

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2022

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas

Carmen Morón Pérez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

Fecha de recepción: 06-10-2022

Fecha de aceptación: 14-11-2022

RESUMEN:

La existencia de una dualidad de impuestos (IVA e IPSI) va a determinar que, en aquellas operaciones que presentan simultáneamente puntos de conexión con el territorio peninsular español y con las Ciudades Autónomas, pueda devengarse el IVA o el IPSI. A tratar de determinar cuándo se devenga uno u otro, quién será el sujeto pasivo en cada caso, qué impuesto habrá de repercutirse, en su caso, en factura y qué obligaciones formales se exigirán al sujeto pasivo en el IVA cuando la operación realizada no quede sujeta a él, sino al IPSI, se destinan las siguientes páginas.

Palabras clave: IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido), IPSI (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación), Ciudades Autónomas.

ABSTRACT:

In operations related simultaneously with the Iberian Peninsula and with Ceuta or Melilla, VAT or PSTI may accrue. In the work, the operations that originate the VAT and those that originate the PSIT are determined, as well as those taxpayers obligated in each of the taxes.

Key words: VAT (Value Added Tax), PSIT (Production, Services and Import Tax), Autonomous Cities.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Localización de las entregas de bienes: 2.1. En el IVA. 2.2. En el IPSI. 2.2.1. Localización de las operaciones de producción o elaboración. 2.2.2. Localización del consumo de energía eléctrica. 2.2.3. Localización de las entregas de inmuebles. 3. El IVA en las exportaciones peninsulares con destino a una Ciudad Autónoma y en determinadas importaciones a la península procedentes de Ceuta o Melilla. 3.1. El IVA en las exportaciones a Ceuta o Melilla. 3.2. El IVA en determinadas importaciones de una Ciudad Autónoma: Bienes objeto de instalación o montaje, importaciones de bienes que son objeto de ventas a distancia e importaciones en régimen de viajeros. 4. Tratamiento en el IPSI de las exportaciones a la Península de mercancía de las Ciudades Autónomas y de las importaciones a las Ciudades Autónomas de mercancía peninsular. 4.1. El IPSI en las exportaciones a la Península o Baleares. 4.2. El IPSI en las importaciones de la Península o Baleares. 5.-Localización de las prestaciones de servicios. 5.1. Regla general en el IVA y en el IPSI. 5.1.1. Regla general en el IVA. 5.1.2. La aplicación de la regla general a las operadoras de juego online establecidas en las Ciudades Autónomas. 5.1.3. Regla general en el IPSI. 5.1.4. Operaciones sujetas a IVA y a IPSI en función de su localización de acuerdo con la regla general. 5.2. Reglas especiales. 5.2.1. Regla especial para los servicios inmobiliarios. 5.2.2. Regla especial para los servicios de transporte. 5.2.3. Regla especial que atiende al lugar de prestación material del servicio. 5.2.4. Regla especial para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión. 5.2.5. Regla especial para los servicios de mediación. 5.2.6. Regla especial aplicable al arrendamiento de medios de transporte. 6. A modo de conclusión. Bibliografía citada.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, las Ciudades Autónomas no forman parte del territorio de aplicación del IVA, en cuanto que el mismo está integrado por el territorio Peninsular y por el de las Islas Baleares, así como por el mar territorial (12 millas) y el espacio aéreo español¹. Quiere ello decir que el IVA no se aplica, además de en Canarias, ni en Ceuta ni en Melilla. De este modo, cuando una de las operaciones que integran cualquiera de sus tres hechos impositivos se localice en el territorio de las Ciudades Autónomas, no se va a producir el devengo del IVA. Así pues, éste no se va a originar en ninguno de los tres siguientes supuestos:

- Entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de su actividad por empresarios o profesionales establecidos en territorio Peninsular español cuando las mismas se localicen en Ceuta o Melilla².
- La transmisión por parte de un empresario o profesional del poder de disposición sobre un bien mueble corporal expedido o transportado a una Ciudad Autónoma, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro³.
- Las importaciones de bienes a cualquiera de nuestras dos ciudades africanas⁴.

1 Vid. art. 3 LIVA.

2 El hecho imponible correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios lo define el art. 4 LIVA.

3 El hecho imponible correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias, de acuerdo con el art. 15. Uno LIVA, exige que el destino de la mercancía sea siempre el territorio de aplicación del impuesto.

4 El hecho imponible de las importaciones, definido en el art. 18 LIVA, exige la entrada de la mercancía en el "interior del país", concepto que no engloba, de acuerdo con el art. 3. Dos LIVA, a las Ciudades Autónomas.

Por el contrario, quedarán sujetas al IVA:

- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de su actividad por empresarios o profesionales establecidos en Ceuta o Melilla cuando las mismas se entiendan localizadas en territorio de aplicación del IVA el español⁵.
- Las importaciones a la península de mercancía procedente de Ceuta o Melilla⁶, que, además, y a diferencia de lo que ocurre con Canarias, no forman parte de la Unión Aduanera⁷, devengarán los correspondientes derechos arancelarios del arancel aduanero comunitario.

Por su parte, para suplir la inaplicación del IVA en las Ciudades Autónomas, en ellas se aplica otro impuesto distinto, el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI)⁸. El ámbito de aplicación del impuesto lo delimitan los artículos 2 LIPSI, 3 de la Ordenanza Ceuta y 2 de la de Melilla, circunscribiéndolo al territorio de ambas Ciudades Autónomas, pero dejando a salvo lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales. De la lectura de ambas ordenanzas se deduce, no obstante, una importante diferencia en cuanto a la definición del ámbito de aplicación del impuesto, puesto que la de Ceuta incluye dentro del mismo el mar territorial y el espacio aéreo, cosa que no hace la de Melilla. Sin embargo, la ordenanza, como disposición reglamentaria que es, no tiene rango suficiente para determinar el ámbito territorial de un tributo que, al estar sujeto al principio constitucional de reserva de ley, debe venir fijado en una disposición con rango de ley. De este modo, el ámbito territorial de aplicación del IPSI no puede ser otro más que el determinado en el art. 2 de su ley reguladora, es decir, circunscrito al término municipal de ambas Ciudades y excluyendo, por tanto, el mar territorial y el espacio aéreo español. A la misma conclusión, es decir, a excluir del ámbito territorial de aplicación del IPSI el mar territorial y el espacio aéreo, puede llegarse también partiendo del ámbito territorial de aplicación del IVA. Éste viene definido en el art. 3 LIVA, de acuerdo con el cual, como ya apuntamos, su ámbito territorial de aplicación se integra por el territorio del Estado español, incluyendo el mar territorial –12 millas náuticas– y el espacio aéreo; es decir, que todo el mar territorial y el espacio aéreo español forman parte del territorio de aplicación del IVA. Por tanto, la exclusión que el mismo artículo 3 LIVA realiza de Ceuta y Melilla del ámbito territorial de aplicación del IVA debe entenderse referida al territorio

5 El hecho imponible correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresario o profesionales en el desarrollo de su actividad exige que las operaciones se localicen en el territorio de aplicación del impuesto, siendo indiferente donde estén localizados tales empresarios o profesionales; vid. art. 4 LIVA.

6 Vid. art. 18, en relación con el art. 3. Dos, ambos de la LIVA.

7 Vid. art. 25.2 del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas.

8 Regulado 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; y desarrollado por las correspondientes ordenanzas: en Ceuta, el texto refundido vigente se aprobó por la Asamblea el 29-1-2019 (BOCCE extraordinario nº 2, de 30 de enero de 2019), con alguna modificación posterior; en Melilla, la ordenanza vigente fue aprobada, para las operaciones interiores, el 10-2-2019 (BOME nº 5625, de 12 de febrero de 2019) y para la importación y los gravámenes complementarios, el 17-12-21 (BOME extraordinario nº 4, de 31-1-2022).

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

que integra el término municipal, con exclusión del mar territorial y del espacio aéreo⁹.

El IPSI grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios, el consumo de energía eléctrica y las entregas de bienes inmuebles situados en las Ciudades Autónomas, determinándose la base imponible de acuerdo con las normas del IVA y siendo los tipos de gravamen los fijados en la correspondiente ordenanza, que habrán de estar comprendidos entre el 0,5% y el 10%¹⁰. Tiene, por lo tanto, un hecho imponible bastante más restringido que el del IVA, por lo que se refiere a las entregas de bienes muebles, pues mientras que éste grava todas las entregas de bienes que se realizan a lo largo de la cadena de producción y distribución, desde la fabricación hasta la entrega al consumidor final, el IPSI sólo grava, además de la entrega de inmuebles y el consumo de energía eléctrica, la de los bienes muebles que realiza el productor o fabricante establecido en Ceuta o Melilla, dejando, por lo tanto, sin gravar el comercio mayorista y el comercio minorista.

Lo anterior supone que un empresario o profesional establecido en la península podrá realizar el hecho imponible del IPSI cuando entregue un bien inmueble situado en una Ciudad Autónoma, cuando suministre energía eléctrica a un consumidor, o cuando preste un servicio que pueda localizarse en ella, pero no cuando entregue un bien mueble en su territorio. En este último caso, la entrega, desde el punto de vista del IVA, constituirá una exportación, operación interior exenta en el impuesto que otorga el derecho a la deducción del IVA soportado, mientras que, desde el punto de vista del IPSI, constituirá una importación sujeta al mismo.

En definitiva, la existencia de una dualidad de impuestos (IVA e IPSI) va a determinar que, en aquellas operaciones que presentan simultáneamente puntos de conexión con el territorio Peninsular español y con las Ciudades Autónomas, pueda devengarse el IVA o el IPSI. A tratar de determinar cuándo se devenga uno u otro se destinan las páginas que siguen.

⁹ Sobre esta cuestión vid. mi trabajo *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las Ciudades Autónomas: análisis práctico y propuestas de reforma*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, págs. 40 y 41.

¹⁰ Acerca del IPSI, vid., ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., "El régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla", *Impuestos*, nº 10, págs.25-30; SERRANO ANTÓN, F., "Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla", *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 574 y ss; GÓMEZ CABRERA, C. y otros, *El régimen fiscal de la Ciudad Autónoma de Ceuta (Estudio de un privilegiado, pero desconocido régimen impositivo)*, Interservicios, Ceuta, 2005; MORÓN PÉREZ, C., "El régimen fiscal de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro", *Crónica Tributaria*, nº 121, págs. 59-96 y *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las Ciudades Autónomas: análisis práctico y propuestas de reforma*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014. RUBIO RAMOS, J. (2009), *Manual práctico del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (operaciones interiores)*. Fundación AI, Melilla, 2009; SANZ GÓMEZ, R.J., "El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación", en GÓMEZ CABRERA, C. (Coord.), *Estudios sobre el Régimen Económico y Fiscal de Ceuta: presente y futuro*, CEJ-Granada, 2010, págs. 51 y sigs.

2. LOCALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES

2.1. EN EL IVA

Para que se devengue el IVA en una operación interior de entrega de bienes es necesario que la misma se localice dentro del territorio de aplicación del IVA español (península o Baleares)¹¹, siendo el artículo 68 LIVA el que contiene las reglas aplicables a tal efecto. De ellas, sólo interesan a nuestro objeto de estudio las que se refieren a bienes que son objeto de expedición o transporte desde la península a las Ciudades Autónomas o viceversa. De este modo, resultan irrelevantes, por las razones que se indican, las siguientes:

- La regla general de localización de las entregas de bienes, en cuanto que se refiere a la entrega de bienes sin transporte¹².
- La relativa a las entregas de bienes a pasajeros a bordo de un buque, avión o tren, realizadas en el interior de la Comunidad, en cuanto que se aplica a viajes cuyo inicio se encuentre en el territorio de aplicación del IVA y el de llegada en otro "punto de la Comunidad", siendo así que Ceuta y Melilla ni son territorios de aplicación del IVA, ni "puntos" de la Comunidad¹³.
- Las relativas a las ventas a distancia intracomunitarias, al no formar Ceuta y Melilla, a efectos del IVA, parte de la Comunidad y, en consecuencia, no poder considerarse intracomunitaria una venta a distancia con origen o destino en dichas ciudades¹⁴.
- La que se refiere a las ventas en cadena intracomunitarias, por la misma razón indicada en el párrafo anterior¹⁵.

En aplicación del resto de reglas, se localizarán en el territorio de aplicación del IVA y, en consecuencia, quedarán sujetas al mismo, las siguientes entregas entre la Península y Ceuta o Melilla, y viceversa:

1. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser transportados a Ceuta o Melilla con destino al adquirente, cuando el transporte se inicie en la Península o Baleares o cuando, iniciándose en un país tercero, hayan sido previamente objeto de importación a los efectos del IVA español¹⁶. El supuesto se refiere, en suma, a aquellos casos en que un empresario Peninsular vende mercancía con destino a una Ciudad Autónoma, incluso en el caso de que dicha mercancía haya sido previamente importada de un país tercero, supuesto este último en el que se habría realizado también el hecho imponible del IVA a la importación. Así pues, el supuesto abarca tanto los casos en los que es el propio empresario vendedor el que transporta la mercancía hasta una Ciudad

11 Vid. art. 4 LIVA.

12 Vid. art. 68. Uno LIVA.

13 Vid. art. 68. Dos.4º LIVA.

14 Vid. art. 68. Tres a) y b) LIVA.

15 Vid. art. 68. Dos.1º. B LIVA.

16 Vid. art. 68. Dos.1º. A LIVA.

Autónoma, como aquéllos en los que es el cliente el que realiza el transporte o, incluso, cuando es un tercero el que en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos lo lleva a cabo, siendo indiferente el lugar donde esté establecido el adquirente¹⁷. Da cabida también a las compras realizadas en un establecimiento Peninsular por un viajero ceutí o melillense y a las efectuadas por éste en una tienda libre de impuestos de un puerto o aeropuerto o, finalmente, a las que lleve a cabo en un barco o avión durante la travesía con destino a su ciudad. Pues bien, siendo todas ellas operaciones localizadas en el territorio de aplicación del IVA y, por lo tanto, sujetas a él, todas constituyen exportaciones exentas, sin perjuicio de las especificaciones que para algunas de ellas haremos posteriormente, otorgando al exportador el derecho a deducir el IVA soportado. Este primer supuesto de localización, por el contrario, no daría cabida al caso de un empresario Peninsular que vende mercancía a un cliente de Ceuta o Melilla cuando la mercancía es remitida directamente a la Ciudad Autónoma desde un país tercero.

2. Las entregas de bienes muebles corporales importados a la península desde Ceuta o Melilla efectuadas por el importador y, en su caso, por los sucesivos adquirentes¹⁸. En este supuesto existirá una importación¹⁹, sujeta al IVA, y también una entrega interior, igualmente sujeta²⁰.
3. Las entregas de los bienes procedentes de las Ciudades Autónomas, que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en territorio Peninsular y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados²¹. Lógicamente, la entrada a territorio Peninsular de los citados bienes que han de ser objeto de instalación o montaje constituye una importación sujeta también al impuesto, aun cuando exenta para evitar la doble imposición²².
4. Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en territorio Peninsular, ya sea por empresarios o profesionales establecidos en la península o en las Ciudades Autónomas²³.
5. Las ventas a distancia de bienes importados de una Ciudad Autónoma en otro Estado miembro, cuando la península sea el lugar de llegada del bien con destino al cliente²⁴. En este supuesto existirá una importación, sujeta a

17 Por esa razón, la DGT (consulta V1124-16) afirma, en relación a una venta realizada por una empresa madrileña a otra malagueña cuando los bienes vendidos fueron enviados directamente a Melilla, que "las entregas de bienes a que se refiere el escrito de consulta, que son enviados a Melilla para su puesta a disposición a favor de su cliente peninsular constituye una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, pero que estará exenta del Impuesto en las condiciones señaladas al tratarse de una exportación de bienes".

18 Vid. art. 68.2.1º. A LIVA.

19 Vid. art. 18. Uno LIVA.

20 Vid. art. 68. Dos.1º. A) LIVA.

21 Vid. art. 68. Dos.B.2º LIVA.

22 Vid. art. 66.1º LIVA.

23 Vid. art. 68. Dos.B.3º LIVA.

24 Vid. art. 68. Tres.c) LIVA

IVA en el Estado de importación, aunque podrá estar exenta si se aplica el régimen de importación (IOOS)²⁵, y una entrega interior sujeta en España²⁶.

6. Las ventas a distancia de bienes importados de una Ciudad Autónoma a territorio Peninsular, cuando el IVA de dichas ventas se declare mediante el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países²⁷. En este supuesto existirá una importación sujeta al IVA español, pero exenta²⁸ y una entrega interior; esta última sujeta y no exenta.
7. Las entregas por empresarios de las Ciudades Autónomas de gas, electricidad, frío o calor a través de sistemas de distribución o de redes de refrigeración, en los dos siguientes casos²⁹:
 - Cuando el adquirente use o consuma tales bienes en territorio Peninsular, entendiéndose que el consumo se produce en el lugar donde esté situado el correspondiente contador.
 - Cuando se efectúen a un empresario revendedor que tenga su sede de actividad, un establecimiento permanente o su domicilio en territorio Peninsular y tengan como destino dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

2.2. EN EL IPSI

Al igual que ocurre en el IVA, para que se produzca el devengo del IPSI, es necesario que la operación se localice en territorio de aplicación del impuesto³⁰. A tal efecto, las ordenanzas respectivas se remiten a las reglas de localización del IVA³¹. Es, por lo tanto, el art. 68 LIVA, el precepto que contiene los criterios aplicables al IPSI con arreglo a los cuales cabe localizar en territorio ceutí o melillense la producción o elaboración de bienes, la entrega de un inmueble y el suministro de energía eléctrica. Veamos, pues, cada uno de ellos.

2.2.1. Localización de las operaciones de producción o elaboración

Para que se devengue el IPSI por operaciones de producción o elaboración es necesaria la concurrencia simultánea de los dos siguientes criterios de localización³²:

25 Vid. art. 143.c.bis de la Directiva 112/2006/CE.

26 Vid. art. 138 de la Directiva 112/2006/CE

27 Vid. art. 68. Tres.d) LIVA y Título IX, Capítulo XI, Sección 4ª LIVA.

28 Vid. art. 66.4º LIVA.

29 Vid. art. 68. Seis LIVA.

30 Vid. art. 3 LIPSI.

31 Vid. art. 22 de la Ordenanza de Ceuta y art. 9 de la Ordenanza de Melilla

32 Así resulta de la relación entre los arts. 3.a) y 11 LIPSI. A tal efecto hay que tener en cuenta que, aunque a diferencia de lo que ocurre con las prestaciones de servicios, en cuanto a las entregas la LIPSI no se remite expresamente a las reglas de localización del IVA, éstas sí resultan aplicables en virtud de lo dispuesto en las respectivas ordenanzas –art. 22 de la ceutí y 9 de la melillense–.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

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

Ello supone que se entenderá realizado el hecho imponible del IPSI por operaciones de producción o elaboración en los tres siguientes supuestos³³:

1. Cuando no existe expedición o transporte de los bienes producidos o elaborados en Ceuta o Melilla y los mismos son puestos a disposición del adquirente dentro de la Ciudad Autónoma³⁴.
2. Cuando dichos bienes producidos o elaborados en las Ciudades Autónomas son objeto de expedición o transporte fuera de las mismas, siempre que éste se inicie en Ceuta o Melilla³⁵. No obstante, en este caso, como veremos después, normalmente estaremos ante una exportación y, por lo tanto, la operación quedará exenta.
3. Cuando los bienes producidos o elaborados en las Ciudades Autónomas son objeto de instalación o montaje siempre que concurren las siguientes circunstancias³⁶:
 - a. Que la instalación o montaje sea previa a la puesta a disposición.
 - b. Que se ultime dentro de Ceuta o Melilla.
 - c. Que implique inmovilización de los bienes.

En definitiva, el hecho imponible del IPSI se realizará por las entregas destinadas a la Península o a Baleares, cuando tengan por objeto bienes producidos o elaborados en Ceuta o Melilla. En tal caso, además, existirá una exportación, con lo que tales entregas quedarán exentas del Impuesto³⁷, pudiendo los exportadores solicitar de los Servicios Fiscales de su Ciudad, al iniciar los trámites aduaneros de la exportación, el IPSI ingresado en la importación de los bienes que exportan. Además, la entrada a la Península o Baleares de los bienes procedentes de Ceuta o Melilla devengará el correspondiente IVA a la importación, amén de los correspondientes derechos arancelarios.

33 Vid. mi trabajo *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación...*, *op. cit.*, págs. 105 y sigs.

34 Vid. art. 68. Uno LIVA.

35 Vid. art. 68. Dos LIVA.

36 Vid. art. 68. Dos.2º LIVA.

37 De acuerdo con el art. 8 LIPSI, la producción o elaboración de bienes muebles corporales y las prestaciones de servicios relacionadas con la exportación se declaran exentas del IPSI cuando los bienes o servicios sean exportados definitivamente en régimen comercial al resto del territorio nacional o al extranjero.

2.2.2. Localización del consumo de energía eléctrica

El consumo de energía eléctrica se localizará en Ceuta o Melilla cuando así resulte de aplicar las reglas que el LIVA destina a localizar las entregas de energía eléctrica³⁸. A tal efecto, como ya hemos visto, la LIVA establece unas reglas de localización para las entregas de electricidad a revendedores y a consumidores. De acuerdo con ellas las entregas a revendedores se localizan donde esté establecido el adquirente revendedor. Por su parte, las entregas a consumidores se localizarán donde tenga lugar el consumo, es decir, donde se encuentre el contador en el que se efectúe la medición.

Obviamente, de ambas reglas de localización, al consumo de energía eléctrica en el IPSI sólo le será de aplicación la segunda. La razón es que la entrega de electricidad a los revendedores no está sujeta al impuesto, puesto que, si la realizan los productores, la ley declara expresamente su no sujeción³⁹ y si la efectúan otros sujetos que no sean productores estaremos ante la entrega de un bien corporal por quien no lo ha producido, operación que tampoco está sujeta.

En definitiva, el consumo de energía eléctrica que se produzca en una Ciudad Autónoma quedará sujeto al IPSI siempre y, por lo tanto, también cuando la empresa suministradora esté establecida en territorio Peninsular o Baleares.

2.2.3. Localización de las entregas de inmuebles

Por último, las entregas de inmuebles se localizarán en una Ciudad Autónoma cuando los mismos estén situados en ella⁴⁰. Así pues, la entrega de un inmueble situado en Ceuta o Melilla por un empresario o profesional establecido en Península o Baleares quedará sujeta al IPSI.

A estos efectos, no obstante, hay que tener en cuenta que el concepto de entrega de inmuebles difiere en el IVA y en el IPSI. En el IPSI por entrega de bienes inmuebles se entiende cualquiera de las dos siguientes operaciones⁴¹:

1. La construcción y ejecución de obras inmobiliarias.
2. La transmisión de bienes inmuebles.

Hay, por lo tanto, una clara diferencia respecto de la consideración de las ejecuciones de obra inmobiliarias en el IPSI y en el IVA. En el IVA las ejecuciones de obra referidas a edificaciones constituyen entregas de bienes *“cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40% de la base imponible”*⁴² y prestaciones de servicios

38 Vid. arts. 23 de la Ordenanza ceutí y 9 de la melillense.

39 Vid. art. 3.d) LIPSI.

40 Vid. art. 3.c) LIPSI.

41 Así resulta de los artículos 3.c) LIPSI, 5. Uno.3) de la Ordenanza de Ceuta y 3.1.3 de la Ordenanza de Melilla.

42 Vid. art. 8. Dos.1º LIVA.

cuando no se supere dicho porcentaje⁴³. Por el contrario, en el IPSI toda ejecución de obra inmobiliaria constituye una entrega de bienes. Además, en él las ejecuciones de obra no pierden la consideración de entregas aun cuando el que las ejecute materialmente no sea el adjudicatario directo de las mismas, sino un contratista o subcontratista. En este caso, el contratista deberá repercutir el IPSI correspondiente al contratante, aplicando el tipo impositivo al precio de la contrata. Ulteriormente, el contratante –adjudicatario de la obra– deberá repercutir al dueño de la misma el IPSI correspondiente al precio total de la obra que contrataron entre ambos⁴⁴.

3. EL IVA EN LAS EXPORTACIONES PENINSULARES CON DESTINO A UNA CIUDAD AUTÓNOMA Y EN DETERMINADAS IMPORTACIONES A LA PENÍNSULA PROCEDENTES DE CEUTA O MELILLA

3.1. EL IVA EN LAS EXPORTACIONES A CEUTA O MELILLA

Según ya hemos apuntado, el tránsito de bienes de la Península a las Ciudades Autónomas constituye una operación de entrega localizada en el territorio de aplicación del IVA, aunque exenta⁴⁵, por tratarse de una exportación, y sin perjuicio del derecho del exportador a deducir el impuesto soportado⁴⁶. Ahora bien, el hecho de que la exportación esté exenta del IVA no exime al exportador del cumplimiento de las tres siguientes obligaciones formales⁴⁷:

1. Presentar la Declaración aduanera en la Aduana española, para lo que deberá disponer del preceptivo número de registro e identificación de los operadores económicos asignado por la autoridad aduanera (número EORI)⁴⁸.
2. Declarar la base imponible de la operación en el modelo de declaración del IVA⁴⁹.

43 Vid. art. 11. Dos. 6º LIVA.

44 Vid. Resolución de 17 de mayo de 2007 del Consejero de Economía y Hacienda de la Ciudad Autónoma de Ceuta.

45 Vid. art. 21 LIVA.

46 Vid. art. 94. Uno.1º.c) LIVA. Muy ilustrativo sobre la tributación de los intercambios comerciales entre la Península y las Ciudades Autónomas es el trabajo de MUÑOZ ROYÁN, J.A., "Régimen de intercambios y reglas de origen entre la Comunidad y Canarias, Ceuta y Melilla", Aduanas nº 353, págs. 21 y sigs.

47 Sobre el tratamiento de las exportaciones en el IVA, por su claridad, vid. URQUIZU CABALLÉ, A., *Aspectos jurídicos y financieros de la inversión empresarial española en China*, Bosch, Barcelona, 2012.

48 El EORI se regula en el artículo 9 del 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 (DO L 269, 20 de octubre de 2013, págs. 1-101), en los artículos 3 a 7 del RDCAU (Reglamento Delegado de la Comisión (UE) 2015/2446 de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento UE Nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (DO L343, 29 de diciembre de 2015, págs. 1-557) y en los artículos 6 y 7 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de 24 de noviembre de 2015 de la Comisión que establece normas detalladas para la aplicación de determinadas disposiciones del 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 (DO L 343, 29 de diciembre de 2015, págs. 558-893).

49 Casillas 60 del modelo 303, aprobado por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, o 72 del modelo 322, aprobado por Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre.

3. Deberá emitir factura sin IVA, pero haciendo referencia al art. 21 LIVA o indicando que se trata de una operación exenta⁵⁰.

Asimismo, también ya vimos que las entregas de bienes realizadas a bordo de buques o aeronaves durante el trayecto Península/Ciudades Autónomas o en las tiendas libres de impuestos que existen en los puertos y aeropuertos españoles con conexiones a dichas Ciudades, constituyen operaciones sujetas al IVA, por localizarse dentro de su territorio de aplicación, pero igualmente exentas, por tener la misma consideración de exportaciones. A pesar de la exención, el prestador tiene la misma obligación de incluir la base imponible de la operación en el modelo de declaración de IVA –salvo que se encuentre en el Régimen de Recargo de Equivalencia– y la de expedir factura sin IVA, pero haciendo referencia a la exención.

De mismo modo, cuando un viajero residente en una Ciudad Autónoma adquiere bienes en un establecimiento Peninsular para uso propio o para regalo⁵¹ y los transporta a su lugar de residencia, se va a producir también una exportación, que igualmente se declara exenta. Sin embargo, a pesar de ello, en este supuesto se va a devengar el IVA en el momento de la entrega, que le será repercutido en la correspondiente factura, de tal modo que la exención “*se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado*”⁵². El procedimiento para obtener la devolución es el siguiente⁵³:

- La aduana visa el documento electrónico de devolución emitido por el vendedor, acreditando así la salida de los bienes.
- Se remite dicho documento electrónico visado por la aduana al proveedor quien deberá reembolsar el IVA al cliente, por cheque, transferencia, abono en tarjeta de crédito o por cualquier otro medio, en un plazo de 15 días.
- También cabe obtener el reembolso en las entidades colaboradoras autorizadas a quienes se entregará el documento de devolución visado. Posteriormente, es la entidad la que reclamará el IVA al proveedor.

3.2. EL IVA EN DETERMINADAS IMPORTACIONES DE UNA CIUDAD AUTÓNOMA: BIENES OBJETO DE INSTALACIÓN O MONTAJE, IMPORTACIONES DE BIENES QUE SON OBJETO DE VENTAS A DISTANCIA E IMPORTACIONES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

Ya hemos comentado también que la entrada a la Península, Baleares o Canarias de bienes procedentes de una Ciudad Autónoma constituye una importación y,

50 Vid. art. 6.1.j) del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

51 Lo que literalmente exige el art. 21.A LIVA es que “el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial”, es decir, que “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”.

52 La ley la denomina devolución a exportadores en régimen de viajeros, vid. art. 117 LIVA.

53 Sobre el mismo vid. CALVO VERGEZ, J., “El nuevo régimen de devolución de los viajeros: principales cuestiones derivadas de su implantación”, Quincena Fiscal nº. /2020.

como tal, va a originar el devengo del IVA⁵⁴. No obstante, siendo esta la regla, conviene hacer referencia a algunos supuestos particulares que la excepcionan; tales son los relativos a bienes que han de ser objeto de instalación o montaje, a las importaciones de bienes que son objeto de ventas a distancia y a las importaciones en régimen de viajeros.

Los bienes procedentes de Ceuta o Melilla que van a ser objeto de instalación o montaje en la Península, cuando se cumplan los requisitos a los que ya hicimos referencia, constituyen entregas sujetas a IVA⁵⁵, mientras que su importación se declara exenta⁵⁶. No obstante, a pesar de la exención, el proveedor deberá presentar la Declaración aduanera de importación en la Aduana española⁵⁷, para lo que deberá disponer del preceptivo número de registro e identificación de los operadores económicos asignado por la autoridad aduanera (número EORI). Además, lógicamente, deberá ser declarado el IVA devengado por la entrega, debiendo distinguir dos supuestos, según que el destinatario Peninsular de la operación sea, o no, un empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA. Si no lo fuera, sería el proveedor ceutí o mellillense el que tendría que declarar el IVA en el correspondiente modelo 303 y emitir la oportuna factura en la que se repercutiría el Impuesto. Si lo fuera, sería el cliente⁵⁸ el que tendría que declarar el IVA devengado por "inversión del sujeto pasivo"⁵⁹ y la factura no llevaría IVA, debiendo contener la mención "inversión del sujeto pasivo"⁶⁰.

Cuando tiene lugar una venta a distancia de un bien importado de Ceuta o Melilla en otro Estado miembro, siendo la Península o Baleares el lugar de llegada con destino al cliente, existirá una importación sujeta a IVA en el Estado de importación⁶¹ y una entrega interior sujeta en España⁶². De este modo, el vendedor deberá presentar la correspondiente declaración aduanera en la Aduana del Estado miembro de entrada de la mercancía, para lo que deberá disponer de un número de registro e identificación de los operadores económicos (número EORI) otorgado por ella, e ingresar el IVA devengado en la importación; igualmente, deberá declarar e ingresar en España el IVA devengado por la operación interior, que será repercutido en la correspondiente factura. Ahora bien, si el importe de los bienes importados no excede de 150 euros y se aplica el régimen de importación

54 Sobre el IVA en las importaciones, por su claridad, vid. URQUIZU CABALLÉ, A., *Aspectos jurídicos y financieros de la inversión empresarial española...*, op. cit., págs. 263 y sigs.

55 Vid. art. 68. Dos.B.2º LIVA.

56 Vid. art. 66.1º LIVA.

57 Vid. arts. 158 y sigs. CAC.

58 Éste sería el sujeto pasivo al proceder su inversión de acuerdo con el art. 84. Uno.2º LIVA. Sobre dicha inversión vid. DE MIGUEL CANUTO, E., "El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA", *Información Fiscal* nº. 110/2012, págs. 11-32.

59 En las casillas 12 y 13 –53 en el régimen simplificado– del modelo 303, 23 y 24 del modelo 322 o en el modelo 309 –en los regímenes especiales del recargo de equivalencia, de agricultura, ganadería y pesca o si el cliente únicamente realiza operaciones que no originan el derecho a deducir–.

60 Vid. art. 6.1.m) del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

61 Vid. art. 30 Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

62 Vid. art. 68.3.c) LIVA.

(IOSS), la importación estará exenta⁶³. En tal caso, la empresa que materialmente introduce las mercancías en la UE (empresa de transporte urgente, servicio de correos o agente de aduanas) deberá presentar la declaración aduanera de envíos de escaso valor, indicando que la importación queda exenta⁶⁴. Por su parte, el vendedor deberá ingresar el IVA correspondiente a dicha venta a través de la Ventanilla Única (IOSS), para lo cual deberá estar previamente identificado en España a efectos de dicho régimen y haber obtenido el preceptivo número de identificación (NIOSS). Igualmente, el citado vendedor deberá declarar la base imponible de la entrega en el modelo de declaración⁶⁵.

En el caso de que, en la venta a distancia de un bien procedente de Ceuta o Melilla con destino al cliente en Península o Baleares, la importación se realice a través de la Aduana española, hay que distinguir si a la operación se le aplica, o no, el régimen de importación (IOSS). Si se aplica, la importación queda exenta⁶⁶, tributando en España la entrega al consumidor⁶⁷. Si no se aplica, tributa la importación⁶⁸, localizándose la entrega al consumidor fuera⁶⁹. En el primer caso, la empresa que materialmente introduce los bienes (empresa de transportes, correos o mensajería) deberá presentar en la Aduana española la declaración aduanera de envíos de escaso valor H7, señalando que la importación está exenta y el vendedor tendrá que ingresar el IVA a través de la Ventanilla Única y consignar la base imponible en el modelo de declaración⁷⁰, repercutiendo el impuesto devengado en factura. En el caso de que a la venta a distancia no se le aplique el régimen IOSS, es la importación lo que tributa en España, debiendo el importador presentar la correspondiente Declaración aduanera en la Aduana Española e ingresar el IVA a la importación, bien ingresando el importe liquidado por la Aduana en el modelo 031 o bien incluyendo la cuota devengada en la autoliquidación del periodo en el que se le notifique dicho importe⁷¹, si se trata de empresarios con periodo mensual⁷² que hayan optado por ello en el modelo de declaración censal⁷³. Finalmente, la base imponible de la entrega al consumidor deberá consignarla el vendedor en el modelo de declaración⁷⁴, girando la factura sin IVA.

Hay que tener en cuenta, no obstante, en relación con los casos anteriores, que cuando un empresario o profesional facilite a través de una interfaz electrónica la

63 Vid. art. 66.4º LIVA.

64 Vid. sobre la importación de bienes de escaso valor el documento elaborado por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, *Importación y exportación de envíos de escaso valor: Conjunto de medidas sobre el IVA del comercio electrónico (orientaciones para los Estados miembros y el sector comercial)*, Bruselas, 2021, págs. 14 y sigs.

65 Casilla 124 del modelo 303.

66 Vid. art. 66. 4º LIVA.

67 Vid. art. 68.3.d) LIVA.

68 Vid. art. 18 LIVA.

69 Vid. art. 68. Dos.1º. A) LIVA.

70 Casilla 124 del modelo 303.

71 Casilla 77 del modelo 303 o del 322, según proceda.

72 Vid. art. 71.3 RIVA.

73 Vid. art. 74 RIVA.

74 Casilla 123 del modelo 303, "Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única".

venta a distancia de bienes importados de Ceuta o Melilla cuyo valor no exceda de 150 euros o la entrega de bienes en Península o Baleares por parte de un empresario o profesional establecido en una Ciudad Autónoma a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, se entiende que el empresario o profesional titular de la interfaz ha recibido y entregado los bienes, debiendo vincularse el transporte de los bienes a la entrega efectuada por él. Esto supone que existirá una entrega del vendedor al titular de la interfaz y otra de éste al cliente, con las consecuencias lógicas según haya existido, o no, importación en uno u otro Estado y la venta esté sujeta, o no, al régimen de importación (IOSS)⁷⁵.

Por lo que respecta a las importaciones "en régimen de viajeros" procedentes de Ceuta o de Melilla, se declaran exentas las importaciones de bienes procedentes de terceros países contenidas en los equipajes de los viajeros, siempre que dichas importaciones no tengan carácter comercial y que el valor de los bienes no exceda por persona de 300 € o de 430 si la entrada es por barco o avión (150 €, en todo caso, para los viajeros menores de 15 años)⁷⁶.

4. TRATAMIENTO EN EL IPSI DE LAS EXPORTACIONES A LA PENÍNSULA DE MERCANCÍA DE LAS CIUDADES AUTÓNOMAS Y DE LAS IMPORTACIONES A LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE MERCANCÍA PENINSULAR

4.1. EL IPSI EN LAS EXPORTACIONES A LA PENÍNSULA O BALEARES

La producción o elaboración de bienes muebles corporales y las prestaciones de servicios se declaran exentas del IPSI, en los términos previstos en la LIVA, cuando los bienes o servicios sean exportados definitivamente en régimen comercial⁷⁷, lo que, en definitiva, supone que no van a tributar en el IPSI las exportaciones, las operaciones asimiladas ni sus servicios accesorios, cuando constituyan una expedición comercial que tenga a la Península o a Baleares como destino. No obstante, existen algunas diferencias entre el IPSI y el IVA, en cuanto al tratamiento de las exportaciones. Básicamente las tres siguientes: la relativa a la deducción del impuesto soportado por el exportador; que sólo se declaran exentas las exportaciones en régimen comercial, lo que supone excluir las que se producen en régimen de viajeros; y que también se excluye la exención de alguna exportación en régimen comercial.

En cuanto a la primera, en el IPSI, a diferencia del IVA, el impuesto soportado no siempre va a poder ser deducido por el exportador que sólo podrá deducirlo cuando los bienes que exporta hayan sido producidos o fabricados por él,

⁷⁵ Sobre ello vid. DE MIGUEL CANUTO, E., "Operaciones a distancia y operadores de plataforma ante el IVA", *Quincena Fiscal* nº. 1/2022.

⁷⁶ Vid. art. 35 LIVA.

⁷⁷ Vid. art. 8.1 LIPSI.

o cuando los haya importado, pero no cuando los haya adquirido en la Ciudad Autónoma⁷⁸.

Para que el IPSI pueda ser deducido es necesario que los bienes en cuya adquisición se soportó el Impuesto se destinen a la realización de operaciones que dan derecho a deducción, siendo tales operaciones, exclusivamente, las sujetas y no exentas de elaboración o producción de bienes muebles corporales y las exportaciones, siempre que estén exentas⁷⁹. Queda claro, por lo tanto, que si el Impuesto se soportó en adquisiciones que se destinan a la prestación de servicios, a la entrega de inmuebles o a la producción de energía eléctrica, no hay derecho a su deducción. Por el contrario, podría plantearse la duda de si los comerciantes que realicen actividades exportadoras pueden deducir el IPSI soportado en la adquisición de los bienes objeto de exportación. En una lectura apresurada de la normativa puede parecer que sí, en la medida que se reconoce el derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición o importación de bienes que se destinan a la exportación⁸⁰. Eso es, por otra parte, lo que ocurre en el IVA, puesto que el empresario que exporta puede deducir en todo caso el IVA soportado, de tal modo que el bien objeto de exportación sale siempre libre del impuesto. Sin embargo, en el IPSI, a pesar de lo que a primera vista pueda parecer, la conclusión es otra, puesto que el primer requisito para poder deducir el impuesto es ser sujeto pasivo del mismo y para ello es imprescindible realizar operaciones sujetas, requisito que no concurre en el comerciante. En el IVA el comerciante que exporta está realizando entregas sujetas al impuesto, sin perjuicio de que no tributen por constituir, además, exportaciones exentas. En el IPSI, por el contrario, el comerciante que exporta no realiza operaciones sujetas, puesto que las únicas entregas que lo están son las que efectúan los productores o fabricantes, no los comerciantes. Ahora bien, si el comerciante importa bienes, realiza una operación gravada y, por tal razón, cuando exporte esos bienes, podrá solicitar la deducción del impuesto soportado que, al no existir impuesto devengado, se traducirá en su devolución.

La segunda diferencia relativa a las exportaciones es que la LIPSI circunscribe la exención a las exportaciones "en régimen comercial", por lo que no se aplica la establecida para el régimen de viajeros. Cabe presumir que la justificación de esta exclusión se encontraría en la imposibilidad de aplicar la exención, en cuanto que el comercio está no sujeto. Técnicamente, en el IPSI, el viajero que compra en las tiendas de las Ciudades Autónomas no ha ingresado o soportado impuesto alguno, por lo que no cabría hablar de "devolución" propiamente dicha. Sin embargo, lo cierto es que una parte del precio que paga se integra por el IPSI satisfecho en la importación o devengado en la entrega efectuada por el productor o fabricante, más la parte proporcional correspondiente a todas aquellas cuotas no deducibles que hayan podido devengarse a lo largo de la cadena –prestaciones de servicios o

78 Sobre este aspecto vid. mi trabajo *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación...*, *op. cit.*, págs. 206 y sigs.

79 Vid. art. 20 LIPSI.

80 Vid. art. 20.1 LIPSI.

adquisiciones inmobiliarias—. Por ello, podría regularse el derecho del viajero, que durante su estancia adquiere bienes en Ceuta o Melilla, a obtener de la Hacienda de las Ciudades Autónomas el reembolso de una compensación por el impuesto que, de forma encubierta, ha satisfecho englobado en el precio. El importe de dicha compensación podría ser el tipo impositivo aplicable a los bienes adquiridos cuando son importados o producidos, sobre una base que sería: el precio de compra, minorado en un porcentaje equivalente al valor añadido a lo largo de la cadena de producción-distribución, menos el importe de la compensación. Técnicamente, por lo tanto, sería posible cuantificar esa compensación; la dificultad estaría en el establecimiento del porcentaje que representa el valor añadido⁸¹.

Por último, a diferencia de lo que ocurre en el IVA, en el IPSI se excluye también la exención de las siguientes exportaciones en régimen comercial⁸²:

- a) Las destinadas a las tiendas libres de impuestos, así como las destinadas a ventas efectuadas a bordo de medios de transporte que realicen la travesía entre el territorio Peninsular español y cualquiera de las Ciudades Autónomas –o entre una Ciudad y otra–.
- b) Las provisiones de a bordo de Labores de Tabaco con destino a los medios de transporte que realicen la travesía entre la Península y una de las Ciudades Autónomas –o entre una y otra Ciudad–.

4.2. EL IPSI EN LAS IMPORTACIONES DE LA PENÍNSULA O BALEARES

El IPSI grava las importaciones de bienes muebles corporales, es decir, su simple entrada en el ámbito territorial de las Ciudades Autónomas, siendo irrelevante su procedencia, el fin a que se destinen o la condición del importador⁸³. Ello permite someter a gravamen no sólo la importación legal, sino también la entrada ilícita de mercancías, una vez que la misma es descubierta por las autoridades locales. Por lo tanto, la entrada a Ceuta o Melilla de un bien procedente de la Península o Baleares será gravada como una importación en el IPSI. Sin embargo, se declaran exentas aquellas importaciones que lo están también en el IVA y, además, como especificidad propia, la LIPSI concluye que *"en todo caso, se asimilarán, a efectos de esta exención –se refiere a la de las importaciones–, las que resulten de aplicación a las operaciones interiores"*. Se trata de que un bien cuya producción interior quede exenta, lo esté también cuando el mismo es importado. Con ello se pretende evitar que el IPSI pueda ser considerado una exacción equivalente a un derecho de aduana, lo que ocurriría si la entrada de un bien tributara y la producción interior del mismo no. Así pues, el objetivo último de este precepto es evitar la vulneración del Derecho comunitario que, como sabemos, prohíbe las exacciones de efecto equivalente⁸⁴.

81 Sobre esta cuestión vid. mi trabajo *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación...*, op. cit., págs. 251 y sigs.

82 Vid. art. 8.2 LIPSI.

83 Vid. art. 17 LIPSI.

84 Sobre la repercusión que la prohibición de exacciones de efecto equivalente tuvo en el régimen de la imposición indirecta de las Ciudades Autónomas y, en consecuencia, en la aparición del IPSI,

Otra exención, con una gran repercusión práctica, es la aplicable en las importaciones en régimen de viajeros, que rige en el IPSI en los mismos términos establecidos en la ley del IVA⁸⁵. El art. 35 de la Ley del IVA declara exentas las importaciones de bienes contenidas en los equipajes de los viajeros, siempre que dichas importaciones no tengan carácter comercial y que el valor de los bienes no exceda por persona de 300 € o de 430 si la entrada es por barco o avión (150 €, en todo caso, para los viajeros menores de 15 años). Hasta el mes de octubre de 2013, dichos topes regían también para Ceuta y Melilla, ya que la LIPSI se remitía a ellos. Sin embargo, la ley de 26 de julio de 2013 modificó la LIPSI, cuyo artículo 9 establece ahora lo siguiente: "En las importaciones de bienes en régimen de viajeros la exención se aplicará en los mismos términos y cuantías que los previstos para las importaciones de bienes en régimen de viajeros en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las ciudades de Ceuta y Melilla podrán, en sus respectivas ordenanzas fiscales, reducir dicha cuantía, si bien, la mínima resultante no podrá ser inferior a 90.15 euros". Pues bien, al amparo de la nueva redacción del precepto, se han modificado las ordenanzas del IPSI y se ha establecido el tope para la exención de las importaciones en régimen de viajeros, para Ceuta, en la citada cantidad de 90,15 €⁸⁶ y para Melilla, en 100€, si la entrada del viajero es por mar o aire o en 300 €, si es por tierra⁸⁷.

5. LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

5.1. REGLA GENERAL EN EL IVA Y EN EL IPSI

5.1.1. Regla general en el IVA

Para localizar las prestaciones de servicios, como es sabido, la LIVA establece una regla general y una serie de reglas especiales, de tal modo que aquélla se aplica en defecto de estas últimas. Dicha regla general, contenida en el art. 69 LIVA, distingue según que el destinatario sea, o no, un empresario o profesional. Se ha de tener en cuenta que, respecto de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, la ley considera empresarios o profesionales actuando como tales, respecto de todos los servicios que reciban, a aquellos que realicen conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas y a las personas jurídicas que no actúen

vid. NÚÑEZ PÉREZ, G., "Análisis comparativo del Régimen Fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias", en *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 228; CUATRECASAS, *Guía para invertir en Ceuta*, P.R.O.C.E.S.A, 2003, págs. 20 y sigs.; DOCAVO ALBERTI, L., "Principio de primacía del Derecho Comunitario en relación con la aplicación del IVA en Ceuta y Melilla", *Impuestos*, 3/88, págs. 134 y sigs.; ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., "El régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla", *Impuestos*, nº 10/93, págs. 25 y sigs.; GÓMEZ CABRERA, C., "Gravámenes complementarios sobre el tabaco y los hidrocarburos y exacciones de efecto equivalente", en *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla*, *op. cit.*, págs. 212 y sigs.

⁸⁵ Respecto de las exenciones en el IVA en el régimen de viajeros, vid. CARBAJO VASCO, D., "Exenciones en el IVA en régimen de viajeros", *Práctico IVA*, 2021, V/LEX.

⁸⁶ Vid. art. 16 de su ordenanza.

⁸⁷ Vid. art. 21 de su ordenanza.

como empresarios o profesionales pero que tengan asignado un NIF-IVA por la administración tributaria⁸⁸. Esta última regla permitiría considerar, a efectos de las reglas de localización de las prestaciones de servicios exclusivamente, empresario actuando en el desarrollo de su empresa, a una Administración Pública o a una fundación o asociación que recibe un servicio para una actividad que no está sujeta al impuesto, siempre y cuando tenga asignado un NIF-IVA⁸⁹.

En el primer caso, esto es, cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúa como tal, la operación se localiza en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando el mismo tiene en él la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual, siempre que el servicio prestado tenga por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste⁹⁰. De este modo, de acuerdo con la regla general, siempre que un empresario o profesional establecido en Ceuta preste un servicio a un empresario o profesional que esté relacionado con la sede, un establecimiento o el domicilio o residencia que dicho destinatario tenga en Península o Baleares, el citado servicio se localizará en territorio de aplicación del IVA y, por lo tanto, salvo que resulte de aplicación una de las reglas especiales, quedará sujeto al mismo. Por el contrario, si el prestador es un empresario o profesional establecido en Península o Balea-

88 Vid. art. 5. Cuatro LIVA. El NIF-IVA deberán solicitarlo, conforme al 25 RGGI, las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias. Sobre él vid. DE MIGUEL CANUTO, E., "Las actuaciones de los entes públicos en el IVA", Quincena Fiscal nº 15-16, págs. 19-38.

89 Por ser de interés a nuestro objeto de estudio, nos referimos a la Resolución DGT 2188/2012 que analiza la localización de los servicios profesionales prestados al Ayuntamiento de Melilla, en función de que se presten por personas con despacho en la Península o en la Ciudad Autónoma y concluye del siguiente modo: "A. Cuando la entidad consultante no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española: Los servicios de asesoría prestados a la Ciudad Autónoma consultante por un profesional de la abogacía se localizan allí donde el destinatario del servicio tenga la sede de su actividad, o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste. Por tanto, si el consultante está establecido en una Ciudad Autónoma, los servicios descritos no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y sí están sujetos al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. Es indiferente que el prestador del servicio sea un profesional persona física o una persona jurídica.

B. Cuando la entidad consultante no actúe como empresario o profesional ni tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española: Los servicios de asesoría prestados al consultante por un profesional de la abogacía cuando la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Los servicios de asesoría prestados al consultante por un profesional de la abogacía cuando la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en la Ciudad Autónoma, estarán sujetos al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. Las conclusiones no cambian sea el prestador del servicio un profesional persona física o persona jurídica".

90 Sobre la regla general para localizar las prestaciones de servicios, vid. FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L., *Practicum Fiscal*, V-Lex, 2016, págs. 715 y sigs.

res y el receptor es un empresario o profesional ceutí o melillense, la operación quedará localiza fuera del territorio de aplicación del IVA y, en consecuencia, no quedará sujeta al mismo.

Por su parte, si el destinatario del servicio es un particular, el mismo se localiza, de acuerdo con la regla general, en el territorio de aplicación del IVA, cuando la sede o establecimiento desde el que se presta o, en su defecto, el domicilio o residencia del prestador están establecidos en él. De este modo, un servicio prestado por un empresario o profesional establecido en Península o Baleares a un particular de Ceuta o Melilla se localizará en territorio de aplicación del IVA y, por tanto, quedará sujeto a él. Por el contrario, el servicio prestado por un empresario o profesional establecido en Ceuta o Melilla a un particular de la Península o Baleares se localizará fuera y no quedará sujeto el IVA.

No obstante, la regla general establecida para cuando el destinatario es un particular no se aplica a los servicios enumerados en el art. 69.Dos LIVA⁹¹ que, por lo tanto, no se entenderán localizados en el territorio de aplicación del IVA, siempre que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad; no obstante, dicha excepción no se aplica cuando el destinatario está establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla. Ello quiere decir que los servicios enumerados en el art. 69. Dos LIVA prestados a particulares establecidos fuera de la Comunidad por empresarios o profesionales de la Península o Baleares no se localizan en territorio de aplicación del IVA, salvo que el destinatario esté establecido en Canarias, Ceuta o Melilla, que sí quedarán sujetos al Impuesto.

Hay que aclarar que los servicios del art. 69. Dos prestados a empresarios o profesionales se localizan de acuerdo con la regla general, sin excepción alguna. Esto es, que se localizan dónde está establecido el receptor. De este modo, si dicho receptor está establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o fuera de la UE no resultará de aplicación el IVA. Ahora bien, si el empresario receptor de uno de los servicios del art. 69.Dos está establecido fuera de la UE –no tienen a estos efectos esa consideración los establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla– y el servicio se va

91 Tales servicios son los siguientes: 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 relacionados con bienes inmuebles; 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, 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 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; y l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios anteriores.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

a disfrutar efectivamente en territorio de aplicación del IVA, el mismo se localizará en él y, por tanto, quedará sujeto al Impuesto; así lo establece el art. 70.Dos.1º LIVA, cuya redacción fue modificada a partir del uno de enero de 2021⁹², para evitar su aplicación a las empresas operadoras de juego online establecidas en las Ciudades Autónomas, permitiendo así que éstas soporten el IPSI, en lugar del IVA, por los servicios del art. 69.Dos LIVA que reciben⁹³; lo explicamos.

5.1.2. *La aplicación de la regla general a las operadoras de juego online establecidas en las Ciudades Autónomas*

A la localización de los servicios más importantes que reciben las empresas operadoras de juego online (publicidad, marketing, consultoría, asesoramiento, tratamiento de datos...) se refiere el 69. Dos LIVA que, como acabamos de ver, establece una excepción a la regla general. Dicha excepción se aplica "cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla"; por lo tanto, por constituir una excepción a la excepción, si el destinatario es un particular establecido fuera de la Comunidad, pero en una Ciudad Autónoma, no se aplica dicha excepción, sino la regla general. De igual forma, si el destinatario de los servicios a los que nos referimos es una empresa establecida en Ceuta o Melilla, al no existir para ese caso excepción alguna, se aplica también la regla general. En suma, si el destinatario de tales servicios sea una empresa o un particular, está establecido en una Ciudad Autónoma, su localización se realiza de acuerdo con la regla general. De esta forma, si la empresa operadora de juego online está establecida en Ceuta o Melilla, los servicios se localizarán en las Ciudades Autónomas (lugar donde está establecido el empresario receptor), por lo que no quedarán sujetos al IVA, sino al IPSI.

Lo anterior interesa a los prestadores de servicios de juego online porque si soportan el IVA, en lugar del IPSI, reciben la repercusión de un 21%, que no pueden deducir al estar exento el juego online en el IVA, mientras que, si soportan el IPSI, aunque este tampoco es deducible, el tipo impositivo que grava los servicios más importantes que reciben tales empresas es del 0,5%. Existe, por lo tanto, un ahorro fiscal del 20,5% de los servicios recibidos para las empresas que soportan IPSI, frente a las que soportan IVA⁹⁴.

Sin embargo, hasta la reforma del art. 70. Dos LIVA por la Ley de Presupuestos para 2021 era más que dudoso considerar que los servicios recibidos por los

92 El precepto fue modificado por el art. 68 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre.

93 Vid. MELERO, H., "Ceuta y Melilla aprueban un tipo reducido del 0,5% del IPSI en la industria del juego", Periscopio Fiscal y Legal, <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/ceuta-y-melilla-aprueban-un-tipo-reducido-del-05-del-ipsi-en-la-industria-del-juego/>, consultado el 10 de abril de 2022.

94 Vid. GARCÍA, O., "Casinos online: IVA-IPSI", Legal Today, <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/casinos-online-iva-ipsi-2021-11-08/>, consultado el 11 de abril de 2022.

operadores de juego online establecido en las Ciudades Autónomas estuvieran sujetos al IPSI, en lugar de al IVA. La razón no era otra, sino que el citado precepto establecía que los servicios enumerados en el art. 69. Dos se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando, conforme a las reglas de localización que les resulten aplicables, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio. De este modo, dado que los servicios a los que nos referimos, cuando los recibe una empresa radicada en una Ciudad Autónoma, se localizan en ella –y, por tanto, fuera de la Comunidad–, si su utilización o explotación efectiva tiene lugar en el territorio Peninsular o Baleares –dentro de la Comunidad–, se localizarán en este último y, por tanto, quedarán sujetos a IVA, en lugar de al IPSI. En este sentido, el Tribunal Supremo fijó como criterio interpretativo que *“se encuentran sujetos al IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto, cuando siendo la destinataria de los servicios otra empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar) y que se dedica a la prestación de servicios de juego on-line a través de plataformas digitales, esta última empresa utilice o explote en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por la primera”*, declarando también que no se puede aplicar de forma parcial la regla de la *“utilización y explotación efectivas”*, *“pues la explotación de los servicios en el territorio de aplicación del impuesto conlleva la sujeción al IVA del importe total de las contraprestaciones percibidas por sus servicios por la sociedad recurrente”*⁹⁵. Aplicando tales criterios, se podría concluir afirmando que, si una empresa operadora de juego online radicada en Ceuta o Melilla tiene clientes establecidos en Península o Baleares, los servicios del art. 69. Dos LIVA que reciba se localizarán en el territorio de aplicación del IVA español y, por lo tanto, quedarán sujetos a él.

Pues bien, para eludir la aplicación de la citada doctrina del TS y permitir que los operadores establecidos en Ceuta o Melilla soportaran IPSI por los servicios que reciben, en lugar de IVA, se modificó el art. 70. Dos, exigiendo para su aplicación no que la operación no se localizara de acuerdo con su regla en la Comunidad, sino en *“la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla”*. De este modo a los servicios del art. 69. Dos, cuando de acuerdo con la regla que les resulte de aplicación se localicen en Ceuta o Melilla, no se les aplicará el art. 70. Dos.

5.1.3. Regla general en el IPSI

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

⁹⁵ STS, Sala de lo Contencioso, núm. 4073/2019, de 17/12/2019 (ECLI:ES:TS:2019:4073), ponente Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara; en el mismo sentido, vid. STS, Sala de lo Contencioso, Sentencia num. 1782/2019 de 16 diciembre (ECLI:ES:TS:2019:4102), ponente Excmo. Sr. D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. Sobre ellas, vid. SIMÓN ACOSTA, E., “El IVA y la publicidad”, Actualidad Jurídica Aranzadi n° 960/2020, pág. 6.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

para ambas⁹⁶, mientras que la de Ceuta lo hace específicamente para las prestaciones de servicios⁹⁷.

Así pues, para determinar en el IPSI el lugar de localización de una prestación de servicios hay que acudir a las reglas, tanto a la general como a las especiales, que para ello establece la Ley del IVA.

De este modo, cuando no exista regla especial aplicable, de acuerdo con la regla general establecida en el IVA, para localizar una prestación de servicios en territorio de aplicación del IPSI, según acabamos de ver, debemos distinguir si el destinatario es, o no, un empresario o profesional. Así pues:

- Si el destinatario del servicio es un empresario o profesional que actúe como tal, la operación se localizará en Ceuta o Melilla si el referido empresario tiene en una de dichas ciudades la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o el lugar de su domicilio o residencia habitual, con tal de que el servicio prestado tenga como destinatario dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia. Es absolutamente irrelevante, por tanto, el lugar donde se encuentra establecido el prestador o el lugar desde el que se preste el servicio. No obstante, si se trata de un servicio del art. 69. Dos cuyo receptor es un empresario o profesional establecido fuera de la UE, pero el disfrute efectivo tiene lugar en una Ciudad Autónoma, la operación se localizará en ella⁹⁸ y, por lo tanto, quedará sujeta al IPSI.
- Si el destinatario no es un empresario o profesional que actúe como tal, la operación se localiza en Ceuta o Melilla si el empresario o profesional que presta el servicio tiene la sede de su actividad en una Ciudad Autónoma, lleva a cabo la prestación desde un establecimiento ubicado en Ceuta o Melilla o, en su defecto, tiene en una de dichas ciudades su domicilio o residencia habitual. Ahora bien, tratándose de un servicio del art. 69.DOS LIVA, el mismo no se entiende localizado en territorio de aplicación del IPSI si el destinatario es un particular establecido fuera de la Comunidad, sin que dicha excepción se aplique si lo está en la otra Ciudad Autónoma o en Canarias.

La conclusión que, en definitiva, cabe extraer de la aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios, tanto en el IVA como en el IPSI, es que si el receptor del servicio es un empresario o profesional, la operación se localiza donde esté éste establecido; si, por el contrario, el receptor es un particular, la operación se localiza donde esté establecido el empresario o profesional prestador, salvo que se trate de un servicio del art. 69.DOS LIVA y el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad en un territorio que no sea Canarias, Ceuta o Melilla, en cuyo caso la operación se localizará fuera del territorio de aplicación tanto del IVA como del IPSI, no devengándose ninguno de los dos impuestos⁹⁹.

⁹⁶ Vid. artículo 9 de su ordenanza.

⁹⁷ Vid. art. 23 de su ordenanza.

⁹⁸ Art. 70. Dos.1º LIVA.

⁹⁹ Vid. SANZ GÓMEZ, R.J., "El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación", op. cit., págs. 68 y sig.

5.1.4. Operaciones sujetas a IVA y a IPSI en función de su localización de acuerdo con la regla general

En definitiva, la aplicación de la regla general permite las siguientes posibilidades de tributación en las prestaciones de servicios carentes de regla especial de localización, en las que una de las partes está establecida en Península o Baleares y la otra en Ceuta o Melilla:

Tabla 1
APLICACIÓN REGLA GENERAL

LOCALIZACIÓN PRESTADOR	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA	SUJECCIÓN IPSI	INVERSIÓN SUJETO	FACTURA
Península o Baleares	Empresario o profesional (también persona jurídica con NIF-IVA)	Ceuta o Melilla	No sujeta, pero con obligación de declarar la base imponible	Sujeta	Sí, el cliente declara el IPSI devengado	No. Autofactura con IPSI autorrepercutido expedida por el receptor
Península o Baleares	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Ceuta o Melilla	Sujeta	No sujeta	No, el prestador declara el IVA devengado	Factura con IVA repercutido
Ceuta o Melilla	Empresario o profesional (también persona jurídica con NIF-IVA)	Península o Baleares	Sujeta	No sujeta	Sí, el cliente declara el IVA devengado	Factura sin IVA, con mención de inversión del sujeto pasivo
Ceuta o Melilla	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Península o Baleares	No sujeta	Sujeta	No, el prestador declara el IPSI devengado	Factura con IPSI

Fuente: Elaboración propia

De las conclusiones recogidas en el anterior cuadro merecen ser destacados algunos aspectos. Uno de ellos es que cuando un empresario o profesional establecido en Península o Baleares presta un servicio a un destinatario establecido en Ceuta o Melilla y el mismo está no sujeto a IVA por localizarse fuera de su territorio de aplicación, queda, no obstante, obligado a declararlo consignando su base imponible en el correspondiente modelo de autoliquidación¹⁰⁰.

En el cuadro también se aprecia que cuando la prestación de servicios cuyo destinatario es un empresario o profesional se localiza en territorio de aplicación del IVA y el prestador está establecido en Ceuta o Melilla o viceversa, es decir, cuando la localización tiene lugar en una Ciudad Autónoma y el prestador está establecido en Península o Baleares, se produce la inversión del sujeto pasivo del IVA¹⁰¹, en el pri-

100 Concretamente deberá reflejarla en la casilla 61 del modelo 303.

101 Vid. art. 89 LIVA. Sobre la inversión, vid. DE MIGUEL CANUTO, E., "El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA", Información Fiscal nº 110/2012, págs. 11 y sigs.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

mer caso, o del IPSI¹⁰², en el segundo. En el caso del IVA, la inversión supone que es el cliente quien debe declarar el Impuesto devengado¹⁰³, sin perjuicio de que para él tenga la consideración de deducible¹⁰⁴ y que la factura que debe expedir el prestador no lleva IVA, debiendo contener la mención “inversión del sujeto pasivo”¹⁰⁵.

Sin embargo, en el IPSI, en los casos en los que procede la inversión del sujeto pasivo el destinatario de la operación debe expedir una “autofactura” en la que se “autorrepercuta” el IPSI. En el IVA dicha obligación se suprimió a partir del 1 de enero de 2011. Sin embargo, tanto en Ceuta como en Melilla la mantienen sus correspondientes ordenanzas¹⁰⁶. La autofactura ha de contener el importe de la operación y la cuota del IPSI. Si el empresario incumple su obligación de expedir autofactura, la ordenanza de Ceuta establece que se entenderá que la cantidad satisfecha por el empresario establecido en Ceuta incluye tanto el importe de la operación como la cuota del impuesto que la grava. De cualquier forma, sobre la subsistencia de la obligación de expedir autofactura en el IPSI, a pesar de haber sido derogada dicha obligación en el IVA, cabe efectuar las siguientes observaciones¹⁰⁷:

- Que cabe considerar que las Ciudades Autónomas están habilitadas por la ley para establecer dicha obligación en cuanto que el art. 21.1.c) LIPSI establece la obligación de los sujetos de expedir factura “en la forma que reglamentariamente se determine”.
- Que la autofactura, a pesar de que subsista en Ceuta y Melilla, no puede ser ya un requisito para efectuar la deducción en dichas Ciudades, puesto que ésta se remite a la LIVA y en ella, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, ya no se exige la autofactura para poder deducir el IVA satisfecho en las operaciones en las que se produce la inversión.
- Lo anterior, además, carece de relevancia, puesto que la inversión tiene lugar en prestaciones de servicios y adquisiciones de inmuebles y el IPSI soportado o ingresado en ambas se declara expresamente no deducible en el impuesto¹⁰⁸.

5.2. REGLAS ESPECIALES

5.2.1. Regla especial para los servicios inmobiliarios

La primera regla especial que establece la LIVA para localizar las prestaciones de servicios es la relativa a los servicios inmobiliarios, que recoge su art. 70. Uno. 1º.

102 Se contempla en el art. 12 LIPSI, artículo 30 de la Ordenanza de Ceuta y 13 de la Ordenanza de Melilla.

103 En las casillas 12 y 13 del modelo 303. No obstante, si el prestador está obligado a presentar declaración de IVA, deberá consignar también en el modelo la base imponible de las operaciones con inversión del sujeto pasivo.

104 Art. 92.Uno.1º LIVA.

105 Art. 6.1.m del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

106 Art. 86 de la de la Ordenanza de Ceuta y 26 de la de Melilla

107 Vid. mi trabajo *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las Ciudades Autónomas: análisis práctico y propuestas de reforma*, op. cit., págs. 192 y sigs.

108 Vid. art. 20 LIPSI.

Dicha regla se aplica también en el IPSI, por remisión de sus respectivas ordenanzas reguladoras¹⁰⁹. De acuerdo con ella, los servicios relacionados con bienes inmuebles se localizan en el lugar donde radiquen éstos¹¹⁰. Así pues, la prestación de tales servicios relacionados con inmuebles situados en Península o Baleares se localizará en territorio de aplicación del IVA y, por tanto, quedará sujeta a este último, mientras que los relacionados con inmuebles situados en Ceuta o Melilla, se localizarán en las Ciudades Autónomas y, en consecuencia, quedarán sujetos al IPSI¹¹¹.

La cuestión que se plantea es determinar qué se entiende por servicios relacionados con bienes inmuebles. Hasta la modificación del precepto por la ley 2/2010, la regla especial de localización se refería a servicios “directamente relacionados” con bienes inmuebles. La modificación suprimió el término “directamente” con lo cual, en teoría, se amplió el ámbito de la regla especial de localización a cualquier servicio relacionado con un bien inmueble. A pesar de ello, no podemos olvidar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹¹² establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación de la regla especial las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble.

La LIVA realiza una enumeración de determinados servicios a los que les resulta de aplicación la regla especial¹¹³. Sin embargo, se trata de una enumeración meramente ejemplificativa, por lo que la DGT la ha declarado aplicable a otros servicios que no se contienen en ella¹¹⁴. Uno de los servicios a los que la LIVA se refiere expresa-

109 Vid. art. 9 de la ordenanza ceutí y 23 de la de Melilla.

110 Sobre la regla de localización de los servicios inmobiliarios en el IVA, vid. VÁZQUEZ TARÍN, M.A., *Impuesto sobre el Valor Añadido. Manual Práctico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, págs. 199 y sigs.

111 En relación con la localización en las Ciudades Autónomas de distintas operaciones inmobiliarias complejas, vid., HAU, A., “La tributación por IPSI en obras realizadas en Ceuta y Melilla (I-V)”, INEAF, <https://www.ineaf.es/tribuna/la-tributacion-por-ipsi-en-obras-realizadas-en-ceuta-y-melilla-i-de-v/>, consultado el 11-4-2022.

112 Sentencia Heger Rudi GmbH (Asunto 166/05).

113 Tales son: 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.

114 En particular, ha declarado que la misma es de aplicación, entre otros a los siguientes: Servicios de intervención de los Notarios en las transacciones inmobiliarias; Estudio de patologías del estado estructural de un edificio –Resolución de la DGT núms. 184/2010, de 1 de febrero–; Servicios de limpieza prestados a una Administración pública relativos a inmuebles –Resolución 2731/2010, de 16 de diciembre–; Mediación en operaciones de venta y alquiler de inmuebles –Resolución 2790/2010–, de 23 de diciembre; Trabajos de reparación o mantenimiento de instalaciones que se realicen sobre equipos que forman parte integral de un bien inmueble –Resolución 1055/2012, de 17 de mayo–; Asesoramiento de abogados en operaciones de compraventa –no obstante, los servicios de asesoramiento legal que prestan los abogados sobre licencias urbanísticas, contratos de obra, normativa medioambiental no pueden considerarse relacionados con bienes inmuebles y, por lo tanto, no se les aplica la regla especial (Resolución del TEAC 21-1-2004)–; Tasación de inmuebles; Instalación de alarmas en inmuebles; Instalación eléctrica en inmuebles –en la Resolución de 20 de mayo de 2009, la DGT concluye que “la operación descrita por la consultante, ejecución de obra para la realización de trabajos de montaje e instalación eléctrica en los locales de un centro comercial situado en la Ciudad Autónoma de Melilla, estará sujeta al impuesto sobre la producción,

mente es a los servicios relativos a las ejecuciones de obra; lo que significa que la regla se aplicará a las ejecuciones de obra inmobiliarias que, con arreglo a la LIVA, constituyan prestaciones de servicios y no entregas de bienes. Por lo tanto, se aplicará a aquéllas en las que los materiales aportados por quien la ejecuta no excedan del 40% de la base de la operación, con independencia de que la misma tribute en IVA o IPSI; y ello a pesar de que en este último las ejecuciones de obras inmobiliarias constituyen en todo caso entregas de inmuebles y no prestaciones de servicios.

Sea como fuere, calificado el servicio como “relacionado” con un inmueble es el lugar donde éste radique el que determina el impuesto aplicable, si es Península o Baleares será el IVA y si Ceuta o Melilla, el IPSI. Además, si el bien está situado en Península o Baleares y el prestador está establecido en una Ciudad Autónoma, tendrá lugar la inversión del sujeto pasivo cuando el receptor sea un empresario o profesional –o una persona jurídica que no actúe como tal, pero con NIF-IVA– establecido en la misma Península o Baleares. La misma inversión se producirá en el caso inverso, es decir, cuando el bien está situado en Ceuta o Melilla y el prestador lo está en Península o Baleares cuando el receptor es un empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA establecido en una Ciudad Autónoma¹¹⁵.

No obstante, a efectos de apreciar si tiene lugar, o no, la inversión del sujeto pasivo, hay que recordar que el prestador se considera establecido en el lugar donde se localiza la operación cuando tiene en él la sede de su actividad, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de la prestación sujeta. Además, tratándose del arrendamiento de un inmueble, al tener éste la consideración de establecimiento permanente¹¹⁶, el arrendador se considera establecido donde el mismo radica, por lo que no puede producirse la inversión del sujeto en este tipo de servicios, dado que la operación se localiza donde el bien radica y en ese mismo lugar se considera también establecido el prestador del servicio de arrendamiento. Lo mismo ocurre con las obras de construcción, instalación o montaje relacionadas con inmuebles que, al tener la consideración de establecimiento permanente y al localizarse donde está situado el inmueble, el prestador se considera siempre establecido en el lugar donde se presta el servicio, por lo que tampoco puede tener lugar la inversión del sujeto pasivo por razón del lugar donde esté establecido el prestador, sin perjuicio de que pudiera producirse la inversión prevista para las ejecuciones de obras de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones prevista en el art. 84.Uno.2º.f) LIVA y que, además, no está prevista en el IPSI.

los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla–; Servicios de montaje e instalación de stands y pabellones en ferias y exposiciones, aunque en resoluciones más recientes (vid. 53/2012, de 17 de enero, 34/2013, de 3 de enero y 38/2013, de 3 de enero) la DGT ha modificado su criterio obligada por la Sentencia del TJUE de 27 de octubre de 2011 –C-530/09, Inter-Mark Group–, en la que este Tribunal declaró que la prestación de servicios de concepción y puesta a disposición temporal de un puesto en una feria de muestras o exposición debe considerarse como una prestación de publicidad; Arrendamiento de inmuebles –invocando el art. 70.Uno.1º LIVA, la Resolución nº 1634/2001, de 6 de septiembre, localiza en Ceuta el alquiler de aulas para impartir un curso por videoconferencia desde la Península–.

¹¹⁵ Sobre la inversión en estos supuestos, vid. HAU, A., “La tributación por IPSI en obras realizadas en Ceuta y Melilla (I-V), INEAF, <https://www.ineaf.es/tribuna/la-tributacion-por-ipsi-en-obras-realizadas-en-ceuta-y-melilla-i-de-v/>, consultado el 11-4-2022.

¹¹⁶ Art. 69.Dos.g) LIVA.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

En virtud de cuanto antecede, las siguientes son las distintas posibilidades de tributación de las prestaciones de servicios inmobiliarios en las que existe alguna conexión simultánea con la Península o Baleares y con una Ciudad Autónoma:

Tabla 2
ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

LOCALIZACIÓN INMUEBLE	LOCALIZACIÓN PRESTADOR	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA	SUJECCIÓN IPSI	INVERSIÓN SUJETO	FACTURA
Península o Baleares	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Sujeta	No sujeta	En ningún caso	Factura con IVA repercutido (salvo arrendamiento exento)
Ceuta o Melilla	Indiferente	Indiferente	Indiferente	No sujeta, pero con obligación de declarar la base imponible si el sujeto está obligado a declarar IVA	Sujeta	En ningún caso	Factura con IPSI (salvo arrendamiento exento)

Fuente: Elaboración propia

Tabla 3
OBRAS DE CONSTRUCCIÓN, INST. O MONTAJE SUPERIORES A 12 MESES

LOCALIZACIÓN INMUEBLE	LOCALIZACIÓN PRESTADOR	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA	SUJECCIÓN IPSI	INVERSIÓN SUJETO	FACTURA
Península o Baleares	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Sujeta	No sujeta	Nunca por razón del establecimiento del prestador; sólo en caso art. 84. Uno.2º.f) LIVA.	Factura con IVA repercutido (salvo inversión art. 84. Uno.2º.f) LIVA)
Ceuta o Melilla	Indiferente	Indiferente	Indiferente	No sujeta, pero con obligación de declarar la base imponible si el sujeto está obligado a declarar IVA	Sujeta (aunque como entrega de bienes)	En ningún caso.	Factura con IPSI (salvo inversión art. 84. Uno.2º.f) LIVA)

Fuente: Elaboración propia

Tabla 4:
RESTO DE SERVICIOS INMOBILIARIOS

LOCALIZACIÓN INMUEBLE	SUJECCIÓN IVA O IPSI	OBLIGADO A DECLARAR	FACTURA	INVERSIÓN
Península o Baleares	IVA	Prestador, salvo inversión	Con IVA, salvo inversión	Si receptor es empresario, profesional o persona jurídica con NIV-IVA establecida en Península o Baleares y el prestador está establecido en Ceuta o Melilla
Ceuta o Melilla	IPSI, sin perjuicio de la obligación de declarar la base imponible si el prestador está obligado a declarar IVA	Prestador, salvo inversión	Con IPSI, en todo caso	Si el receptor es empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA establecido en Ceuta o Melilla y el prestador en Península o Baleares

Fuente: Elaboración propia

5.2.2. Regla especial para los servicios de transporte

La segunda regla especial de localización de servicios, que se contiene en el art. 70.UNO.2º de la LIVA, se refiere a los servicios de transporte¹¹⁷. Así pues, de acuerdo con ella, para localizar las prestaciones de servicios de transporte en el IVA hay que distinguir entre transporte de pasajeros y transporte de bienes¹¹⁸. El transporte de pasajeros se localizará en territorio de aplicación del IVA español por la parte de trayecto que discurra él, con independencia de la condición del destinatario. Por el contrario, si el transporte es de bienes, la regla de localización en territorio de aplicación del IVA por la parte del trayecto que transcurra en él sólo es de aplicación si se dan dos requisitos: que el destinatario sea un particular (no actúa en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional) y que no se trate de un transporte intracomunitario.

En cualquier caso, cuando el transporte esté sujeto al IVA únicamente por la parte de trayecto comprendida dentro de su territorio de aplicación, por el resto hay que declarar la operación como sujeta en virtud de las reglas de localización y consignar su base imponible en el modelo de declaración¹¹⁹.

Si el transporte es de bienes y el destinatario es un empresario o profesional, la localización no se determina, en consecuencia, con arreglo a la regla especial, sino con arreglo a la regla general. Por su parte, si el transporte de bienes cuyo destinatario es un particular fuera intracomunitario, el mismo se localiza, con arreglo a su propia regla especial, en el lugar donde se inicie dicho transporte¹²⁰.

Trasladando las reglas anteriores al IPSI, al que, como ya sabemos, por remisión de las respectivas ordenanzas, resultan también aplicables, nos encontramos con que el transporte se localizará en las Ciudades Autónomas y, en consecuencia, quedará sujeto al IPSI:

- Si es de viajeros, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de las Ciudades Autónomas.
- Si es de mercancías y su destinatario es un particular, al no resultar aplicable la regla del transporte intracomunitario, también por la parte de trayecto que discurra por el territorio de Ceuta o Melilla.
- Si es de mercancías y el destinatario es un empresario o profesional establecido en Ceuta o Melilla, en todo caso.

Al objeto de aplicar las reglas anteriores, se ha de tener en cuenta que el mar territorial y el espacio aéreo español se integran dentro del territorio de aplicación del IVA. Quiere ello decir, que el ámbito territorial de Ceuta y Melilla al que se refiere la regla especial para localizar los transportes queda limitado exclusiva-

¹¹⁷ Vid. el análisis que del precepto realiza, al hilo de las exenciones, RUIZ HIDALGO, C., *Régimen tributario de las empresas de transporte náutico y aéreo y de sus trabajadores: aspectos internos e internacionales*, Tirant Lo Blanch 2021, págs. 185 y sigs.

¹¹⁸ Vid. VÁZQUEZ TAIN, M.A., *Impuesto Sobre El Valor Añadido IVA. Manual Práctico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, págs. 198 y sigs.

¹¹⁹ Casillas 61 del modelo 303 y 73 del modelo 322.

¹²⁰ Vid. art. 72.1 LIVA.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

mente al "suelo", con exclusión del mar y del aire. El mar y el aire, como ya dijimos a propósito del ámbito de aplicación del impuesto, no pueden formar parte del territorio de aplicación del IPSI, por más que la Ordenanza de Ceuta así lo declare.

De cualquier forma, en relación con el transporte de pasajeros Península/Ciudades Autónomas y viceversa, hay que tener en cuenta que el mismo está exento tanto del IVA¹²¹, como del IPSI¹²², por lo que el mismo no va a tributar en ninguno de los dos impuestos, sin perjuicio de que sí subsista la obligación del prestador de declarar la operación como exenta al IVA¹²³ y de indicar también dicha circunstancia en la factura preceptiva¹²⁴.

Asimismo, dado que el tránsito de bienes de Península a Ceuta o Melilla tiene, a efectos del IVA, la consideración de exportación, el transporte de los mismos estará exento del citado impuesto¹²⁵, sin perjuicio de la obligación de consignar su base imponible en el modelo de declaración del impuesto. Del mismo modo, el tránsito de bienes de una Ciudad Autónoma a la Península tiene, a efectos del IPSI, la misma consideración de exportación, por lo que dicho transporte quedará igualmente exento de él¹²⁶.

De acuerdo con lo anterior las distintas posibilidades de tributación de los servicios de transporte entre la Península y Ceuta o Melilla, y viceversa, son las que se recogen en el siguiente cuadro:

Tabla 5
TRANSPORTE DE VIAJEROS DE CIUDAD AUTÓNOMA A PENÍNSULA O VICEVERSA

LOCALIZACIÓN PRESTADOR	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA	SUJECCIÓN IPSI	FACTURA
Indiferente	Indiferente	Indiferente	Sujeta por la parte de trayecto comprendido en territorio de aplicación del IVA, pero exenta, sin perjuicio de la obligación (del prestador, como regla o del receptor si fuera un empresario no establecido territorio de aplicación IVA) de declarar la operación como exenta.	En ningún caso	Sin IVA, indicando que la operación está exenta.

Fuente: Elaboración propia

121 El art. 22. Trece LIVA declara exentos "Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto".

122 Vid. art. 8 LIPSI.

123 En las casillas 60 del modelo 303 y 72 del modelo 322.

124 Vid. art. 6.1.j) Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

125 Vid. art. 21.5 LIVA.

126 Vid. art. 8 LIPSI, art. 15 de la Ordenanza de Ceuta y art. 7 de la Ordenanza de Melilla.

Tabla 6
TRANSPORTE DE MERCANCÍAS DE CIUDAD AUTÓNOMA A PENÍNSULA O VICEVERSA

LOCALIZACIÓN PRESTADOR	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECIÓN IVA	SUJECIÓN IPSI	INVERSIÓN SUJETO	FACTURA
Península o Baleares	Empresario o profesional (también persona jurídica con NIF-IVA)	Ceuta o Melilla	No sujeta por regla de localización, pero con obligación de declarar la base imponible	Sujeta, pero exenta.	Sí, el cliente declara la operación como exenta en el IPSI	Autofactura expedida por el receptor hacienda constar la exención en IPSI
Península o Baleares	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Ceuta o Melilla	Sujeta por la parte de trayecto dentro del territorio aplicación IVA, pero exenta. No sujeta por el resto del trayecto por regla de localización, con obligación de declararla como tal, con indicación de su base imponible	Sujeta por la parte del trayecto dentro del territorio de aplicación IPSI	No, el prestador declarará la operación en el IVA, con indicación de la parte exenta y de la no sujeta. Igualmente declarará el IPSI devengado.	Factura con IPSI, indicando la parte exenta de IVA.
Ceuta o Melilla	Empresario o profesional (también persona jurídica con NIF-IVA)	Península o Baleares	Sujeta.	No sujeta	Sí, el cliente declara el IVA devengado	Factura sin IVA, con mención de inversión del sujeto pasivo
Ceuta o Melilla	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Península o Baleares	Sujeta por la parte de trayecto dentro del territorio aplicación IVA. No sujeta por el resto del trayecto por regla de localización, con obligación de declararla como tal, con indicación de su base imponible	Sujeta por la parte del trayecto dentro del territorio de aplicación IPSI, pero exenta	No, el prestador declarará la operación en el IVA, con indicación de la parte exenta no sujeta. Igualmente declarará la operación en el IPSI hacienda constar la exención	Factura con IVA, indicando la parte exenta de IPSI

Fuente: Elaboración propia

5.2.3. Regla especial que atiende al lugar de prestación material del servicio

Otra de las reglas especiales de localización de los servicios contenida en la LIVA y, por lo tanto, también aplicable al IPSI, por remisión de sus respectivas ordenanzas, es la relativa a aquellas operaciones en cuya localización se atiende al lugar de prestación material del servicio; tales operaciones son las contenidas los ordinales 3º, 5º y 7º del art. 70. Uno LIVA¹²⁷.

En ellos se condiciona, pues, la localización del servicio al lugar en el que el mismo se preste materialmente, ya se trate de territorio de aplicación del IVA (Península o Baleares) o de aplicación del IPSI (Ciudades Autónomas). Sin embargo, en unos casos basta esa circunstancia para que el servicio se localice en el lugar en el que materialmente se presta (el caso de los servicios de catering)¹²⁸, mientras que en otros se exige también que el destinatario sea un empresario o profesional (el acceso a manifestaciones culturales o deportivas)¹²⁹ o, al contrario, que dicho destinatario no sea un empresario o profesional (accesorios al transporte, ejecuciones de obra sobre bienes muebles y servicios relacionados con manifestaciones culturales, deportivas o juegos de azar)¹³⁰. Obviamente, de no concurrir los requisitos exigidos para que el servicio se localice en el lugar donde el mismo se presta, sería de aplicación la regla general de localización.

Debe destacarse que, en relación a los servicios de catering, existe también una regla especial relativa a aquéllos que se prestan a bordo de un buque, avión o tren, pero que la misma no va a resultar de aplicación al transporte de viajeros desde Península a Ciudades Autónomas o viceversa, en cuanto que está concebida para el transporte de viajeros realizado en la Comunidad¹³¹, es decir, para aquél en el que los lugares de inicio y de llegada están situados en la Comunidad¹³², de la que, como sabemos, a efectos del IVA, no forman parte las Ciudades Autónomas¹³³.

Las distintas opciones de tributación que resultan para los servicios que se localizan en el lugar donde materialmente se prestan cuando hay conexiones simultáneas con Península o Baleares y Ciudades Autónomas son las que se recogen en los tres cuadros siguientes:

127 Vid., LÓPEZ-ALOSCIO TORRES, J.M., "Reglas especiales de localización", en CHICO DE LA CÁMARA, P. Y GALÁN RIVAS, J., *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA, Civitas, 2012, págs. 765 y sigs.*

128 Vid. art. 70. Uno.5º.A. b) LIVA.

129 Vid. art. 70. Uno.3º LIVA.

130 Vid. art. 70. Uno.7º LIVA.

131 Vid. art. 70. Uno. 5º. A. a) LIVA.

132 Vid. art. 70. Uno.5º.B. a) LIVA.

133 Vid. art. 3. Dos.2º LIVA.

Tabla 7
SERVICIOS DE CATERING

LUGAR DE PRESTACIÓN	SUJECCIÓN IVA O IPSI	OBLIGADO A DECLARAR	FACTURA	INVERSIÓN
Península o Baleares	IVA	Prestador, salvo inversión	Con IVA, salvo inversión	Si receptor es empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA establecida en Península o Baleares y el prestador está establecido en Ceuta o Melilla
Ceuta o Melilla	IPSI, sin perjuicio de la obligación de declarar la base imponible si el prestador está obligado a declarar IVA	Prestador, salvo inversión	Con IPSI, en todo caso	Si el receptor es empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA establecido en Ceuta o Melilla y el prestador en Península o Baleares

Fuente: Elaboración propia

Tabla 8
ACCESO A MANIFESTACIONES CULTURALES O DEPORTIVAS

LUGAR DE PRESTACIÓN	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA O IPSI	OBLIGADO A DECLARAR	FACTURA	INVERSIÓN
Península o Baleares	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Ceuta o Melilla	IVA, con independencia de donde esté localizado el prestador	Prestador	Con IVA	En ningún caso, al estar el receptor fuera del territorio de aplicación IVA (art. 84. Uno.2º. a). a').
Península o Baleares	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Ceuta o Melilla	-IVA si el prestador está establecido en Península o Baleares. -IPSI si el prestador está establecido en una Ciudad Autónoma	Prestador	Con IVA o con IPSI, en función del impuesto al que quede sujeto el servicio	En ningún caso, al ser el receptor un particular
Ceuta o Melilla	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Península o Baleares	IPSI, con independencia de donde esté localizado el prestador y sin perjuicio de la obligación de declarar la base imponible en IVA	Prestador	Con IPSI	En ningún caso, al estar el receptor fuera del territorio de aplicación IPSI
Ceuta o Melilla	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Península o Baleares	-IVA si el prestador está establecido en Península o Baleares. -IPSI si el prestador está establecido en una Ciudad Autónoma	Prestador	Con IVA o con IPSI, en función del impuesto al que quede sujeto el servicio	En ningún caso, al ser el receptor un particular

Fuente: Elaboración propia

Tabla 9
ACCESORIOS AL TRANSPORTE, EJECUCIONES DE OBRA SOBRE BIENES MUEBLES Y SERVICIOS
RELACIONADOS CON MANIFESTACIONES CULTURALES, DEPORTIVAS O JUEGOS DE AZAR

LUGAR DE PRESTACIÓN	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA O IPSI	OBLIGADO A DECLARAR	FACTURA	INVERSIÓN
Península o Baleares	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Ceuta o Melilla	IVA, con independencia de donde esté localizado el prestador	Prestador	Con IVA	En ningún caso, al ser el receptor un particular
Península o Baleares	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Ceuta o Melilla	IPSI, sin perjuicio de la obligación de declarar la base imponible en IVA	Prestador, salvo inversión	Con IPSI	Si el prestador está establecido en Península o Baleares
Ceuta o Melilla	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Península o Baleares	IVA	Prestador, salvo inversión	Con IVA, salvo inversión	Si el prestador está establecido en Ceuta o Melilla
Ceuta o Melilla	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Península o Baleares	IPSI, con independencia de donde esté localizado el prestador	Prestador	Con IPSI	En ningún caso, al ser el receptor un particular

Fuente: Elaboración propia

5.2.4. Regla especial para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

En relación con los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, la LIVA contiene distintas reglas especiales de localización¹³⁴, de acuerdo con las cuales los mismos se localizarán en territorio de aplicación del IVA en los siguientes supuestos¹³⁵:

1. Si el destinatario es un particular establecido o con residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto y el prestador un empresario o profesional establecido únicamente en otro Estado miembro, siempre que éste haya superado el límite de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o bien que, sin haber alcanzado dicho límite, haya ejercitado la opción de tributación en destino.

¹³⁴ Art. 70. Uno.4º y 8º LIVA

¹³⁵ Sobre las distintas cuestiones que plantea la sujeción al IVA de los servicios online vid., LEBÓN SÁNCHEZ, C. Y VALIÑO CASTRO, A., "Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones", Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales n.º. 16/2021, págs. 111-126; RAFAEL OLIVER CUELLO, R., "Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico", Quincena Fiscal n.º. 18/2021; MATESANZ, F., "La fiscalidad indirecta del comercio electrónico", Quincena Fiscal n.º. 15/2019; DELGADO GARCÍA, A.M., "La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica", Revista española de Derecho Financiero n.º. 169/2016, págs. 65-88; DE MIGUEL CANUTO, E., "Regímenes especiales relativos a servicios de telecomunicaciones de radio y televisión y electrónicos", Revista Aranzadi Doctrinal n.º 11/2014, págs. 213-243; RAMOS PRIETO, J. Y MÓNICA ARRIBAS LEÓN, M., "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n.º. 15/2006, págs. 11-59.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

2. Si el destinatario es un particular establecido o con residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto y el prestador un empresario o profesional establecido en más de un Estado miembro o fuera de la EU.
3. Si el prestador está establecido únicamente en el territorio de aplicación del Impuesto y el destinatario es un particular establecido en otro Estado miembro, siempre que no se haya superado el límite indicado de los 10.000 euros ni se haya optado por tributar en destino.

Las reglas expuestas se traducen, en definitiva, en que los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el receptor es un particular establecido en un territorio de aplicación del IVA, la operación va a tributar siempre en él, aunque el prestador esté establecido fuera de la UE. En este último caso, la operación se localizará en el Estado de residencia del particular receptor del servicio; lo mismo ocurrirá si el prestador está establecido en más de un Estado. Si estuviera establecido en un único Estado miembro, se localizará también en el de establecimiento del particular receptor si el volumen de las operaciones en cuestión realizadas por el prestador en la Comunidad ha superado los 10.000 euros en el año natural presente o, sin superarlo, optara por tributar en él; en caso contrario, se localizará en el Estado miembro donde esté establecido el prestador.

Las reglas especiales que la LIVA destina a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, se completan con otra; aquélla que establece que cuando tales servicios, conforme a sus reglas de localización, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, se entenderán no obstante localizados en territorio de aplicación del Impuesto cuando su utilización o explotación efectivas tengan lugar en él¹³⁶.

De tales reglas, en el IVA, únicamente puede resultar aplicable a las prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica en las que una de las partes esté establecida en Ceuta o Melilla, la segunda, sin que puedan ser aplicadas ni la primera, ni la tercera, ni la expuesta en el párrafo anterior. De acuerdo con ella, si el prestador está establecido en una Ciudad Autónoma y el receptor es un particular establecido en Península o Baleares, la operación quedará localizada en el territorio de aplicación del IVA español y, en consecuencia, sujeta a él.

Por lo que se refiere al IPSI, la aplicación de las reglas especiales relativas a servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, se traduce en que se localizarán en el territorio de aplicación del mismo las operaciones cuyo destinatario sea un particular establecido en él, con independencia del lugar de establecimiento del prestador, en uno o varios Estados miembros o en un Estado tercero.

Finalmente, dado que las reglas especiales sólo se aplican cuando el destinatario es un particular, si fuera un empresario, resultará de aplicación la regla general. Así pues, las distintas posibilidades de tributación que pueden resultar aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodi-

¹³⁶ Vid. art. 70. Dos.4º LIVA.

fusión y televisión cuando una de las partes esté en Península o Baleares y la otra en Ceuta o Melilla son las del cuadro siguiente:

Tabla 10
SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA, DE TELECOMUNICACIONES Y DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN

LOCALIZACIÓN PRESTADOR	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA	SUJECCIÓN IPSI	INVERSIÓN SUJETO	FACTURA
Península o Baleares	Empresario o profesional (también persona jurídica con NIF-IVA)	Ceuta o Melilla	No sujeta, pero con obligación de declarar la base imponible	Sujeta	Sí, el cliente declara el IPSI devengado	No. Autofactura con IPSI autorrepercutido expedida por el receptor
Península o Baleares	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Ceuta o Melilla	No sujeta, pero con obligación de declarar la base imponible	Sujeta	No	Factura con IPSI repercutido
Ceuta o Melilla	Empresario o profesional (también persona jurídica con NIF-IVA)	Península o Baleares	Sujeta	No sujeta	Sí, el cliente declara el IVA devengado	Factura sin IVA, con mención de inversión del sujeto pasivo
Ceuta o Melilla	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Península o Baleares	Sujeta	No sujeta	No	Factura con IVA

Fuente: Elaboración propia

5.2.5. Regla especial para los servicios de mediación

Como es sabido, un comisionista puede actuar en nombre propio o en nombre ajeno y mediar en una entrega de bienes o en una prestación de servicios. Si actúa en nombre propio y media en una entrega de bienes existen dos entregas: del vendedor al comisionista y de éste al comitente (comisión de compra) y del comitente al comisionista y de éste al comprador (comisión de venta); en ningún caso la entrega que realice el comisionista puede tributar en el IPSI, ya que dicho impuesto sólo grava las entregas de bienes muebles corporales realizadas por el productor o fabricante.

Si, actúa en nombre propio, pero media en una prestación de servicios, se considera que el servicio lo ha recibido y lo ha prestado directamente el comisionista; hay, por lo tanto, también dos prestaciones de servicios. Ambas se localizarán de acuerdo con la regla que resulte aplicable al servicio en cuestión.

Finalmente, si el comisionista actúa en nombre ajeno, ya medie en una entrega o en una prestación de servicios, la relación que le une al comitente es de prestación de servicios. Pues bien, para esta prestación de servicios la LIVA establece dos reglas especiales¹³⁷.

¹³⁷ En general, sobre la localización en IVA de los servicios de mediación, vid., FALCÓN Y TELLA, R., "La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)", Quincena Fiscal nº 13/2014; SANZ GÓMEZ, R., "Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico", Revista Española de Derecho Financiero nº. 178, págs. 121 y sigs.; y GARCÍA

De acuerdo con la primera de ellas, se localizan en el territorio de aplicación del impuesto aquéllos servicios de mediación en nombre ajeno prestados a un particular en operaciones localizadas en dicho territorio¹³⁸. De este modo, cuando se presta a un particular un servicio de mediación en una operación localizada en territorio peninsular o de las Baleares, dicho servicio se localizará también en el mismo y, por tanto, quedará sujeto a IVA, cualquiera que sea el lugar donde estén establecidos dicho particular y el empresario mediador. De igual forma, dada su aplicación al IPSI en virtud de la remisión de su ley reguladora, los servicios de mediación en nombre ajeno prestados a particulares cuando se media en una operación localizada en una Ciudad Autónoma, se localizarán también en ella y, por tanto, quedarán, en su caso, sujetos a IPSI.

Conforme a la segunda regla especial que la LIVA destina a los servicios de mediación, también se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios de mediación en nombre ajeno cuyo destinatario sea un empresario o profesional, cuando dicha mediación no se localiza, según la regla aplicable, en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, pero la mediación surta sus efectos realmente ahí¹³⁹. Por lo tanto, en virtud de su aplicación al IPSI, también se localizarán en el territorio de las Ciudades Autónomas aquellos servicios de mediación en nombre ajeno prestados a un empresario o profesional no localizado en los territorios citados, cuando la mediación surta sus efectos realmente en aquéllas¹⁴⁰.

Finalmente, hay que tener en cuenta que están exentos de IVA los servicios de mediación en nombre ajeno directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera de la EU¹⁴¹, sin perjuicio de la obligación de consignar su base imponible en el modelo de declaración del Impuesto¹⁴². Esto significa que la mediación en nombre ajeno en operaciones que exijan el envío de bienes de la Península o Baleares a una Ciudad Autónoma quedarán exentas de IVA. De igual forma, por remisión LIPSI, también estará exenta del mismo, la mediación por cuenta ajena en operaciones que entrañen el envío de bienes de una Ciudad Autónoma a Península o Baleares.

CALVENTE, Y., "Tributación en el IVA de las operaciones de comisión realizadas por las agencias de viajes a las compañías de transporte aéreo", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* nº 4/2004, págs. 32 y sigs.

138 Art. 70. Uno.6º LIVA.

139 Art. 70. Dos.2º LIVA.

140 Esta regla, sin embargo, no resultará aplicable a los servicios que a nosotros nos interesan, es decir a aquéllos en los que una de las partes está establecida en Península o Baleares y la otra en una Ciudad Autónoma, al requerir que el receptor sea un empresario y que la operación no se localice ni en Territorio de Aplicación del IVA, ni en una Ciudad Autónoma.

141 Vid. art. 21. 6º LIVA y CALVO VERGEZ, J., "Requisitos necesarios para la declaración de la exención en el IVA de los servicios de transporte relacionados con las operaciones de exportación", *Quincena Fiscal* nº 11/2007, págs. 9 y sigs.

142 La base imponible se deberá reflejar en las casillas 60 del modelo 303 y 72 del modelo 322.

*La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la
Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)*

Tabla 11
MEDIACIÓN EN NOMBRE AJENO

LOCALIZACIÓN OPERACIÓN EN LA QUE SE MEDIA	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA O IPSI	OBLIGADO A DECLARAR	FACTURA	INVERSIÓN
Península o Baleares	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Ceuta o Melilla	IVA, con independencia de donde esté localizado el prestador	Prestador	Con IVA	En ningún caso, al ser el receptor un particular
Ceuta o Melilla	Particular o persona jurídica no empresario sin NIF-IVA	Península o Baleares	IPSI, con independencia de donde esté localizado el prestador	Prestador	Con IPSI	En ningún caso, al ser el receptor un particular
Indiferente	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Ceuta o Melilla	IPSI, con independencia de donde esté establecido el prestador y sin perjuicio de la obligación del prestador de declarar la base imponible en IVA si está establecido en Península o Baleares	Prestador, salvo inversión. No obstante, si la operación en la que se media es una exportación de Ciudad Autónoma a Península estará exenta de tributar en IPSI	Con IPSI, salvo se medie en exportación	Si el prestador está establecido en Península o Baleares
Indiferente	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Península o Baleares	IVA, con independencia de donde esté establecido el prestador	Prestador, salvo inversión y salvo que se trate de una exportación de Península a Ciudad Autónoma que estará exenta de IVA	Con IVA, salvo que se medie en exportación o salvo inversión	Si el prestador está establecido en Ceuta o Melilla

Fuente: Elaboración propia

5.2.6. Regla especial aplicable al arrendamiento de medios de transporte

En virtud de la remisión que el IPSI realiza al IVA para localizar las prestaciones de servicios, resulta también de aplicación a aquél impuesto la regla que éste establece para el arrendamiento de medios de transporte en el art. 70. Uno.9º LIVA.

La LIVA establece cuatro reglas especiales distintas para localizar el arrendamiento de medios de transporte¹⁴³, igualmente aplicables al IPSI:

1. La primera se aplica al arrendamiento a corto plazo, es decir, al uso de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a 30 días o a 90, en el caso de buques. Dicho arrendamiento se localiza siempre donde el medio de transporte se ponga a disposición del arrendatario. Así, si la puesta a disposición tiene lugar en Península o Baleares, se localizará en territorio

¹⁴³ Las tres primeras se contienen en el art. 70. Uno.9º y la cuarta en el art. 70.dos.3º LIVA. Sobre la localización de tales operaciones, vid. CARBAJO VASCO, D. y MARTÍNEZ SERRANO, J.L., "Reglas especiales en la prestación de servicios de arrendamiento de medios de transporte en el IVA", *Práctico IVA*, V/Lex.

de aplicación del IVA, resultando aplicable dicho impuesto, mientras que si tiene lugar en Ceuta o Melilla, se localizará en ellas, resultando de aplicación del IPSI.

2. La segunda se aplica al arrendamiento a largo plazo de medios de transporte cuando el arrendatario es un particular: Se localiza donde esté establecido el arrendatario; si lo está en Península o Baleares se aplicará, por tanto, el IVA y si lo está en una Ciudad Autónoma, se aplicará el IPSI.
3. La tercera se aplica, como excepción a la anterior, al arrendamiento a largo plazo de embarcaciones de recreo cuando el arrendatario es un particular: Se localiza en el lugar donde el barco se ponga a disposición del arrendatario siempre que la puesta a disposición se efectúe desde un establecimiento que la empresa arrendadora tenga en el mismo. Así pues, si la embarcación se pone a disposición de un particular en territorio peninsular o balear desde un establecimiento situado en territorio de aplicación del IVA, se devengará dicho impuesto, mientras que si se pone a disposición en una Ciudad Autónoma desde un establecimiento situado en ella, se devengará el IPSI.
4. La cuarta localiza en territorio de aplicación del Impuesto a aquellos arrendamientos de medios de transporte que conforme a su regla aplicable no se localicen en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización efectiva tenga lugar ahí. Así pues, a un arrendamiento que no se localice, en principio, en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla se le aplicará el IVA si la utilización efectiva del medio de transporte tiene lugar en Península o Baleares o el IPSI, si se produce en una Ciudad Autónoma.

En suma, las opciones de tributación para los arrendamientos de medios de transporte vinculados simultáneamente con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas son las que se recoge en el siguiente cuadro:

*La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la
Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)*

Tabla 12
ARRENTADIMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE

PUESTA A DISPOSICIÓN	TIPO	CONDICIÓN CLIENTE	LOCALIZACIÓN CLIENTE	SUJECCIÓN IVA O IPSI	OBLIGADO A DECLARAR	FACTURA	INVERSIÓN
Península o Baleares	Corto plazo	Indiferente	Ceuta o Melilla	IVA, con independencia de donde esté localizado el prestador	Prestador	Con IVA	En ningún caso, al ser el receptor un particular
Ceuta o Melilla	Corto plazo	Indiferente	Península o Baleares	IPSI, con independencia de donde esté localizado el prestador	Prestador	Con IPSI	En ningún caso, al ser el receptor un particular
Indiferente	Largo plazo (salvo embarcación recreo cuando el prestador está establecido en el lugar de puesta a disposición)	Particular	Ceuta o Melilla	IPSI, con independencia de donde esté establecido el prestador y sin perjuicio de la obligación del prestador de declarar la base imponible en IVA si está establecido en Península o Baleares	Prestador	Con IPSI.	No, al ser el destinatario un particular
Indiferente	Largo plazo (salvo embarcación recreo cuando el prestador está establecido en el lugar de puesta a disposición)	Particular	Península o Baleares	IVA, con independencia de donde esté establecido el prestador.	Prestador.	Con IVA	No, al ser el destinatario un particular
Península o Baleares estando establecido ahí el prestador	Largo plazo embarcaciones de recreo	Particular	Ciudad Autónoma	IVA	Prestador	Con IVA	No, al ser el destinatario un particular
Ciudad Autónoma estando establecido en ella el prestador	Largo plazo embarcaciones recreo	Particular	Península o Baleares	IPSI	Prestador	Con IPSI	No, al ser el destinatario un particular
Indiferente	Todos los tipos a largo plazo	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Península o Baleares	IVA, con independencia de donde esté establecido el prestador	Prestador, salvo inversión	Con IVA, salvo inversión	Si el prestador está establecido en Ceuta o Melilla
Indiferente	Todos los tipos a largo plazo	Empresario, profesional o persona jurídica con NIF-IVA	Ceuta o Melilla	IPSI, con independencia de donde esté establecido el prestador y sin perjuicio de la obligación del prestador de declarar la base imponible en IVA si está establecido en Península o Baleares	Prestador, salvo inversión	Con IPSI	Si el prestador está establecido en Península o Baleares

Fuente: Elaboración propia

6. A MODO DE CONCLUSIÓN

El IPSI es un impuesto similar al IVA, aunque con un hecho imponible más reducido. Ello supone que cualquier operación susceptible de tributar en el IPSI podría hacerlo también en el IVA. De ahí que, cuando se lleve a cabo una operación que presente simultáneamente puntos de conexión con la Península y una Ciudad Autónoma, sea necesario determinar cuál de ellos se va a devengar.

Aunque ha habido quien ha entendido que en este tipo de operaciones podrían producirse casos de doble imposición, al quedar sujetas a ambos tributos¹⁴⁴, creo que no es posible, en cuanto que para el devengo de cualquiera de ellos es necesario que la operación se localice dentro de su respectivo ámbito territorial de aplicación, dándose la circunstancia de que las reglas de localización de la LIVA –por remisión a ellas, de la LIPSI, respecto de las prestaciones de servicios, y de las ordenanzas, respecto del resto de operaciones– son las mismas en ambos. De este modo, la regla aplicable al tipo de operación la situará o en la Península o en una Ciudad Autónoma, pero nunca en ambas a la vez. Considero, por tanto, un acierto la opción tomada por las ordenanzas reguladoras del IPSI de remitirse a las reglas de localización del IVA, también para aquellas operaciones para las que la LIPSI no se había remitido ya, renunciando a establecer las suyas propias, que sí podrían haber originado problemas de doble imposición.

Al ser las reglas establecidas en la LIVA las aplicables para localizar las operaciones en ambos impuestos, la calificación del tipo de operación a que han de ser aplicadas ha de realizarse de acuerdo con aquella y nunca de acuerdo con la LIPSI. Así, por ejemplo, la regla prevista para las entregas de inmuebles se aplicará en el IPSI cuando estemos ante ese tipo de operación, de acuerdo con el art. 8. Dos.1º LIVA y no de acuerdo con el art. 3.c) LIPSI que, como hemos visto, califica siempre como entregas a las ejecuciones de obra inmobiliarias.

El hecho de que el IPSI se remita a las reglas de localización del IVA, lo convierte en un impuesto supletorio de este último, por lo que ante una operación que presente puntos de conexión con Península y Ciudades Autónomas habrá que plantearse en primer lugar la sujeción a IVA y sólo cuando la operación se localice fuera de su territorio de aplicación, procederá plantearse su posible sujeción a IPSI.

Cuando la operación realizada se localice en el territorio de aplicación del IPSI y, por tanto, quede sujeta a él, el transmitente o prestador quedará obligado, como regla general, a declararlo, debiendo, a tal efecto, darse de alta, si no lo estaba ya, en los Servicios Tributarios de la Ciudad Autónoma de que se trate y repercutir el impuesto correspondiente en factura. Además, y aun cuando en tal caso la operación va a quedar, por localizarse fuera de su territorio de aplicación, no sujeta a IVA, si el referido transmitente o prestador está obligado a presentar declaración

144 Vid. MELERO, H., "Ceuta y Melilla aprueban un tipo reducido del 0,5% del IPSI en la industria del juego", Periscopio Fiscal y Legal, <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/ceuta-y-melilla-aprueban-un-tipo-reducido-del-05-del-ipsi-en-la-industria-del-juego/>, consultado el 10 de abril de 2021.

por dicho impuesto, deberá incluir en ella la base imponible de la operación. No obstante, si el destinatario es un empresario o profesional establecido en Ceuta o Melilla, será éste el que adquirirá la condición de sujeto pasivo del IPSI por inversión, debiendo entonces ser él el obligado a declararlo y a expedir la correspondiente "autofactura" que, a diferencia del IVA, todavía se conserva en el IPSI.

De la misma forma, el empresario o profesional ceutí o melillense que realice operaciones que hayan de localizarse en Península o Baleares, quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones que le correspondan como sujeto pasivo del IVA, a menos que la operación la realice para otro empresario o profesional peninsular o de Baleares.

Asimismo, los empresarios o profesionales ceutíes o melillenses que realicen operaciones que supongan la expedición de mercancías hacia la Península, al suponer una importación, deberán presentar la correspondiente declaración aduanera y pagar los correspondientes aranceles y el IVA, a menos que, con respecto a este último, dicha importación vaya a quedar exenta si la expedición de los bienes constituye, al mismo tiempo, una operación interior localizada en el territorio de aplicación del IVA.

De igual modo, cuando se realicen operaciones que impliquen la expedición de bienes de la Península a las Ciudades Autónomas, habrá que presentar en todo caso la correspondiente declaración del IPSI a la importación, sin que aquí sea posible apreciar la concurrencia de la exención para evitar la doble imposición del art. 66.1º LIVA, en cuanto que para que exista una operación interior en el caso de la entrega de un bien mueble es necesario que el mismo haya sido producido o elaborado en la Ciudad Autónoma y no importado.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- CALVO VERGEZ, J., "El nuevo régimen de devolución de los viajeros: principales cuestiones derivadas de su implantación", *Quincena Fiscal*, nº. 5/2020.
- CALVO VERGEZ, J., "Requisitos necesarios para la declaración de la exención en el IVA de los servicios de transporte relacionados con las operaciones de exportación", *Quincena Fiscal*, nº. 11/2007.
- CARBAJO VASCO, D. y MARTÍNEZ SERRANO, J.L., "Reglas especiales en la prestación de servicios de arrendamiento de medios de transporte en el IVA", *Práctico IVA*, V/Lex.
- CARBAJO VASCO, D., "Exenciones en el IVA en régimen de viajeros", *Práctico IVA*, 2021, V/LEX.
- CUATRECASAS, *Guía para invertir en Ceuta*, P.R.O.C.E.S.A, 2003.
- DE MIGUEL CANUTO, E., "El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA", *Información Fiscal*, nº. 110/2012.
- DE MIGUEL CANUTO, E., "Las actuaciones de los entes públicos en el IVA", *Quincena Fiscal*, nº. 15-16.
- DE MIGUEL CANUTO, E., "Operaciones a distancia y operadores de plataforma ante el IVA", *Quincena Fiscal*, nº. 1/2022.
- DE MIGUEL CANUTO, E., "Regímenes especiales relativos a servicios de telecomunicaciones de radio y televisión y electrónicos", *Revista Aranzadi Doctrinal* nº 11/2014.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

- DELGADO GARCÍA, A.M., "La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica", *Revista española de Derecho Financiero* n.º. 169/2016.
- DOCAVO ALBERTI, L., "Principio de primacía del Derecho Comunitario en relación con la aplicación del IVA en Ceuta y Melilla", *Impuestos*, n.º. 3/88.
- FALCÓN Y TELLA, R., "La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)", *Quincena Fiscal*, n.º. 13/2014.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L., *Practicum Fiscal*, V-Lex, 2016.
- GARCÍA CALVENTE, Y., "Tributación en el IVA de las operaciones de comisión realizadas por las agencias de viajes a las compañías de transporte aéreo", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º. 4/2004.
- GARCÍA, O., "Casinos online: IVA-IPSI", *Legal Today*, <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/casinos-online-iva-ipsi-2021-11-08/>, consultado el 11 de abril de 2022.
- GÓMEZ CABRERA, C. y otros, *El régimen fiscal de la Ciudad Autónoma de Ceuta (Estudio de un privilegiado, pero desconocido régimen impositivo)*, Interservicios, Ceuta, 2005.
- HAU, A., "La tributación por IPSI en obras realizadas en Ceuta y Melilla (I-V)", *INEAF*, <https://www.ineaf.es/tribuna/la-tributacion-por-ipsi-en-obras-realizadas-en-ceuta-y-melilla-i-de-v/>, consultado el 11-4-2022.
- LEBÓN SÁNCHEZ, C. Y VALIÑO CASTRO, A., "Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º. 16/2021.
- LÓPEZ-ALOSCIO TORRES, J.M., "Reglas especiales de localización", en CHICO DE LA CÁMARA, P. Y GALÁN RIVAS, J., *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, *Civitas*, 2012.
- MATESANZ, F., "La fiscalidad indirecta del comercio electrónico", *Quincena Fiscal*, n.º. 15/2019.
- MELERO, H., "Ceuta y Melilla aprueban un tipo reducido del 0,5% del IPSI en la industria del juego", *Periscopio Fiscal y Legal*, <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/ceuta-y-melilla-aprueban-un-tipo-reducido-del-05-del-ipsi-en-la-industria-del-juego/>, consultado el 10 de abril de 2022.
- MORÓN PÉREZ, C., "El régimen fiscal de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro", *Crónica Tributaria*, n.º. 121.
- MORÓN PEREZ, C., *El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las Ciudades Autónomas: análisis práctico y propuestas de reforma*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.
- MUÑOZ ROYÁN, J.A., "Régimen de intercambios y reglas de origen entre la Comunidad y Canarias, Ceuta y Melilla", *Aduanas*, n.º. 353.
- NÚÑEZ PÉREZ, G., "Análisis comparativo del Régimen Fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias", en *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla*, Cedecs, Barcelona, 1998.
- RAFAEL OLIVER CUELLO, R., "Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico", *Quincena Fiscal*, n.º. 18/2021.
- RAMOS PRIETO, J. Y MÓNICA ARRIBAS LEÓN, M., "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º. 15/2006.
- RUBIO RAMOS, J. (2009), *Manual práctico del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (operaciones interiores)*, Fundación AI, Melilla, 2009.
- RUIZ HIDALGO, C., *Régimen tributario de las empresas de transporte náutico y aéreo y de sus trabajadores: aspectos internos e internacionales*, Tirant Lo Blanch, 2021.
- SANZ GÓMEZ, R., "Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º. 178.

La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas (Carmen Morón Pérez)

- SANZ GÓMEZ, R.J., "El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación", en GÓMEZ CABRERA, C. (Coord.), *Estudios sobre el Régimen Económico y Fiscal de Ceuta: presente y futuro*, CEJ-Granada, 2010.
- SERRANO ANTÓN, F., "Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla", *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997.
- SIMÓN ACOSTA, E., "El IVA y la publicidad", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 960/2020.
- URQUIZU CABALLÉ, A., *Aspectos jurídicos y financieros de la inversión empresarial española en China*, Bosch, Barcelona, 2012.
- VÁZQUEZ TARÍN, M.A., *Impuesto sobre el Valor Añadido. Manual Práctico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.
- ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., "El régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla", *Impuestos*, nº 10/93.