración de bienes muebles, así como para la exportación definitiva; pero además, presenta mayores limitaciones que en el IVA.

El derecho a deducción en el IPSI respecto a la producción o elaboración de bienes muebles, solo se contempla para la adquisición o importación de bienes, que además se incorporen directamente en el proceso productivo, excluyéndose el derecho a deducción de las cuotas soportadas por servicios o por entrega de bienes inmuebles. El derecho a deducción en el IPSI por la exportación definitiva resulta aplicable a las exportaciones que queden exentas, presentando éstas mayores limitaciones en el IPSI que en el IVA, al exigir que sean consecuencia de una expedición comercial.

Además, cuando el importe de la deducción resulte superior al impuesto repercutido, se procederá a la devolución por la cantidad que exceda, no contemplándose en el IPSI la posibilidad de devolución mensual que contribuye a una mayor liquidez.

**OCTAVA.** - El desarrollo normativo del IPSI por parte de las Ordenanzas Fiscales debe ser acorde con el Derecho de la Unión y el Derecho interno. Sin embargo, a lo largo de la investigación se han identificado diversas vulneraciones al principio de libre circulación de mercancías consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y del principio de reserva de ley establecido en la CE, las cuales se enuncian a continuación:

- Mayores gravámenes a la importación en atención a la condición del sujeto importador y al modo de introducción de los bienes en Melilla, lo

cual, además, implica que producción e importación no sean gravadas al mismo tipo impositivo, lo que supone una vulneración al principio de libre circulación de mercancías de la Unión.

- Adelanto del devengo con la introducción de la exigibilidad por pagos anticipados en la actividad de producción o elaboración de bienes muebles y en el consumo de energía, ya que la introducción de este precepto en la Ordenanza supone el adelanto del devengo del hecho imponible establecido en la ley.
- Inversión del sujeto pasivo en operaciones cuyo destinatario sea la Ciudad Autónoma. La Ordenanza modifica los sujetos pasivos, contemplando esta inversión del sujeto pasivo no prevista en la ley.
- Exención parcial por reimportación. La Ordenanza Fiscal amplía los supuestos de exención al contemplar esta reimportación, y determina un nuevo método de cálculo de la base imponible, distando de lo establecido en la LIPSI.
- Devoluciones de cuotas soportadas de IPSI por exportación definitiva, con motivo de devolución por quienes no ostentan la condición de empresario o profesional. La Ordenanza establece la posibilidad de que los particulares recuperen las cuotas soportadas por la importación como consecuencia de compras *online* en las que proceda la devolución en la Península. Lo anterior implica que la Ordenanza establece una exención, siendo esto contrario a lo establecido en la LIPSI y, además, supondría reconocer el derecho a devolución a los sujetos pasivos que no ostentan la condición de empresario o profesional, siendo esto contrario a lo establecido en los requisitos subjetivos de la deducción regulados en la LIVA y aplicables a la LIPSI por remisión.

La necesidad de adecuar las Ordenanzas Fiscales que regulan el IPSI en Melilla surge de la identificación de posibles incompatibilidades con principios del Derecho de la Unión Europea y del Derecho interno español; en concreto con el

principio de libre circulación de mercancías y el principio de reserva de ley, respectivamente. Estas disposiciones, al igual que los actos dictados en aplicación de ellas, están afectados por causa de nulidad. Esa situación podría dar lugar a la obligación de devolver los ingresos percibidos de manera indebida, y el consiguiente detrimento sobrevenido de las arcas públicas.

Para remediar esta situación y evitar futuras complicaciones legales y financieras, es esencial que se proceda a una revisión exhaustiva de las Ordenanzas Fiscales relacionadas con el IPSI. Este proceso de adecuación debe tener como objetivo asegurar que todas las disposiciones de las Ordenanzas cumplan plenamente con los principios y normativas vigentes, tanto a nivel europeo como nacional.

**NOVENA.** - En esta investigación se evidencia la importancia de la localización del hecho imponible, determinante de la sujeción a IVA o IPSI. Sin embargo, se han aportado evidencias de que la realidad puede distar de la teoría y alejarse de las reglas preestablecidas, afectando a la percepción del IPSI como más beneficioso o incluso comprometiendo la capacidad de recaudación de la Ciudad Autónoma.

Respecto a la actividad comercial presencial en general, y sobre las franquicias en particular, se concluye que éstas vienen aplicando el IVA como si de IPSI se tratara. Por lo que, desde el punto de vista del contribuyente, la distinción entre IVA e IPSI no se hace efectiva; y desde el punto de vista de la franquicia, esta situación puede presentar dos alternativas: la primera, el cobro de un impuesto que no devenga y que se ingresa en la Hacienda estatal; y la segunda, el cobro de un impuesto que no se devenga y no se ingresa, lo que provoca que el exceso se traduzca en un mayor margen comercial, a lo que se le añade el ahorro fiscal inherente al régimen fiscal de Melilla y su sistema de bonificaciones en el Impuesto Sociedades, cuotas de la Seguridad Social...

En cuanto al comercio *online*, y atendiendo a la anterior apreciación por la que se afirma que no se percibe distinción en los precios de los bienes que se derive de la aplicación del IPSI, siendo los tipos impositivos inferiores; el comercio *online* supondrá que continúe sin hacerse efectiva dicha distinción y que, además, la importación devengue IPSI. Desde la percepción del contribuyente, el comercio *online* en Melilla respecto a la Península se hace más oneroso, al soportar la imposición de IVA e IPSI.

El comercio *offline* o las prestaciones de servicio electrónicas presentan serios problemas de deslocalización, no haciéndose efectivas las reglas de localización y devengándose en cualquier caso IVA; lo que nuevamente se traduce en que el contribuyente consumidor no percibe una menor carga impositiva consecuencia de la aplicación del IPSI y, además, en la falta de ingreso de IPSI en las Ciudades Autónomas.

Conforme a lo anterior, resulta evidente una inaplicación del IPSI a favor de la aplicación del IVA, lo que indudablemente afecta a los contribuyentes consumidores y a la carga fiscal que soportan. Añadir que, esta aplicación incorrecta de IVA en Melilla, no se trata de supuestos aislados, sino de situaciones que se han ido generalizando por parte de grandes empresas que operan, a su vez, en la Península e incluso internacionalmente; por lo que, sin lugar a duda, estos incumplimientos respecto a la efectiva localización del hecho imponible y el devengo del impuesto que corresponda, no se producen de manera inconsciente, dada la habitualidad de sus relaciones comerciales internacionales.

A su vez, esta mala y extendida práctica de inaplicación del IPSI puede alterar las formas de consumo pues, respecto a la actividad comercial presencial, resultará menos gravoso efectuar las compras en la Península y solicitar la consiguiente devolución del IVA por exportación definitiva en régimen de viajeros a Melilla, y en cuanto al comercio *online*, será más favorable el envío a la



Península y posterior recogida e importación a Melilla, soportando así solo el IVA y no los dos impuestos.

Estas alteraciones en la forma de consumo supondrían extinguir la actividad comercial en Melilla, además de una merma recaudatoria por parte de las Ciudades Autónomas. Hay que destacar que las pérdidas recaudatorias en la importación, de momento, son compensadas por el Estado en virtud de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, no así las derivadas de las operaciones interiores.

**DÉCIMA.** - La escasa atención que recibe al IPSI trasciende más allá de la reducida producción documental, sino que además se refleja en la menor atención que recibe el cumplimiento de las obligaciones fiscales que se derivan de este impuesto y que acentúa mayores necesidades de control. Los anteriores hechos desvirtúan el propio sentido del IPSI y conllevan la percepción de que este impuesto no contribuye al bienestar, sino que más bien entorpece las relaciones comerciales y perjudica al consumidor. Sin embargo, este pensamiento nada tiene que ver con el propio IPSI, sino más bien con la falta de su aplicación, que deriva de la convergencia IVA-IPSI y de la exigua atención que recibe este último.

**UNDÉCIMA.** - Acorde a las anteriores apreciaciones realizadas, se proponen las siguientes reformas de la LIPSI con objeto de adaptarlo a la realidad socioeconómica de Melilla. En este sentido, las propuestas de reforma sugeridas son las siguientes:

- **UNO:** Valorar la posibilidad de extender el hecho imponible del IPSI a la entrega de bienes muebles, y aplicar un derecho a deducción más amplio. Lo anterior podría aumentar la base imponible del impuesto, ampliando así su alcance a más operaciones. Además, esta medida podría alinear el IPSI con el funcionamiento del IVA, convirtiendo este impuesto en neutral,

y permitiendo una mayor recuperación de los costos impositivos por parte de los empresarios y profesionales en la adquisición de bienes y servicios para su actividad económica. Sin embargo, es crucial evaluar el impacto en la competitividad de las empresas, así como los efectos en la recaudación.

- **DOS:** La sujeción a IPSI y no a ITPO de la transmisión del patrimonio empresarial que constituya unidad económica autónoma. Esta medida fomentaría la actividad económica, al reducir la carga fiscal en la transmisión de empresas, incentivando la inversión y el desarrollo empresarial. Además, alinear la tributación de estas operaciones con el IPSI, un impuesto local, reforzaría los ingresos de las Ciudades Autónomas, contribuyendo así a su desarrollo económico y social.
  
- **TRES:** Ampliar la no sujeción de los autoconsumos, incluyendo los autoconsumos internos de servicios, despejando cualquier duda que pudiera recaer sobre estos dada la incongruencia que supone que sean los únicos que resulten sujetos. Esta medida armonizaría el tratamiento fiscal de los autoconsumos y contribuiría a un entorno fiscal más justo y simplificado.
  
- **CUATRO:** La exención de la producción e importación de las que resulten entregas gratuitas de muestras o entregas sin contraprestación de impresos publicitarios. La entrega de una muestra en la Península no genera devengo de IVA al ser una operación no sujeta, en cambio en Melilla esta muestra ha sido importada devengando el IPSI correspondiente. La dependencia de la Península genera la importación de estos bienes, lo cual supone un incremento de gastos para la empresa, mientras que estos no se producen en la Península. Esta medida sería idónea en aras a compensar el aislamiento geográfico de las Ciudades Autónomas y su dependencia de la Península.

- **CINCO:** Posibilitar la renuncia de la exención prevista para la entrega de terrenos rústicos y no edificables y para las segundas u ulteriores entregas, y equiparar los tipos impositivos de éstas en el IPSI con los del ITPO, de manera que no resultara más gravoso en el IPSI. Esta acción contribuiría a un aumento de recursos para las Ciudades Autónomas, sin que de ello se desprendiera mayor onerosidad para el sujeto pasivo, lo que contribuiría al fortalecimiento de los ingresos locales de manera equilibrada.
  
- **SEIS:** Suprimir que la exención por exportación definitiva quede condicionada a que ésta se realice como consecuencia de una expedición comercial; abriendo así paso a la posibilidad de establecer un régimen de viajeros, por el que proceda la devolución del IPSI soportado respecto a los bienes producidos, elaborados y adquiridos en Melilla a los que no alcance la exención prevista en el IVA para la importación por viajeros, evitando la doble imposición. Lo anterior se traduce en mejorar la competitividad de las empresas locales de producción y elaboración de bienes muebles en el ámbito del turismo.
  
- **SIETE:** A fin de garantizar uniformidad en la localización del hecho imponible en las transacciones con tecnología *Blockchain* en general, y evitar la no imposición o doble imposición, se hace necesario la incorporación de la disposición del Reglamento de Ejecución (UE) nº282/2011, por la cual se establece que ante el desconocimiento del destinatario de una transacción, se considerara como tal a la plataforma, entendiéndose que ésta actúa en nombre propio, en la LIVA o en la LIPSI, para así armonizar las reglas de localización entre IVA e IPSI.
  
- **OCHO:** Establecer el régimen de estimación objetiva del IPSI en sus propios términos, sin depender de índices o módulos vinculados al IRPF, buscando centrar la tributación en el consumo y no en la renta. La determinación del régimen de estimación objetiva sin remisiones a los índices y módulos de renta supondría eliminar la necesidad de ajustes

para alinear la base imponible con el consumo efectivo y, con ello, se simplificaría el sistema tributario, haciendo que la determinación de la cuota tributaria sea más directa y menos compleja. Este enfoque promovería una mayor estabilidad, flexibilidad y adaptabilidad frente a variaciones económicas y sectoriales, al tiempo que simplificaría el proceso de tributación para los contribuyentes, enfocándose directamente en el consumo como base imponible.

- **NUEVE:** Petición razonada del Consejo de Gobierno para disminuir la horquilla de los tipos impositivos, contemplando la posibilidad de poder adoptar un tipo del 0% en circunstancias debidamente motivadas y que resulten justificadas por circunstancias sobrevenidas y excepcionales. La implementación de un tipo del 0% requeriría una rigurosa definición de las condiciones bajo las cuales se aplicaría, para asegurar que su uso esté plenamente justificado, y no derive en abusos o en una disminución injustificada de los ingresos públicos, pudiendo ser un motivo plenamente justificado contemplar este tipo impositivo cuando así lo determine el IVA.
- **DIEZ:** Revisión de los tipos impositivos contemplados en la Ordenanza Fiscal por la que se establece el gravamen correspondiente a las operaciones sujetas al IPSI, con lo cual se busca garantizar la neutralidad y equidad fiscal entre las diferentes formas de consumo, ya sea *offline* o presencial. Este objetivo implica ajustar los tipos impositivos para que no favorezcan ni penalicen injustamente a ninguna modalidad de compra, promoviendo así una competencia leal entre comercios físicos y digitales.
- **ONCE:** Establecer un régimen de devolución mensual que garantice mayor liquidez. Este régimen permitiría a las empresas recuperar más rápidamente las cuotas de impuesto soportadas, mejorando su flujo de caja y reduciendo el impacto financiero de las obligaciones tributarias.
- **DOCE:** Eliminar las disposiciones de la Ordenanza Fiscal contrarias al Derecho de la Unión, lo que implica suprimir un tipo impositivo genérico

en atención al sujeto importador y con independencia del bien objeto de importación. Esta medida asegura la conformidad con los principios de no discriminación y libre circulación de mercancías establecidos por la Unión Europea. La discriminación basada en el sujeto importador podría vulnerar estos principios fundamentales, por lo que su eliminación busca garantizar que la tributación sea equitativa y coherente con el marco legal europeo.

- **TRECE:** Suprimir las vulneraciones al principio de reserva de ley, no sin antes valorar la conveniencia de modificar la LIPSI, en aquellos aspectos que las Ordenanzas Fiscales han pretendido reflejar las difíciles relaciones IVA e IPSI. En este sentido, destacamos como convenientes las aportaciones de las Ordenanzas Fiscales respecto a la exención parcial por reimportación, o las devoluciones de cuotas soportadas de IPSI por exportación definitiva con motivo de devolución por quienes no ostentan la condición de empresario o profesional, ya que mejora la relación entre IVA e IPSI y suponen una adaptación a las necesidades locales. La adecuación de la LIPSI permitiría clarificar y legitimar estas disposiciones, asegurando que se ajustan al marco legal y respetan el principio de reserva de ley, fortaleciendo así el sistema tributario.

**DUODÉCIMA.** – Finalmente, y además de las reformas propuestas en la LIPSI, se hace necesaria una modificación respecto de la gestión del impuesto. Se evidencian serios problemas en relación con la deslocalización del hecho imponible, siendo necesario la adopción de medidas que contribuyan a la efectiva localización y el consiguiente devengo de IPSI. Solo de este modo se garantizaría que el contribuyente consumidor soportara la carga fiscal debida y, al mismo tiempo, permitiría a la Ciudad Autónoma incrementar su recaudación. De acuerdo con lo anterior, se hace necesaria una doble actuación, diferenciando las operaciones interiores de las importaciones:

- En primer lugar, las operaciones interiores evidencian la necesidad de que el IPSI se haga efectivo tanto en la actividad comercial como en las prestaciones de servicio; en este sentido, la revisión y el control de las facturas emitidas se hace imprescindible. La colaboración entre la Ciudad Autónoma y la AEAT es fundamenta, especialmente en lo que respecta al suministro de información sobre transacciones que involucren al ámbito territorial de Melilla; establecer acuerdos de colaboración permitiría un intercambio de información regular, fluido y eficiente, facilitando la detección de irregularidades y el cumplimiento fiscal. A su vez, los comercios *offline* deben de implantar en sus direcciones de facturación a Melilla, e incluso requerir información adicional que garantice la correcta residencia fiscal a efectos de proceder a facturar el IPSI, ya sea mediante petición de certificado de empadronamiento, comprobación de dirección IP o colaboración con entidades bancarias.
  
- Y, en segundo lugar, las importaciones presentan menores problemáticas en cuanto a la efectiva recaudación, debido a los controles aduaneros que facilitan la identificación y el devengo del impuesto en el momento de la importación, asegurando que el IPSI sea recaudado de manera efectiva; sin embargo, la efectiva recaudación del IPSI en cuanto a las importaciones, debe revestirse de mayores controles a fin de asegurar la correcta facturación a Melilla, evitando que se incluyan otros conceptos, como el IVA, en la correspondiente factura que se presenta a despacho, pues este hecho, además de ser contrario a la ley, conlleva que el contribuyente soporte dos impuestos sobre el consumo a la vez.



# BIBLIOGRAFÍA

## A) DOCUMENTAL

ABELLÁN GARCÍA, C. “La ciudad de melilla y su ayuntamiento”. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 12.1943.

AGOUÉS MENDIZÁBAL, C. “La modulación de los efectos de la invalidez de los reglamentos en el alcance de la invalidez de la actuación administrativa”. *Actas del XII Congreso de la Asociación española de profesores de Derecho Administrativo*. 2017.

AGUALLO AVILÉS, A. ; BUENO GALLARDO, E.” Artículo 157.3: La coordinación y cooperación en materia de financiación autonómica”. *En Comentarios a la Constitución española*. Boletín Oficial del Estado. 2018.

ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, M. G. “Adaptación del IVA a las transacciones comerciales electrónicas”. *Documentos de Trabajo. Seminario Permanente de Ciencias Sociales*, nº 7.2012.

ALÍAS CANTÓN, M. “Los beneficios fiscales en el ámbito del derecho tributario local”. *Tesis Doctoral. Universidad de Almería*. 2013.

ALVARADO ESQUIVEL. M. D. J. “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria” *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, nº 256, 2000.



ARANA LANDÍN, S. “Problemas prácticos en la adaptación de las Directivas comunitarias en materia tributaria para los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco: un caso concreto”. *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Ardularitzako Euskal Aldizkaria*, nº9, 2014.

ARANA LANDÍN, S. “Supuesto de obligado al pago por sustitución y solidaridad de la responsabilidad y su choque con los Principios Constitucionales tributarios”. *Tributos locales*, nº120, 2015.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. “Descuentos, promociones y sistemas de fidelización de la clientela en el IVA” *Quincena fiscal*, nº 14. 2013.

BALLESTEROS BARROS, A. M., “El Brexit y la libertad de establecimiento de sociedades en la UE: el caso de Gibraltar”, *Cuadernos de Gibraltar–Gibraltar Reports*, nº 3. 2018.

BANACLOCHE PALAO, C. “La estimación indirecta en la nueva ley general tributaria”. *Tributos y empresas*. Universidad de Barcelona. 2024.

BAS SORIA, J. “El proyecto de modificación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 74. 2009.

BASTIDA PEYDRO, M. “El concepto de edificación a efectos del IVA: especial mención a los huertos solares y a las instalaciones de producción solar fotovoltaicas”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 1. 2021.

BERNABEU PÉREZ, J.A. *La inversión del sujeto pasivo en el IVA*. Tirant lo Blanch. 2018.

BONET MARCO, E. "Concepto y ámbito de la unión aduanera". *Documentación administrativa*, nº185. 1980.

BUDOVA, D. y LÓPEZ POMBO, D. "La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía". *ICE, Revista De Economía*, nº 917. 2020.

BURGOS GOYE, M. D. C., FERNÁNDEZ, V. G., DE VICENTE, F. L., y LÓPEZ GUZMÁN, T. J. "El sector turístico como alternativa a determinadas áreas periféricas" *XXIX Reunión de estudios regionales*. 2003.

CALVO VÉRGEZ, J. "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico": *Crónica tributaria*, nº 2. 2010.

CALVO VÉRGEZ, J. "La fiscalidad de los bonos univalentes y polivalentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 23. 2023.

CALVO VÉRGEZ, J. "El nuevo régimen de devolución del IVA de los viajeros: principales cuestiones derivadas de su implantación". *Quincena fiscal*, nº 5, 2020.

CALVO VÉRGEZ, J. "El nuevo sistema SII y su incidencia en el ámbito de la gestión del IVA". *Quincena fiscal*, nº 7, 2018.

CASANA MERINO, F. *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*. Dykinson. 2017.

CASANA MERINO, F. “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión”. *Quincena fiscal*, nº 3. 2017.

CARBONELL SÁNCHEZ, M. “Los objetos de las leyes, los reenvíos legislativos y las derogaciones tacitas: notas de técnica legislativa”, en *Boletín mexicano de Derecho Comparado*, nº 1. 1997.

CHÁVEZ GONZALES, A.M. “Análisis económico del IGV y su incidencia en el mercado”. *Revista de economía y Derecho*, nº 34. 2012.

COLLADO YURRITA, M. A. y LUCHENA MOZO, G. M. “El tributo. Concepto. Características y clasificación” *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Atelier. 2018

COLLADO YURRITA, M. A. y ROMERO FLOR, L.M. “El sistema tributario español”. *Manual de Derecho Tributario: parte especial*. Atelier. 2017

COLLADO YURRITA, M. A. “Principio de reserva de ley tributaria”. *Estudios de derecho constitucional tributario*. Universidad de San Martín de Porres. 2011.

CUBERO TRUYO, A. “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria: Doctrina constitucional”. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº109. 2001.

CUBERO TRUYO, A. “Los "regímenes especiales" en la Sexta Directiva de la CEE”. *Noticias de la Unión Europea*, nº69. 1990.

CUBERO TRUYO, A. “Operaciones internacionales en el IVA: la consolidación del principio de tributación en destino”. *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*. Tirant lo Blanch. 2016.

DE ALBA BASTARRECHEA, E. “El Reglamento de la Asamblea de Melilla”. *Revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, nº 7, 2017.

DE LA PEÑA VELASCO, G; FALCÓN Y TELLA, R. y MARTÍNEZ LAGO, M. A *Sistema Fiscal Español*. Iustel. 2021.

DE MIGUEL CANUTO, E. “El devengo y los tipos impositivos que son aplicables en el IVA”. *Quincena fiscal*, nº 17, 2012.

DELGADO GARCÍA, A.M.; OLIVER CUELLO, R. “La relación electrónica obligatoria con la administración”. XV Congreso de Internet, Derecho y Política. 2020. Disponible en [https://www.rolivercuello.com/app/download/33196740/Comunicacion\\_IDP\\_2020.pdf](https://www.rolivercuello.com/app/download/33196740/Comunicacion_IDP_2020.pdf)

DELGADO GONZÁLEZ, A.F. y REINA TORRES. D “El devengo del IVA en la entrega de bienes” *Quincena Fiscal*, nº 10. 2013.

DOCAVO ALBERTI, L. “Interpretación en el Impuesto del Valor Añadido (IVA) de los conceptos de entrega de bienes y de prestación de servicios en los supuestos del consumo inmediato de alimentos en lugares públicos”. *Quincena fiscal*, nº 20. 2011.

DOMÍNGUEZ ZORRERO, M. y SÁNCHEZ PINO, A. J. “La solidaridad interterritorial y la financiación autonómica”. *Revista de estudios regionales*, nº 66. 2003.

FALCON Y TELLA, R. “La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.2.b)”. *Quincena Fiscal*, nº1. 2007.

FALCÓN 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”. *Quincena Fiscal*, nº 20. 1996.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones públicas al IVA”. *Quincena Fiscal*, nº 7, 2021.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “Declaración y pago del IVA: actuaciones administrativas para su control”. *Noticias de la Unión Europea*, nº220. 2003.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “El concepto de organismo de Derecho público a efectos del IVA”, *Estudios sobre jurisprudencia europea. Materiales del I y II Encuentro anual del Centro Español del European Law Institute*; SEPIN. 2018.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “El factoring y el IVA: ¿Un cambio de criterio en el TJUE?”. *Quincena Fiscal*, nº 5. 2013.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “La no sujeción al IVA de las Administraciones públicas locales”, *Singularidades del poder tributario local y gravamen fiscal sobre las Entidades locales*; *Temas de Administración Local* nº 101. 2017.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “Los Entes Locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA”. *Tributos locales*, nº16. 2002.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. Y JABALERA RODRÍGUEZ, A. “Poder tributario local y reserva de ley ante la próxima reforma del Gobierno Local”. *Revista De Estudios De La Administración Local Y Autonómica*, nº 300-301. 2006.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “Propuestas de mejora en la regulación de la no sujeción al IVA de las Entidades Locales al hilo de la reforma del sistema tributario español”. En *Encuentro de derecho financiero y tributario: La reforma del sistema tributario español 3º edición. Instituto de Estudios Fiscales*, 2015.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. “Un «curioso uso» de la interpretación del Supremo sobre la aplicación del IVA y consiguiente IS a las empresas municipales”. VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. *Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos Planes de Estudio. Documentos de Trabajo*, nº 12. 2011.

FERREIRO LAPATZA, J. J. “Apología contracorriente de la estimación objetiva”. *Crónica tributaria*, nº 116. 2005.

FRAILE BAYLE, M.S. y MARTÍN BAILE, S. “El leasing y el renting”. *Revista de estudios económicos y empresariales*, nº 9. 1997.

FUSTER GÓMEZ, M. “¿Exigibilidad vs. Devengo?: un necesario debate terminológico a la luz de la LGT/2003 y el ordenamiento jurídico comunitario” *Revista española de Derecho Financiero*, nº 13. 2009.

GALERA VICTORIA, A. “Las relaciones de colaboración de Ceuta y Melilla con el Estado, las Comunidades Autónomas y la Unión Europea”. *Revista de Derecho Político*, nº 118. 2023.

GARCÍA CARACUEL, M. “La rectificación de la autoliquidación por contravenir el derecho de la UE. STS de 12 julio de 2021”. *Nueva fiscalidad*, nº3, 2021.

GARCÍA VALERA, A. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como hubs tecnológicos y digitales”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 478. 2023.

GASCÓN ORIVE, A. “El nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido: las importaciones”. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, nº 123. 1993.

GASCÓN ORIVE, A. Y LONGAS LAFUENTE, A. *IVA práctico*. CEF legal. 2022.

GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, V. Y LÓPEZ GUZMÁN, T. “Melilla: fiscalidad local y actividad comercial. Una reflexión”. *Boletín Económico de ICE*, nº 2958. 2009.

GONZÁLEZ GARCIA, E. “La estructura del hecho imponible como elemento configurador de las prestaciones tributarias” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 6. 2001.

GONZÁLEZ ORTIZ, D. *Introducción a la fiscalidad empresarial*. Universitat Jaume I. 2011.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. “Canarias, Ceuta y Melilla ante la CEE”. *Documentación Administrativa*, nº 197.1983.

HERRERO ALCALDE, A. y TRÁNCHEZ MARTÍN, J.M. “El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica”. *Presupuesto y gasto público*, nº 62. 2011.

IMBRODA ORTIZ, B.J. “Melilla a comienzos del siglo XIX: el drama por su supervivencia”. *Akros: Revista de Patrimonio*, nº 2. 2003.

IMBRODA ORTIZ, B.J. “*la posición de Melilla en la historia constitucional española*”. *Tesis doctoral. Universidad de Málaga*. 2015.

JABALERA RODRÍGUEZ, A. “Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales”. *Tesis doctoral. Universidad de Granada*. 2007.

JABALERA RODRÍGUEZ, A. “Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones con “Non Fungible Tokens”(“NFTs”)”. *Quincena fiscal*, nº6, 2023.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. “El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 457. 2021.

LAGOS RODRÍGUEZ, M.G; ÁLAMO CERRILLO, R. y IGLESIAS SUÁREZ, A. “Análisis de la fiscalidad del comercio electrónico y su incidencia en la recaudación fiscal”. *En XIX Encuentro de Economía Pública: Políticas Públicas para la salida de la crisis. Universidad de Santiago de Compostela*. 2012.

LÓPEZ DIAZ, A. “Determinación y estimación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes” *Revista española de Derecho Financiero*, nº 137. 2009.



LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. J. “*La autonomía de Melilla y su estatuto*”. Tesis doctoral. Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2000.

LOPEZ ESPADAFOR, C. “Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible”. *Revista española de derecho financiero*, nº 150. 2011.

LÓPEZ GUZMÁN, T. J., GONZÁLEZ-FERNÁNDEZ, V., HERRERA-TORRES, L. y LORENZO-QUILES, O. “Melilla: ciudad fronteriza internacional e intercontinental. Análisis histórico, económico y educativo”. *Frontera Norte*, nº 37. 2007.

LONGÁS LAFUENTE, A. “Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (y II)”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 409. 2017.

LUCAS DURÁN, M. (2018). “En torno a la inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas: Análisis de la STC 94/2017, de 6 de julio”. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, nº 420. 2018.

LUQUE CORTELLA, A. “Financiación Local en España”. *Tourism & Management Studies*, nº 3. 2007.

MACARRO OSUNA, J.M. “la competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA”. *Revista española de Derecho Financiero*, nº 161. 2014.

MARÍN BENÍTEZ, G. “La analogía En Derecho Tributario: Tópicos, Controversias Y Algunas Reflexiones críticas”. *Revista De Contabilidad Y Tributación, CEF*, n.º 350. 2012.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Los entes locales como sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido: una visión general”. *Crónica tributaria*, nº 118. 2006.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Los entes locales como sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido: una visión general”. *Instituto de estudios fiscales*, nº 18. 2005.

MARTÍN GONZÁLEZ, M. “El grado de determinación legal de los conceptos jurídicos”. *Revista de administración pública*, nº 54. 1967.

MARTÍNEZ LÓPEZ, J.A. “Normativa documental para las importaciones y exportaciones de mercancías: la doble vía”. *Boletín Económico de ICE*, nº 2654. 2000.

MATA SIERRA, M. T. “La armonización fiscal de los Impuestos Especiales”. *Revista jurídica de la Universidad de León*, nº 5. 2018.

MAYORAL DEL AMO, F. “El contexto de Melilla”. *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*, nº 29. 2003.

MIR BERLANGA, F. “Melilla en los pasados siglos y otras historias”, Ayuntamiento de Melilla. 1978.

MENÉNDEZ MORENO, A. “El alcance de la reserva de Ley en los tributos locales (I). A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1005/2023, de 14 de julio”. *Quincena fiscal*, nº 18. 2023.

MENÉNDEZ MORENO, A. “El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE” *Quincena Fiscal*, nº 21. 2016.

MENÉNDEZ MORENO, A. “Impuestos directos o indirectos: una elección a la carta”. *Quincena fiscal*, nº 7, 2022.

MERLO DE LA FUENTE, L.G. “Efectos de la nulidad de una ordenanza fiscal sobre actos de liquidación”. *Cuadernos de Derecho Local*, nº 32, 2013.

MORÓN PÉREZ, M. C. *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las Ciudades Autónomas: Análisis Práctico y propuesta de reforma*. Aranzadi. 2014.

MORÓN PÉREZ, M. C. “El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro”. *Crónica Tributaria*, nº 121. 2006.

MORÓN PÉREZ, M. C. “La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas”. *Nueva fiscalidad*, nº 4. 2022.

MORÓN PÉREZ, M. C. “La financiación de las Ciudades Autónomas: la demandada reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación”. *La reforma de la financiación territorial*. Tirant lo Blanch. 2017.

MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M. y PORTILLO NAVARRO, M. J. “La prestación del servicio público por parte del ente local a efectos de la Ley 37/1992, del IVA”. *Crónica tributaria*, nº 138. 2011.

MULEIRO PARADA, L.M. “Los regímenes objetivos de tributación en los impuestos locales”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 388. 2015.

MUÑOZ DOMÍNGUEZ, J. M. “La fiscalidad de los territorios de Ceuta y Melilla”. *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*, nº 6.1986.

ORTIZ PÉREZ, A. “Fiscalidad de las empresas establecidas en Ceuta y Melilla”. *Anales de derecho*, nº 33. 2015.

PASCUAL GONZÁLEZ, M.M. “La conflictividad sobre el Derecho a la deducción en el IVA aún no resuelta en España”. *Quincena Fiscal*, nº 1. 2022.

PASCUAL, P. Y SERNA, L. “Diferencias entre territorio común y País Vasco en la relación entre la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado de IVA”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 19. 2001.

PÉREZ CASTRO, M. Á. *Modelo de Financiación de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y peculiaridades del Régimen Económico-Fiscal de Melilla*. Consejería de Economía, Empleo y Turismo. 2007.

PÉREZ LARA, J. M; DAMAS SERRANO, A. y CALATRAVA ESCOBAR, M. J. *Impuesto sobre el Valor Añadido. Normativa estatal 2023 (12a Edición concordada y anotada)*. Tirant Lo Blanch. 2023.

PÉREZ VILLALOBOS, M. C. “Sobre la Disposición Transitoria quinta de la Constitución y la reforma de los estatutos de autonomía de Ceuta y Melilla”. *Estudios sobre la constitución española*. 2008.

PÉREZ ZÚÑIGA, J. M, MORÓN PÉREZ, M.C, SELAM MOHAMED. A. *El régimen fiscal de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla*. Tirant lo blanch. 2023

PORRAS RAMÍREZ, J. M. “Las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla y el conflicto en defensa de la autonomía local. (Comentario a la Sentencia 240/2006, de 20 de Julio)”. *Revista De Derecho Político*, nº 68. 2007.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. “Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico”. *Derecho y conocimiento*, nº 1. 2009.

REQUEJO RODRÍGUEZ, P. “Ceuta y Melilla: ¿ciudades con estatuto de autonomía o comunidades autónomas con estatuto de heteroorganización?”. *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, nº 277. 1998.

ROBLES MORENO, C. D. P. “El pago de la deuda tributaria como medio de extinción de la obligación tributaria”. *Foro jurídico*, nº 6. 2006.

RODRIGUEZ BENIJO, A. “El principio de capacidad económica en una encrucijada”. *Revista española de Derecho Financiero*, nº 191. 2021.

RODRÍGUEZ PEÑA, N. L. “Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la c: Aspectos civiles transposición de modificaciones a la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”. *Ars Iuris Salmanticensis*, nº 2. 2024.

ROMERO FLOR, L. M. “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”. *DIXI*, nº 18. 2013.

ROMERO FLOR, L. M, “El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII)”. *Quincena fiscal*, nº 18. 2017.

RUBIO RAMOS, J. *Manual práctico del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (operaciones interiores)*. Fundación AL .2009.

RUEDA LÓPEZ, N. “Ceuta y Melilla”. *Regímenes fiscales territoriales*. Tirant Lo Blanch, 2011.

RUEDA MANTILLA, D. “Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales”. *Revista Derecho Privado*, nº 51. 2014.

RUIZ RUIZ, J. J. y RUIZ-RICO RUIZ, G. “Ceuta y Melilla”. *Informe Comunidades Autónomas*. 2021.

SALVADOR CODERCH, P. “La Disposición Final Tercera de la Compilación catalana y la técnica legislativa de las remisiones estáticas”. *Anuario de Derecho Civil*, nº 4. 1984.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. “Autonomía, suficiencia financiera y estabilidad presupuestaria en la Hacienda Local”. *Tributos locales*, nº128, 2017.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria” *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero: situación actual y perspectivas de reforma*. Tirant Lo Blanch. 2014.

SÁNCHEZ HUETE, M.A “Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo”. *Quincena Fiscal*, nº 11. 2012.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A. “los servicios de naturaleza compleja en el IVA: prestación única «versus» pluralidad de prestaciones”. *Quincena fiscal*, nº 19. 2016.

SANZ GÓMEZ, R. “El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación”. *Estudios sobre el régimen Económico y Fiscal de Ceuta: Presente y futuro*. Centro Estudios Jurídicos Granada. 2010.

SANTOLAYA BLAY, M. “La neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido: propuestas para su medición. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*”, nº 348. 2012.

SARO GANDARILLAS, F. “La expansión urbana de Melilla: aproximación a su estudio”. *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*, nº 5. 1985.

SARO GANDARILLAS, F. “Municipalidad y Administración Local, antecedentes a la Constitución del Ayuntamiento de Melilla”. *Aldaba: revista del Centro Asociado a la UNED de Melilla*, nº 3, 1984.

SARUEL HERNÁNDEZ. F. “Melilla: su pasado industrial”. En *II Congreso Internacional de Patrimonio Industrial y de la Obra Pública: Patrimonio Industrial: pasado, presente y futuro*. Fundación Patrimonio Industrial de Andalucía, 2018.

SIMÓN ACOSTA, E. “El Impuesto sobre el Valor añadido”. *Tributos estatales, autonómicos y locales*. Consejo General del Poder Judicial. 2001.

TESO GAMELLA, P. T. “La impugnación de los reglamentos: los efectos de la declaración de nulidad”. *Revista de administración pública*, nº 210, 2019.

UREÑA PARDO, F.; OLMEDILLA RAMOS, J. N. “Análisis de la neutralidad del IVA en la viticultura castellano-manchega”. *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*. 1998.

URQUIZU CAVALLÉ, Á. “Medidas tributarias y aduaneras adoptadas para garantizar la adquisición de bienes de material sanitario en la Unión Europea por la covid-19: propuestas y problemas jurídicos”. *Quincena fiscal*, nº 15. 2020.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. “El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales”. *Crónica Tributaria*, nº 124. 2007.

VIDAL MARÍN, T. “Técnica legislativa, inserción de la norma en el ordenamiento jurídico y Tribunal Constitucional”. *Teoría y realidad constitucional*, nº 31. 2013.

VILLAR EZCURRA, M. “La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA”. *Quincena Fiscal*, nº 7. 2014.

YÁÑEZ HENRÍQUEZ, J.” Impuesto al valor agregado eficiencia y crecimiento”. *Revista de estudios tributarios* nº 9. 2014.

## **B) LEGISLACIÓN CONSULTADA.**

Constitución Española. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 311, de 29 de diciembre de 1978.



Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido; base imponible uniforme. “*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*” nº 145, de 23 de junio de 1977.

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. “*Diario Oficial de la Unión Europea*”, nº 347, de 11 de diciembre de 2006.

Reglamento (CE) Nº 1135/88 DEL CONSEJO de 7 de marzo de 1988 relativo a la definición del concepto de "productos originarios" y a los métodos de cooperación administrativa en el comercio entre el territorio aduanero de la Comunidad, Ceuta y Melilla y las Islas Canarias. “*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*” nº 114, de 2 de marzo de 1988.

Reglamento (CE) nº 82/2001 del Consejo, de 5 de diciembre de 2000, relativo a la definición de la noción de "productos originarios" y a los métodos de cooperación administrativa en el comercio entre el territorio aduanero de la Comunidad y Ceuta y Melilla. “*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*” nº 20, de 20 de enero de 2001.

Reglamento (UE) Nº 952/2013 del parlamento europeo y del consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. “*Diario Oficial de la Unión Europea*”, nº 269, de 10 de octubre de 2013.  
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2013-82033>

Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas de 11 de junio de 1985 relativa a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la

Comunidad Europea del Carbón y del Acero. “*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*” nº 302, de 15 de noviembre de 1985.

Decisión 2000/204/CE del Consejo y de la Comisión, de 24 de enero de 2000, relativa a la celebración del Acuerdo euromediterráneo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y el Reino de Marruecos, por otra. “*Diario Oficial de la Unión Europea*”, nº 70, de 18 marzo de 2000.

Tratado de Paz y Amistad (Tratado de Wad Ras), firmado en Tetuán, 26 de abril de 1860. “*Gaceta de Madrid*”, nº157, el 5 de junio de 1860.

Tratado entre España y Marruecos para arreglar las diferencias suscitadas sobre el cumplimiento del Convenio de límites con Melilla de 1859 y el Tratado de Paz de 1860, firmado en Madrid el 30 de octubre de 1861. “*Gaceta de Madrid*”, nº 12, el 12 de enero de 1862.

Convenio entre España y Marruecos para el establecimiento de una Aduana en la frontera de Melilla, firmado en Fez el 31 de julio de 1866. “*Gaceta de Madrid*”, nº 62, el 3 de marzo de 1867.

Ley de 18 de mayo de 1863. “*Gaceta de Madrid*”, nº 140, el 20 de mayo de 1863.

Ley de 30 de diciembre de 1944, por la que se autoriza a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla para percibir como recurso de su Presupuesto ordinario el “Arbitrio sobre importación de mercaderías”. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº2, el 2 de enero de 1945.

Ley de 22 de diciembre de 1955 de bases sobre el régimen económico, y financiero de Ceuta y Melilla. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº359, el 25 de diciembre de 1955.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. “*Boletín Oficial del Estado*” nº 313, de 31 de diciembre de 1963.

Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional. “*Boletín Oficial del Estado*” nº 137, de 9 de junio de 1982.

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. “*Boletín Oficial del Estado*” nº 80, de 03 de abril de 1985.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. “*Boletín Oficial del Estado*” nº303, de 19 de diciembre de 1987.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. “*Boletín Oficial del Estado*” nº31, de 30 de diciembre de 1988.

Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. “*Boletín Oficial del Estado*” nº 73, de 26 de marzo de 1991.

Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. “*Boletín Oficial del Estado*” nº90 de 15 de abril de 1989.

Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. “*Boletín Oficial del Estado*” nº103, de 30 de abril de 1991.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº136, de 7 de junio de 1991.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 312, de 29 diciembre de 1992.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº312, de 29 de diciembre de 1992.

Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº62, el 14 de marzo de 1995.

Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 315, de 31 de diciembre de 1966.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 167, de 14 julio de 1998.

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 313, de 31 de diciembre de 1998

Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 313, de 30 diciembre de 2000.

Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 313, de 31 diciembre de 2001.

Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº313, de 31 de diciembre de 2001.

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. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº313, de 31 de diciembre de 2001.

Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº313, de 31 de diciembre de 2001

Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº313, de 31 diciembre de 2002.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 302, de 18 diciembre de 2003.

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 313, de 31 de diciembre de 2003.

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. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 285, de 29 noviembre de 2006.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 305, de 19 de diciembre de 2009.

Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 53, de 2 de marzo de 2010.

La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº127, de 28 de mayo de 2011.

Ley 31/2011, de 4 de octubre, por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº240, de 5 de octubre de 2011.

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº312, de 28 de diciembre de 2012.

Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. “*Boletín Oficial del Estado*” nº 179, de 27 de julio de 2013.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº288, de 28 noviembre de 2014.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº236, de 2 octubre de 2015.

Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº161, de 4 de julio de 2018.

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 274, de 16 de octubre de 2020.

Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 341 de 21 de diciembre de 2020.

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 85, de 09 de abril de 2022.

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº311 de 28 de diciembre de 2022.

Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y otras normas tributarias. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº124, de 25 de mayo de 2023.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. “*Gaceta de Madrid*”, nº 289, de 16 de octubre de 1885.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. “*Gaceta de Madrid*”, nº 206, de 25 de julio de 1889.

Real decreto nº362 por el que se suprime la Junta de Arbitrios de Melilla, sustituyéndola por una Junta municipal y poniendo en vigor el Estatuto para las Juntas municipales de Ceuta y Melilla, “*Gaceta de Madrid*”, nº 51, el 20 de febrero de 1927.

Real Decreto nº 1067. “*Gaceta de Madrid*”, nº 101, de 11 de abril del 1930.

Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 58, de 27 febrero de 1946.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 314, de 31 de diciembre de 1992.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 251, de 20 octubre de 1993.



Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 154, de 29 de junio de 1994.

Real Decreto-ley 14/1996, de 8 de noviembre, por el que se modifica la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla. “*Boletín Oficial del Estado*” nº 271, de 9 de noviembre de 1996.

Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 176, de 24 de julio de 2001.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 59, de 9 de marzo de 2004.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 126, de 27 de mayo de 2005.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero de 2007. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 78, de 31 de marzo de 2007.

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 289, de 1 de diciembre de 2012.

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, nº 261, de 31 de octubre de 2015.

Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 29, de 6 de diciembre de 2016.

Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 112, de 22 de abril de 2020.

Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 303, de 18 de noviembre de 2020.

Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 151, de 25 de junio de 2021.

Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 221, de 15 de septiembre de 2021.

Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 305, de 22 de diciembre de 2021.

Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 76, de 30 de marzo de 2022.

Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 152, de 26 de junio de 2022.

Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 311, de 28 de diciembre de 2022.

Real Decreto-ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 9, de 11 de enero de 2023.

Real Decreto 332/2023, de 3 de mayo, por el que se regula la compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías con origen o destino en Ceuta y Melilla. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 118, de 18 de mayo de 2023.

Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 310, de 28 de diciembre de 2023.

Ordenanza General de los presidios del Reino, de 14 de Abril de 1834. “*Gaceta de Madrid*”, nº57, de 18 de Abril de 1834.

Orden de 21 de mayo de 1931. “*Gaceta de Madrid*”, nº142, de 22 de mayo de 1931.

Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas. “*Boletín Oficial de Melilla*”, extraordinario nº2, el 30 de diciembre de 2009.

Decreto nº43 de fecha 23 de diciembre de 2014, relativo a aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. “*Boletín Oficial de Melilla*”, extraordinario nº14, el 30 de diciembre de 2014.

Decreto nº 46 de fecha 23 de diciembre de 2014, relativo a aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. “*Boletín Oficial de Melilla*”,

Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 288, de 29 de noviembre de 2016.

Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 115, de 15 de mayo de 2017.

Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 288, de 29 de noviembre de 2019.

Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 317, de 4 de diciembre de 2020.

Decreto N.º 1344 de fecha 17 de diciembre de 2021, relativo a la aprobación definitiva de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (modalidad importación y gravámenes complementarios aplicables sobre las labores del tabaco y ciertos carburantes y combustibles) de la Ciudad Autónoma de Melilla. “*Boletín Oficial de Melilla*”, extraordinario nº4, de 31 de enero de 2022.

Decreto N.º 584 de fecha 30 de abril de 2021, relativa a la aprobación definitiva de la modificación de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre la

producción, los servicios y la importación (operaciones interiores) en la ciudad de Melilla. *“Boletín Oficial de Melilla”*, nº 5857, de 4 de mayo de 2021.

Decreto nº450 de fecha 29 de abril de 2022, relativa aprobación definitiva de la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana de la Ciudad Autónoma de Melilla. *“Boletín Oficial de Melilla”*, nº 5962, de 6 de mayo de 2022.

Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto Sobre el Valor Añadido. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 304, de 21 de diciembre de 2023.

Resolución de 13 de noviembre de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre colaboración entre los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales y los servicios fiscales de la Ciudad Autónoma de Ceuta. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 287, de 28 de noviembre de 1996.

Resolución de 4 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con la Ciudad de Melilla en materia de suministro de información para finalidades no tributarias. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 42, de 18 de febrero de 1996.

Resolución de 4 de febrero de 2022, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Ciudad Autónoma de Melilla, en materia de suministro de información para finalidades no tributarias. *“Boletín Oficial del Estado”*, nº 39, de 15 de febrero de 2022.

Resolución de 14 de febrero de 2024, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda de modificación y prórroga del Convenio con la Ciudad de Melilla, en materia de suministro de información para finalidades no tributarias. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 48, de 23 de febrero de 2024.

Acuerdo del Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria de Melilla para la colaboración en la gestión tributaria entre la AEAT y la Ciudad de Melilla, de 24 de junio de 2002. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomia/CeutaMelilla/ContRelacionados/Reg\\_Fiscal\\_Ceuta\\_Melilla/Colab\\_Estado/acuerdo\\_22\\_06\\_02.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomia/CeutaMelilla/ContRelacionados/Reg_Fiscal_Ceuta_Melilla/Colab_Estado/acuerdo_22_06_02.pdf)

### **C) JURISPRUDENCIA**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 18 de junio de 1975. En el asunto C-94/74.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 5 de febrero de 1976. En el asunto C-87/75.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 27 de febrero de 1980. En el asunto C-171/78.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, 4 de marzo de 1986. En el asunto C-106/84.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 7 de mayo de 1987. En el asunto C-193/85.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta) de 8 de febrero de 1990, en el asunto C-320/88.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 16 de julio de 1992. En el asunto C-163/90.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta), de 7 de diciembre de 1995. En el asunto C-45/94.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta), de 29 de abril de 2004. En el asunto C-387/01.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala), de 21 de febrero de 2006. En el asunto C-419/02.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 22 de diciembre de 2010. En el asunto C-116/10.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA, de 10 de noviembre de 2011. En el asunto C-444/10.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera), de 20 de diciembre de 2017. En el asunto C-529/16.



SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala), de 28 de febrero de 2023. En el asunto C-695/20.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 83/1984, de 24 de julio 1984. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 203, de 24 de agosto de 1984. Disponible en

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 46/1990, de 15 de marzo de 1990. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 85, de 9 de abril de 1990.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 185/1995, de 14 diciembre 1995. “*Boletín Oficial del Estado*”, nº 11, de 12 de enero de 1996.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 3349/1995, de 14 de junio de 1995,

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4091/1995, de 11 de julio de 1995.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, 4143/1995, de 12 de julio de 1995.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, 3967/2011, de 13 de junio de 2011.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, 4333/2022, de 15 de noviembre del 2022.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4650/2022, de 19 de diciembre de 2022.

AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO 6952/2020, de 10 septiembre de 2020.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA  
425/1997, de 14 de octubre de 1997.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOS DE JUSTICIA DE ANDALUCIA,  
1354/1997, de 8 de noviembre de 1997.

SENTENCIA TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA,  
1350/1997, de 8 de noviembre de 1997.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA  
199/1998, de 12 de enero de 1998.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA  
746/2000, de 19 de enero del 2000.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA ANDALUCÍA,  
3237/2004 del 14 de mayo de 2004.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA,  
1379/2007, del 29 de marzo de 2007.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA,  
4936/2021, de 29 de enero de 2021.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN,  
BURGOS, 6438/2006, de 16 diciembre de 2006.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID, 7879/2019, de 13 de junio de 2019.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID, 1770/2023, de 23 de febrero de 2023.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA, 959/2022, de 30 de marzo de 2002.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO 3772/2003, de 3 de octubre de 2003.

SENTENCIA DEL JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SEGOVIA, 6272/2021, de 21 de diciembre de 2021.

SENTENCIA DEL JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SEGOVIA, 3367/2021, de 23 de junio de 2021.

## **D) DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución 00/02818/2015/00/00, del 19 de junio de 2018.

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución 00/05353/2015/00/00, de 25 de octubre de 2018.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución: 00/00390/2016/00/00, de 18 de diciembre de 2019.

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución  
00/00961/2019/00/00, del 18 de diciembre de 2019.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución  
00/05686/2019/00/00, de 18 de mayo de 2022.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución  
00/05260/2020/00/00, del 21 de noviembre de 2022.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución  
00/03994/2020/00/00, del 15 de diciembre de 2022.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, resolución  
00/08716/2021/00/00, del 21 de junio de 2023.

## **E) CONSULTAS LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

Consulta no Vinculante 0001-99 de la DGT.

Consulta no Vinculante 0743-03 a la DGT.

Consulta Vinculante V0045-03 de la DGT.

Consulta Vinculante V0044-06 de la DGT.

Consulta Vinculante V0564-06 de la DGT.

Consulta Vinculante V0397-08 de la DGT.

Consulta Vinculante V0085-09 de la DGT.

Consulta Vinculante V1161-09 de la DGT

Consulta Vinculante V1162-09 de la DGT.

Consulta Vinculante V1577-10 de la DGT.

Consulta Vinculante V0184-11 de la DGT.

Consulta Vinculante V1415-13 de la DGT

Consulta Vinculante V0024-14 de la DGT.

Consulta Vinculante V2949-16 de la DGT.

Consulta Vinculante, V5197-16 de la DGT

Consulta Vinculante V0025-17 de la DGT.

Consulta Vinculante V0556-17 de la DGT.

Consulta Vinculante V2741-17 de la DGT.

Consulta Vinculante V3017-17 de la DGT.

Consulta Vinculante V3320-17 de la DGT.

Consulta Vinculante V0029-18 de la DGT.

Consulta Vinculante V0048-18 de la DGT.

Consulta Vinculante V0760-19 de la DGT.

Consulta vinculante V1053-19 de la DGT.

Consulta Vinculante V3460-19 de la DGT

Consulta Vinculante V0175-20 de la DGT.

Consulta Vinculante V0505-20 de la DGT.

Consulta Vinculante V0663-20 de la DGT.

Consulta Vinculante V1964-20 de la DGT.

Consulta Vinculante V0024-21 de la DGT.

Consulta Vinculante V0145-21 de la DGT.

Consulta Vinculante V1682-21 de la DGT.

Consulta Vinculante V0035-22 de la DGT.

Consulta Vinculante V1428-22 de la DGT.

Consulta Vinculante V2254-22 de la DGT.

Consultas Vinculante V2274-22 de la DGT.

Consultas Vinculante V1753-23 de la DGT.

Consulta Vinculante V3331-23 de la DGT.

## **F) OTROS.**

AGENCIA TRIBUTARIA. Acuerdo del consejo territorial de dirección para la gestión tributaria de melilla para la colaboración en la gestión tributaria entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Ciudad con Estatuto de Autonomía. Disponible en:

[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/CeutaMelilla/ContRelacionados/Reg\\_Fiscal\\_Ceuta\\_Melilla/Colab\\_Estado/acuerdo\\_22\\_06\\_02.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/CeutaMelilla/ContRelacionados/Reg_Fiscal_Ceuta_Melilla/Colab_Estado/acuerdo_22_06_02.pdf) (fecha de última consulta: 13 de marzo de 2024)

AGENCIA TRIBUTARIA. Herramienta para la localización del hecho imponible. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales->

[videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-1-novedades-destacar-2021/localizador.html](https://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s_fdes_d4_v1.jsp&contenido=24461&tipo=6&nivel=1400)

CIUDAD AUTÓNOMA DE MELILLA. Presupuestos de la Ciudad Autónoma. Disponible en:

[https://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s\\_fdes\\_d4\\_v1.jsp&contenido=24461&tipo=6&nivel=1400](https://www.melilla.es/melillaPortal/contenedor.jsp?seccion=s_fdes_d4_v1.jsp&contenido=24461&tipo=6&nivel=1400)

COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA. Seis de cada diez hogares con Internet pagan para ver contenidos audiovisuales online. Disponible en: <https://www.cnmc.es/prensa/panel-servicios-audiovisuales-20230602> .

Consulta Vinculante nº 740 de la Agencia Tributaria Canaria.

CUATRECASAS: Guía para invertir en Ceuta. 2011. Disponible en [https://procesa.es/wp-content/uploads/2019/12/7.1-gpiec\\_es1.pdf](https://procesa.es/wp-content/uploads/2019/12/7.1-gpiec_es1.pdf)

DATA COMEX. Datos de comercio exterior. Disponible en: <https://datacomex.comercio.es>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. Disponible en <https://www.ine.es/dynInfo/Infografia/Territoriales/capituloGraficos.html#!mapa>

MERELO, H. “Ceuta y Melilla aprueban un tipo reducido del 0,5% del IPSI en la industria del juego”. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/ceuta-y-melilla-aprueban-un-tipo-reducido-del-05-del-ipsi-en-la-industria-del-juego/>

MULET GARCÍA, C. Pregunta escrita al Senado. Disponible en: <https://www.senado.es/web/expedientdocblobServlet?legis=14&id=167144>



MULET GARCÍA, C. Pregunta escrita al Senado. Disponible en:  
<https://www.senado.es/web/expedientdocblobServlet?legis=14&id=70033>

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO. Información técnica sobre la valoración en aduana. Disponible en  
[https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/cusval\\_s/cusval\\_info\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm)

PROMESA. Melilla, destino de inversión. 2021. Disponible en  
[https://www.melilla.es/melillaportal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/1\\_801\\_1.pdf](https://www.melilla.es/melillaportal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/1_801_1.pdf)

SEDE ELECTRÓNICA CIUDAD AUTÓNOMA DE MELILLA. Disponible en:  
[https://sede.melilla.es/sta/CarpetaPrivate/doEvent?APP\\_CODE=STA&PAGE\\_CODE=GTLIQS](https://sede.melilla.es/sta/CarpetaPrivate/doEvent?APP_CODE=STA&PAGE_CODE=GTLIQS)