

Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla

Miguel de Haro Izquierdo

*Profesor permanente laboral de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid (España)*

migueldeh@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>

Extracto

El impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI) de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla es un impuesto de carácter municipal que grava la producción, elaboración e importación de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en dichos territorios realizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad. En su configuración actual, y desde su origen como tributo a la importación con especiales referencias al desarrollo económico de las dos ciudades, ha sufrido importantes variaciones normativas, entre ellas, la derivada de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, que tuvo una influencia decisiva en la fiscalidad de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

La finalidad, como tributo impulsor de una recaudación local que generase ingresos a las arcas municipales, y la asimilación a figuras tributarias impositivas de carácter indirecto, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto general indirecto canario (IGIC), ha generado ineficacias normativas y un elevado coste en las operaciones comerciales de dichos territorios. La situación actual de su regulación parece inadecuada para responder a las necesidades de recaudación y de financiación de las dos ciudades autónomas situadas en enclaves marítimos del norte del continente africano. El presente artículo analiza y valora qué reformas legislativas podrían dinamizar dicho tributo para impulsar económicamente dichos territorios atendiendo a la finalidad esencial del IPSI.

Palabras clave: IPSI; producción; servicios; importación; imposición indirecta; Ceuta; Melilla; recaudación.

Recibido: 11-12-2024 / Aceptado: 25-03-2025 / Publicado: 06-05-2025

Cómo citar: Haro Izquierdo, M. de (2025). Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 146-167. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24233>

Reform of the tax on production, services and import. The need for a new legislative technique for the cities of Ceuta and Melilla

Miguel de Haro Izquierdo

Abstract

The tax on production, services and imports (IPSI) of the autonomous cities of Ceuta and Melilla is a municipal tax levied on the production, processing and importation of movable tangible goods, the provision of services and the supply of real estate located in these territories by businesspeople or professionals in the course of their business. In its current configuration and since its origin as an import tax with special references to the economic development of the two cities, it has undergone important regulatory changes, among them the one derived from the accession of Spain to the European Economic Community, which had a decisive influence on the taxation of the autonomous cities of Ceuta and Melilla.

The purpose, as a tax to promote local revenue collection to generate income for the municipal coffers, and the assimilation to indirect taxes, such as value added tax (VAT) and the Canary Islands general indirect tax (IGIC), has generated regulatory inefficiencies and a high cost in the commercial operations of these territories. The current situation of their regulation seems inadequate to meet the collection and financing needs of the two autonomous cities located in maritime enclaves in the north of the African continent. This article analyzes and assesses which legislative reforms could make this tax more dynamic in order to boost the economy of these territories in accordance with the essential purpose of the IPSI.

Keywords: IPSI; production; services; import; indirect taxation; Ceuta; Melilla; tax collection.

Received: 11-12-2024 / Accepted: 25-03-2025 / Published: 06-05-2025

Citation: Haro Izquierdo, M. de (2025). Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 146-167. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24233>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Elementos esenciales del tributo
- 3. Retos para una mejor técnica legislativa
 - 3.1. La asimilación normativa del IPSI al IVA
 - 3.2. La no deducibilidad del IPSI, una gran desventaja frente al IVA
- 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El entorno geográfico y la realidad histórica de las dos ciudades españolas continentales más meridionales de nuestro país han generado una dificultad de desarrollo de encaje territorial y económico que se ha trasladado de manera directa a los diferentes aspectos fiscales y tributarios de dichas ciudades. Una muestra de la especificidad territorial es el propio desarrollo normativo de la Constitución española, y concretamente del artículo 144 b)¹, donde se enmarca el desarrollo autonómico de ciudades como las de Ceuta y Melilla, continuando su consideración como entidades locales, las cuales disponen de estatutos de autonomía aprobados para cada una de ellas por las Leyes orgánicas 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo. Dentro de estas diferencias normativas territoriales, también de forma especial la tributación indirecta es la que ha sido regulada de una manera específica, independientemente de los tributos directos, que son objeto de importantes bonificaciones y deducciones en su cuota.

Históricamente, los regímenes aduaneros recibieron un importante impulso durante el siglo XIX mediante la regulación de los puertos francos², zona portuaria en la que se habilitan mercancías desembarcadas o embarcadas que disfrutaran de una franquicia arancelaria, a través de dos normas especialmente trascendentes, la Ley de 18 de mayo de 1863

¹ Indica lo siguiente:

Las Cortes Generales, mediante ley orgánica, podrán, por motivos de interés nacional:

- a) Autorizar la constitución de una comunidad autónoma cuando su ámbito territorial no supere el de una provincia y no reúna las condiciones del apartado 1 del artículo 143.
- b) Autorizar o acordar, en su caso, un Estatuto de autonomía para territorios que no estén integrados en la organización provincial.
- c) Sustituir la iniciativa de las Corporaciones locales a que se refiere el apartado 2 del artículo 143.

² Con carácter previo a la normativa específica que estamos tratando se reguló mediante el Real Decreto de 11 de julio de 1852, que declaraba puertos francos determinadas ciudades de las islas Canarias.

y la Ley de 14 de julio de 1894³; la primera declaró y la segunda matizó el establecimiento de puertos francos en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla con objeto de facilitar su desarrollo económico, lo que posibilitaba la entrada y salida de mercancías con un menor coste. Dichas normas tienen trascendencia en este estudio para mostrar cómo ambos territorios se han regido por regímenes especiales hasta la actualidad con el IPSI. Dichas normas, sin embargo, no fueron suficientes para generar un mayor volumen de ingresos y actividad económica que permitiese el bienestar y desarrollo en dichos territorios de sus pobladores, por lo que se impulsó una nueva Ley de fecha 30 de diciembre de 1944⁴ a través de la que se permitía implementar un régimen tributario especial, autorizando a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla a percibir un arbitrio sobre la importación de mercancías. Dicha norma supuso las bases esenciales del actual sistema de entrada de mercaderías, aunque fuera suprimido por la Ley de 22 de diciembre de 1955, la cual estableció con carácter transitorio un arbitrio a la entrada de mercancías que nunca llegó a aplicarse.

Esta primigenia regulación de las ciudades de Ceuta y Melilla en materia de tributos locales aduaneros se recondujo normativamente a mediados del siglo XX con la aprobación de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario⁵, y el posterior Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido del impuesto general sobre el tráfico de las empresas (IGTE), tributo estatal de naturaleza indirecta que gravaba las ventas, obras, servicios, exportaciones y demás contratos u operaciones típicas

³ Gaceta de Madrid número 198 (martes, 17 de julio de 1894):

Art. 2.º

Los géneros, frutos y efectos de producción nacional que desde los puertos francos de Ceuta, Melilla y Chafarinas se importen en los de la Península e islas adyacentes, serán considerados como extranjeros y sujetos, por tanto, al pago de los derechos que establece el Arancel. Se exceptúa el pescado fresco o con la sal indispensable para su conservación que sea cogido por españoles en las aguas de aquellos puntos tanto por almadrabas como por cualquier arte de pesca permitido por las leyes y reglamentos, previas las justificaciones que acrediten dicho origen nacional.

⁴ Ley 30 de diciembre de 1944 por la que se autoriza a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla para percibir como recurso de su presupuesto ordinario el «Arbitrio sobre importación de mercaderías»:

La especial situación geográfica de Ceuta y Melilla como plazas de nuestra soberanía en el Norte de África y su peculiar régimen administrativo, que obliga a ambos Ayuntamientos a atender no sólo obligaciones propiamente municipales, sino otras de carácter provincial, han motivado de antiguo que se hayan suscitado interesantes problemas relacionados con la vida económico-municipal de aquellas poblaciones y con la aplicación del sistema tributario del Estado en las repetidas plazas de soberanía.

⁵ En el preámbulo de la ley se indica, como centralidad del tributo, la necesidad de una refundición de los tributos indirectos y el establecimiento de un impuesto por la forma de tributación en cascada debido a los diversos criterios como los de mayor extensión de la base, con la consiguiente ventaja de una reducción en los tipos que, desde el punto de vista de su aplicación, favorece tanto a Hacienda como al contribuyente. Asimismo, el establecimiento de un tipo módico reduce en gran manera el fraude y permite la efectiva aplicación del impuesto sobre bases muy extensas.

y habituales del tráfico de todas las empresas, y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales y ganaderas o mixtas, así como las importaciones⁶. Su ámbito espacial lo constituía todo el territorio español, con especialidades reconocidas por ley para Canarias, Ceuta y Melilla, Álava y Navarra. La derogación del impuesto por la entrada de España en la Unión Europea supuso, sin embargo, un mantenimiento de la normativa en las ciudades de Ceuta y Melilla, de tal manera que quedaba derogado en el territorio peninsular, pero no así en las ciudades autónomas, quedando únicamente vigente en operaciones derivadas de las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, realizadas por quienes se dediquen habitualmente y mediante contraprestación a esta actividad, cualquiera que sea la persona para la que se lleve a cabo. También para los arrendamientos de bienes realizados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación; los arrendamientos y prestaciones de servicios realizados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación y, por último, las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por quienes habitualmente se dediquen a esta actividad mediante contraprestación.

Los regímenes de importación y exportación de los puertos francos cambiaron de manera radical con la entrada de España en las Comunidades Europeas y la ratificación del Tratado de Adhesión de España y Portugal el 12 de junio de 1985. La consecuencia principal en el territorio peninsular y las Islas Baleares fue la desaparición arancelaria mediante la adecuación legislativa como consecuencia de nuestra incorporación de pleno derecho a las Comunidades Europeas, especialmente, por medio del Real Decreto legislativo 1297/1986, de 28 de junio, por el que se adapta al derecho de las Comunidades Europeas el régimen vigente en materia de zonas y depósitos francos. También en este sentido es importante y decisiva la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, que establecía en su artículo 11 las exenciones relativas a las áreas exentas y los regímenes aduaneros suspensivos, de tal manera que se aseguraba que las citadas áreas disfrutasen de una exención en la imposición indirecta.

La adhesión de España a la Comunidad Económica Europea (CEE) influyó igualmente en la fiscalidad de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, por lo que se tuvo que adaptar al protocolo número 2 del Tratado de Adhesión, cuyo artículo 25 reconoce las condiciones en las que se aplicarán las disposiciones de los tratados de la CEE y de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero (CECA) sobre la libre circulación de mercancías, así como los actos de las instituciones de la Comunidad relativos a la legislación aduanera y a la política comercial en Canarias y en Ceuta y Melilla.

Las consecuencias actuales de todo este proceso histórico evolutivo de la normativa arancelaria y la entrada de España en la CEE, con la especificidad de las dos ciudades autónomas, se puede sintetizar en los siguientes elementos:

⁶ La recepción de la reforma no fue del todo bien acogida por su defecto regulatorio como tributo plurifásico en cascada (Montero Alonso, 1998).

- No forman parte del territorio aduanero de la Unión Europea,
- Las entradas y salida de mercancías de ambas ciudades se consideran como importaciones o exportaciones, cualquiera que sea el destino de estas, incluso cuando se produzca entre Ceuta y Melilla, ya que no se consideran como un sistema integrado⁷.
- No es de aplicación el IVA.
- Como impuesto indirecto se aplica el IPSI.
- Para entender el proceso de tributación indirecta de productos es necesario definir el producto originario que se obtiene a través de una calificación de las normas de origen que nos posibiliten determinar el lugar o país de origen de las mercancías⁸.

En fechas recientes, tanto en el ámbito estatal como en el de las instituciones comunitarias se ha propuesto la modificación de la calificación de los territorios de las ciudades autónomas de tal manera que hay propuestas para incluir tanto a Ceuta como a Melilla como miembro de pleno derecho del Comité de las Regiones. Asimismo, se ha propuesto la calificación de ambos territorios como zonas de desventajas naturales o geográficas que deben ser actualizadas en su calificación de territorios y poder, de esta manera, acceder a compensaciones económicas por parte de la Unión Europea.

Junto a lo anterior se han iniciado solicitudes formales para que las dos ciudades autónomas fueran consideradas como regiones ultraperiféricas, así como que fueran consideradas como parte de los territorios del Tratado Schengen, lo que permitiría libertad de circulación de personas. Igualmente, se ha llegado a proponer la integración en el marco de la unión aduanera, aunque la realidad es que estas propuestas tienen como principal adversidad la regulación por derecho originario y sería necesaria una modificación de los tratados y, por lo tanto, una conferencia intergubernamental previa de los Estados miembros que aceptara esta incorporación tanto de Ceuta como de Melilla a un ámbito de la Unión.

Es, por tanto, y a falta de avances en la integración europea de dichos territorios, necesaria una reforma y actualización normativa en el ámbito fiscal y especialmente en el IPSI, tributo que ha ido adaptándose, como hemos podido observar en las páginas previas, de manera poco ordenada y sin tener propuestas normativas bien planificadas y estructuradas

⁷ De tal manera que la entrada de mercancías se encuentra exenta de cualquier derecho arancelario y queda bajo sujeción a la importación el IPSI. Además, la entrada al territorio de la unión aduanera de mercancías procedentes de Ceuta y Melilla, salvo que se trate de productos originarios, queda sujeta al arancel comunitario y, además, en todo caso, al IVA a la importación.

⁸ Reglamento (CE) 82/2001 del Consejo, de 5 de diciembre de 2000 (DOCE núm. 20, de 20 de enero de 2001). Para mayor detalle de esta materia es interesante el desarrollo realizado por Morón Pérez (2006).

para dar respuesta a la excepcionalidad territorial y económica de los citados territorios⁹ y así obtener una autonomía económica de dichas ciudades.

2. Elementos esenciales del tributo

La normativa que regula el IPSI ha pasado por diversas modificaciones legislativas importantes con una regulación en estrecha relación con otros impuestos. Entre estas debemos resaltar, como eje regulatorio, 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. Igualmente cabe resaltar, por su estrecha conexión regulatoria de carácter subsidiario, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, así como la ordenanza del IPSI que se regula en cada una de las ciudades autónomas.

Finalmente, en este entorno normativo es importante hacer referencia a la aplicación, desde el 1 de enero de 1997, de la modificación de denominación regulado por la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba la nueva denominación del impuesto, que pasa a ser de arbitrio a «impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla», según la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

No supone únicamente este un cambio de denominación del tributo, tiene un efecto normativo de más calado, entre otros, la ampliación del objeto del hecho imponible, el cual veremos con más detalle a continuación, ya que se incluye en su delimitación la producción interna de toda clase de bienes muebles, sean o no objeto de importación o producción interna, con el propósito de eliminar discriminaciones que dificulten un desarrollo interno con el resto del territorio español y poder obtener un mayor volumen de recursos económicos para la financiación de las haciendas locales (Núñez Pérez, 1998).

⁹ En fechas recientes, en el Senado se reconocía la necesidad de una intervención en ambos territorios más allá de las propuestas fiscales especiales:

Sin embargo, a pesar de estas medidas, del transcurso de las comparecencias en esta Ponencia se puede dilucidar que los efectos del hecho insular o la situación extra peninsular de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla no pueden circunscribirse a una mera compensación económica o a medidas de carácter fiscal (que en todo caso deben estar garantizadas en su aplicación en toda la amplitud de sus previsiones), sino que hay otros aspectos que deben ser tenidos en cuenta en tanto que afectan al desarrollo económico y social de los territorios analizados en esta ponencia (Ponencia de estudio sobre la insularidad y la situación periférica de las ciudades de Ceuta y Melilla, constituida en el seno de la Comisión de Despoblación y Reto Demográfico. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado. Número 354, 23 de junio de 2022).

La naturaleza del IPSI es ser un impuesto indirecto de carácter municipal, que se utiliza como instrumento, que sustituye, o pretende hacer las veces, al IVA, de acuerdo con las normas de ley reguladora del impuesto¹⁰.

El hecho imponible está constituido por¹¹:

- La producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales, incluso aunque se efectúen mediante ejecuciones de obra, realizadas por empresarios en el desarrollo de su actividad empresarial, así como la importación de dichos bienes, en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla¹².
- Se considerarán actividades de producción las extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales y otras análogas. También tendrán esta consideración las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o ensamblaje de bienes muebles corporales por el empresario, previo encargo del dueño de la obra. No se considerarán operaciones de producción o elaboración las destinadas a asegurar la conservación o presentación comercial de los bienes, calificadas como manipulaciones usuales en la legislación aduanera.

¹⁰ Ha sido matizada esta posición por la STS de 13 de mayo de 2013 (rec. núm. 2211/2012), al indicar:

El IPSI [...] es una figura tributaria excepcional ajena al régimen general de la tributación local, «Se trata de una Ley que crea un Arbitrio específico para las ciudades de Ceuta y Melilla, adaptado a las especiales circunstancias económicas y fiscales de estas ciudades, pero que se integra en la normativa general recogida en la Ley Reguladora de Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, en todos los aspectos relativos a la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos»; figura novedosa que trata de complementar y completar un sistema impositivo peculiar y singular para Ceuta y Melilla, puesto que si bien se integran dentro del conjunto de entidades locales, al mismo tiempo se le dota de Estatutos de Autonomía, que configuran un sistema de financiación especial, distinto del propio de las entidades locales en general, siendo la figura que nos ocupa la que con mayor intensidad dota de dicha singularidad a este sistema, diferenciándolo del propio y común del resto de entidades locales.

¹¹ Debemos tener en cuenta, además de lo comentado, la existencia de un gravamen complementario del IPSI sobre las labores del tabaco, además de un gravamen sobre ciertos carburantes y combustibles. En ambos casos el gravamen se añade al que, en su caso, proceda por el IPSI.

¹² Señala la DGT, mediante contestación a la Consulta 13/2018, de 12 de marzo: es el supuesto más claro de aplicación del juego del IVA y del IPSI en el que una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto que adquiere de otra entidad, también establecida, material de construcción que es enviado por esta última a Melilla por orden de la consultante. De acuerdo con el supuesto, la entrega de bienes efectuada está sujeta aunque exenta del impuesto sobre el valor añadido por ser transportados fuera de la Comunidad por el proveedor de la consultante no procediendo, por tanto, la repercusión a esta última del impuesto sobre el valor añadido. Por tanto, la entrada de bienes, materiales de construcción, en el ámbito territorial de Ceuta y Melilla, procedentes de la Península constituye el hecho imponible importación de bienes y está sujeto al IPSI.

- Las prestaciones de servicios¹³ efectuadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad, en los términos previstos en la normativa del IVA, salvo que tales operaciones se consideren de producción o elaboración de bienes.

Estas operaciones se entenderán localizadas en Ceuta o Melilla cuando así resulte de aplicar para estos territorios las reglas establecidas en la LIVA para localizar las prestaciones de servicios en el territorio peninsular español o Islas Baleares¹⁴.

- Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla realizadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de sus actividades¹⁵.

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

La ley establece una incompatibilidad en los negocios del tráfico inmobiliario, los cuales tributarán a la vez por este impuesto y por el que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, aplicándose, a efectos de su incompatibilidad, las normas de la legislación común¹⁶.

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

Delimitado con claridad e interpretado en su adecuada medida el hecho imponible, debemos identificar un elemento esencial del tributo que no es otro que el concepto de empresario o profesional, definido por la norma del impuesto, que lo califica como aquellas

¹³ Indica la DGT mediante contestación a la Consulta 743/2003, de 5 de mayo.

¹⁴ En este sentido, es de interés la resolución de la DGT mediante contestación a la Consulta 175/2004, de 5 de febrero, relativa a la sujeción al impuesto en función de su localización, que establece con respecto a servicios de telefonía fija, y la Consulta 1218/2004, en la que se aclara la localización de la tributación de una empresa con domicilio social y fiscal en Murcia que va a prestar un servicio a una empresa domiciliada en Melilla consistente en el embalaje de residuos.

¹⁵ Así indica la DGT mediante contestación a la Consulta 735/2001, de 11 de abril, con relación a la sujeción al tributo de la transmisión de un solar edificable, efectuada en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla por empresarios o profesionales.

El párrafo segundo del apartado c) del artículo 3 de la Ley 8/1991 aclara que tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes inmuebles la construcción, la ejecución de obra inmobiliaria y la primera transmisión de dichos bienes.

¹⁶ Igualmente, la DGT, mediante contestación a la Consulta 1067/2000, de 5 de mayo.

personas que tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA por su ley reguladora, lo cual nos remite directamente al artículo 5 de la LIVA, al indicar con mayor detalle quiénes son sujetos pasivos.

En cuanto a los supuestos de no sujeción del IPSI, nos encontramos de nuevo con que hay una derivación conceptual a lo ya regulado en materia del IVA y, por tanto, es directamente aplicable el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, así como la producción o importación de energía eléctrica.

Observamos en la regulación del IPSI que el tratamiento de las operaciones que están exentas es similar a los criterios de aplicación regulados en la normativa del IVA, aunque debemos determinar algunas excepciones, como son las que se producen en las operaciones interiores:

- Están exentas la producción o elaboración de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios, las entregas de bienes inmuebles y el consumo de energía eléctrica cuando las entregas de los bienes producidos o elaborados tengan reconocida la exención en la legislación común del IVA.
- Las exportaciones y operaciones asimiladas, entre las que se encuentran la producción o elaboración de bienes muebles corporales y las prestaciones de servicios, cuando los bienes o servicios sean exportados definitivamente en régimen comercial al resto del territorio nacional o al extranjero. En los mismos términos que en la legislación común del IVA, se establecen para las exenciones en exportaciones y operaciones asimiladas.
- Las importaciones definitivas de bienes en las ciudades de Ceuta y Melilla están exentas en los mismos términos que en la legislación común del IVA y, en todo caso, se asimilan, a efectos de esta exención, las que resulten de aplicación a las operaciones interiores. En las importaciones de bienes en régimen de viajeros, la exención se aplica en los mismos términos y cuantías que los previstos en la normativa del IVA. Se autoriza a las ciudades de Ceuta y Melilla a reducir dicha cuantía en sus respectivas ordenanzas fiscales, si bien la cantidad mínima resultante no puede ser inferior a 90,15 euros. Las operaciones realizadas al amparo de regímenes especiales de importación quedan exentas en la forma y con los requisitos exigidos legalmente.

El devengo del impuesto se encuentra con muchas coincidencias en la regulación del IVA, devengándose en función de la operación específica realizada:

- En la producción o elaboración de bienes muebles corporales, en el momento en que estos se pongan a disposición de los adquirentes.

- En las importaciones, en el momento de admisión de la declaración para el despacho de importación o, en su defecto, en el momento de la entrada de los bienes en el territorio de sujeción, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable.
- En las entregas de bienes inmuebles y en las prestaciones de servicios, en el momento en el que se produzca el devengo del IVA para dichas operaciones según la normativa reguladora de este último tributo.

Los tipos impositivos en comparación con el IVA, tributo espejo del IPSI, son más reducidos, con la supuesta finalidad de favorecer el comercio entre Ceuta¹⁷ y Melilla¹⁸ y el resto del territorio español. Las ordenanzas municipales de las ciudades de Ceuta y Melilla establecen los tipos con los límites mínimo y máximo de 0,5 % y 10 %. Se distingue el tipo del 0,5 %, que grava el transporte de viajeros, la entrega de viviendas de protección oficial (VPO), la nueva vivienda, los juegos de azar, la publicidad y el marketing. El tipo del 1 % se aplica en taxis, restaurantes de un tenedor, bares, cafés y consumo de energía eléctrica. El tipo del 2 % incluye restaurantes de dos tenedores, bares de categoría especial y el resto de los servicios de hostelería. El tipo del 4 % grava servicios y bienes inmuebles de tipo general, reformas de viviendas o locales. El tipo del 8 % se aplica a telecomunicaciones, servicios prestados por vía electrónica, radiodifusión y televisión. Y, por último, el tipo del 10 % incluye las construcciones inmobiliarias.

Finalmente, debemos hacer referencia a la modalidad a través de la cual se establece la repercusión del impuesto, que, desde el punto de vista formal, tiene similitudes con la normativa reguladora del IVA, pero con grandes diferencias en cuanto a su calificación como impuesto plurifásico, como veremos con más detalle en las páginas posteriores.

3. Retos para una mejor técnica legislativa

Con carácter previo a afrontar los retos de la técnica legislativa del IPSI, debemos indicar que los impuestos a las ventas pueden ser unifásicos¹⁹, plurifásicos o acumulativos. En los impuestos plurifásicos podemos observar cómo, a su vez, se pueden catalogar como impuestos acumulativos, y los tradicionalmente descritos como en cascada, que se aplican

¹⁷ Ordenanza del IPSI en la ciudad autónoma de Ceuta y anexos informativos (Boletín Oficial de Ceuta, 29 de junio de 2020).

¹⁸ Ordenanza fiscal reguladora del IPSI de la ciudad de Melilla (Boletín Oficial de Melilla, número 5625, 12 de febrero de 2019).

¹⁹ Así descritos en las diferentes modalidades de los impuestos a las ventas comentadas por el profesor Pérez de Ayala (2004, pp. 168-169).

sobre el valor íntegro de los bienes o servicios, repercutiéndose sobre los adquirentes de bienes o servicios e incorporando los que se han ido sumando en las diferentes fases de producción. En cambio, y por lo que respecta al IVA, solo se aplicarían sobre el valor o diferencia entre las ventas de las empresas que es objeto de gravamen y las cantidades pagadas por ella.

Tradicionalmente, se ha evolucionado, por los diferentes sistemas fiscales, desde los más arcaicos a los más modernos, hacia la imposición indirecta, en la que se sustituyen los impuestos generales sobre las ventas, caracterizados por ser tributos indirectos, plurifásicos en cascada, por un impuesto indirecto plurifásico como el IVA, que grava todas las fases, pero de manera única el valor añadido en cada una de ellas, de tal manera que la suma de los valores añadidos gravados es igual al valor final de los bienes y servicios objeto de las operaciones sujetas al impuesto. En los casos de impuestos generales sobre el valor de las ventas, la mayor repercusión del valor añadido en las primeras fases de producción se incrementará en la carga fiscal posterior de las repercusiones del impuesto sobre el valor íntegro de los bienes o servicios que se repercuten sobre los bienes adquiridos o servicios que se incorporan y se van sumando en las diferentes fases de producción.

Estas diferencias entre los tipos de tributos plurifásicos generan importantes diferencias entre los sistemas de recaudación que repercuten sobre el consumidor, no es igual para todos y, por tanto, genera diferencias que producen un mayor gravamen para los que se establecen sobre el sistema de cascada. Podemos decir que el mantenimiento de los impuestos en cascada no es lo suficientemente equitativo y adecuado a la realidad del tráfico mercantil actual de una dinámica de repercusión y deducción.

3.1. La asimilación normativa del IPSI al IVA

En el IVA, la técnica legislativa parte del concepto de considerarse como un impuesto anticipado, tal y como indican Pérez de Ayala y Pérez de Ayala (2021) cuando hacen referencia a que:

estos impuestos son exigidos a personas que, según la voluntad del legislador, no son aquellas cuya capacidad económica se pretende gravar; es decir, estos impuestos anticipados se crean con un mecanismo de aplicación en el que quién ha de pagarlo sólo está dotado de una capacidad jurídica de contribuir, obligado a pagar un impuesto que él no debe soportar, en virtud de lo cual la propia Ley tributaria arbitra el procedimiento para que sea luego trasladado sobre quién debe soportarlo, es decir el sujeto destinatario titular de la capacidad económica para gravar la cual se crea el impuesto.

El IVA se aplica en los supuestos de transmisión o prestaciones de servicios en los que el destinatario del gravamen será el destinatario final del bien, o el que recibe la prestación

del servicio que acaba soportando la repercusión del impuesto mediante la carga tributaria en el precio sucesivo de estos impuestos que han sido pagados por los empresarios o profesionales que se producen en toda la cadena de producción. Desde un punto de vista técnico, nos encontramos con dos tipos de sujetos tributarios, por un lado, los que se ven obligados al pago del impuesto, el contribuyente que actúa como prestador de un servicio o transmitente de un derecho sujeto a gravamen por el impuesto. Y, por otro lado, el sujeto titular de la capacidad económica que es objeto de gravamen, que es aquel que debe soportar el pago del impuesto como ocurre en cualquier otro supuesto de gravamen al consumo. Es el consumidor final del bien.

Como bien indican Pérez de Ayala y Pérez de Ayala (2021, p. 15), en un impuesto indirecto de esta naturaleza es la repercusión o traslación del impuesto, de los sujetos que lo pagan hacia el consumidor final, lo que garantiza que el impuesto no sea injusto. De forma tal que, si la traslación no llega a realizarse, el impuesto será operativo, pero quedará privado de justificación en el sentido más literal y etimológico de esta palabra.

La aplicación operativa del IVA se realiza por los empresarios o profesionales a través de dos modalidades fáciles de describir. La primera se deriva de las ventas o prestaciones de servicios a través de las cuales repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro. La segunda se deriva de las adquisiciones, por las que soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de este el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo. Como consecuencia de lo anterior, si se produce un resultado positivo, deberá ingresarse en el Tesoro. Si es negativo, con carácter general, se compensa en las autoliquidaciones siguientes. Solo si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo o si se trata de sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual, en cualquier declaración, se puede optar por solicitar la devolución, o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones siguientes.

El origen del IPSI tenemos que vincularlo para poder identificarlo correctamente en la actualidad como una estructura derivada de un impuesto aduanero, que posteriormente fue reconducido en su regulación al IGTE, como se ha podido observar en las primeras páginas de este trabajo. Decimos «impuesto aduanero» porque debemos vincularlo con aquella parte de los impuestos que se devengan como consecuencia de la importación o exportación de mercancías en o desde un determinado ámbito tributario y que se identifican con los derechos a la importación y exportación, que tiene como objeto el tráfico internacional de mercancías. La figura más importante de esta modalidad de tributo es aquella que se refiere a los derechos de importación que se exigen por la entrada de mercancías en un determinado territorio aduanero.

El hecho imponible viene determinado en estos supuestos, entre otros, por la entrada física de mercancía en territorio aduanero, por la solicitud de una importación mediante

despacho de mercaderías, etc. Lo que caracteriza la importación es la definitiva autorización de entrada de las mercancías legalmente por una autorización administrativa. En este momento es cuando se produce el hecho imponible y se genera la deuda tributaria, basada en el valor económico en aduana, derechos *ad valorem*, o en determinadas magnitudes no monetarias que dan valor y lugar a derechos específicos (Martín Queralt *et al.*, 2021).

La primera conclusión que creemos poder adoptar es que el origen como impuesto aduanero, y su posterior reconducción dentro del ámbito del IGTE, ha sido heredado en la normativa actual, lo que produce, a nuestro entender, una inadecuada regulación, ya que es considerado un impuesto indirecto, regulado de manera específica como consecuencia de la entrada de España en la Unión Europea, como si fuese un tributo plurifásico²⁰, cuando realmente se asemeja más a un impuesto monofásico. Esto es, un impuesto que recae exclusivamente sobre la fase de la producción o distribución, que, al estar vinculado a impuestos sobre el volumen de ventas, se caracteriza por ser un impuesto de carácter indirecto, sin tener en cuenta las condiciones personales del consumidor y los productos gravados, ya que se soporta en diferentes etapas del proceso industrial de los fabricantes, mayoristas en la venta al por mayor y lugar a minoristas sobre la etapa de venta al menor.

Sin duda, esta remisión constante de la norma del IPSI al IVA no ha sido una elección acertada por parte del legislador en su configuración como tributo²¹ de las ciudades autónomas. Siendo conocedor de las diferencias entre ambas figuras, el legislador, en muchas ocasiones, ha regulado por defecto el IPSI con relación al IVA o al IGIC, lo cual no ha favorecido la propia figura autónoma del tributo municipal. Podemos observar esta circunstancia de manera muy clara en la referencia que hace Martín Queralt (2010) en el supuesto del comentario a la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, en la disposición adicional sexta, en la cual se establece: «Las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla».

Coincidimos en la valoración que se realiza por el trabajo promovido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) dirigido por Pérez Castro *et al.* (2009) al indicar que:

La imposición indirecta local es su principal singularidad fiscal, de amplia tradición histórica, pero creemos necesaria su modernización, asimilándola aún más a la normativa del IVA en ciertos aspectos, ya que solo tiene carácter plurifásico en los productos fabricados o elaborados en ambas ciudades con una producción insignificante perdiendo su neutralidad interior en la comercialización de importaciones y servicios.

²⁰ Para mayor detalle de los conceptos de impuestos monofásicos y plurifásicos se pueden consultar de manera rápida las guías jurídicas de Wolters Kluwer.

²¹ Arbitrio específico para las ciudades de Ceuta y Melilla, adaptado a las especiales circunstancias económicas y fiscales de estos territorios, pero que se integraron en la normativa general recogida en la Ley reguladora de haciendas locales de 28 de diciembre de 1988.

La normativa propia del IPSI ha perdido oportunidades de reforma al encontrarse detrás de otros tributos indirectos a los que, sin ser exactamente similares, se ha remitido como normativa subsidiaria de aplicación²².

3.2. La no deducibilidad del IPSI, una gran desventaja frente al IVA

La principal diferencia del IPSI con el IVA, o con el IGIC, es que estos impuestos son plurifásicos, esto es, someten a tributación todas las fases por las que atraviesa un bien en su proceso de producción y comercialización hasta llegar al consumidor final. Dentro de los impuestos plurifásicos se identifican dos grandes tipos: el impuesto en cascada y la modalidad del IVA. En el IVA, lo que se somete a tributación es el valor añadido que se ha generado en cada fase del proceso de producción o distribución de bienes y servicios, de manera que, al final de este, la suma de los valores añadidos gravados coincide con el valor final de los bienes y servicios objeto de las operaciones sujetas al impuesto.

Los empresarios o profesionales soportan inicialmente el impuesto en sus adquisiciones de bienes (de inversión o circulante) o servicios, pero lo recuperan deduciéndolo del impuesto que, a su vez, repercuten en las ventas de bienes o prestaciones de servicios que efectúan. Se traslada así el impuesto, de fase en fase, hasta el consumidor final, quien lo soporta definitivamente, siendo neutral para las fases intermedias. Esta es una de las características esenciales de los impuestos plurifásicos en cascada, que tienen un carácter neutral para el empresario o las fases intermedias de aplicación del tributo.

Como indicamos con anterioridad sobre determinados impuestos indirectos, uno de los elementos esenciales es la repercusión o traslación del impuesto, de los sujetos que lo pagan hacia el consumidor final, lo que garantiza que el impuesto no sea injusto. Este elemento de efecto en cascada permite la justicia del tributo, de tal forma que, si la traslación no llega a realizarse, como es el caso del IPSI, el impuesto es operativo, pero quedará privado de justificación en el sentido más literal y etimológico de esta palabra. Sería, por tanto, recomendable, aunque el impuesto sea operativo, aunque no del todo injusto, que se pudiera aplicar la deducción.

²² Es muy sintomático observar como en el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (Comité de Personas Expertas, 2022), entre sus 798 páginas, en ningún momento se hace referencia al IPSI. Es también igualmente sintomático que la Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 de julio de 2013, para el informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014) (Informe Lagares 2014), no citó en ningún momento, en un total de 460 páginas, el impuesto como una posible reforma o actualización de su regulación y adaptación temporal en beneficio de la financiación de ambas ciudades autónomas. Podemos decir, sin lugar a dudas, que es el tributo olvidado de las últimas propuestas de reforma de nuestro sistema tributario. Ha quedado decididamente obsoleto y sin visos de reforma.

La problemática más importante deriva de la deficiente técnica legislativa derivada de la regulación del IPSI como impuesto indirecto asimilado al IVA, cuando tiene una importante connotación de tributo aduanero en su configuración regulatoria y una menor capacidad de deducción que el IVA en alguno de los hechos imponibles tratados, ya que en algunas operaciones interiores no se puede aplicar la deducción en adquisiciones de bienes y en la prestación de determinados servicios.

Si observamos el efecto deducible del IVA, o también del IGIC, podemos ver como los artículos 92 y siguientes de la LIVA establecen la deducción del impuesto indicando que los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.
- Las importaciones de bienes.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 *quinque*.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13.1.º y 16.

Solo es posible el derecho a la deducción anteriormente comentado en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.uno de la ley²³.

La posibilidad de la deducción del impuesto está contemplada en el preámbulo de la Ley reguladora del IGIC, Ley 20/1991, de 7 de junio²⁴, de modificación de los aspectos

²³ La LIVA, en el artículo 96, prevé determinadas exclusiones y restricciones del derecho a deducir que afectan a ciertos bienes y servicios: su adquisición no determina el derecho a deducir; las cuotas soportadas por ellos son cuotas no deducibles, con independencia de su afectación o utilización. En la liquidación del impuesto, dichas cuotas deben restarse del total de las soportadas, antes, incluso, de aplicar, en su caso, la prorrata que corresponda. No puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de ciertos bienes o servicios, como son las joyas y alhajas; los alimentos, bebidas y tabaco; los espectáculos y servicios de carácter recreativo y los destinados a atenciones a clientes o terceras personas, así como los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que sean gasto deducible en el IRPF o en el IS.

²⁴ Indica lo siguiente:

Se crea el Impuesto General Indirecto Canario, con el fin de racionalizar, simplificar y unificar la actual imposición indirecta representada por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo, manteniendo las especificidades del Régimen Fiscal tradicional de las islas de forma compatible con la profundización de la integración de Canarias en las políticas de la Comunidad Europea.

fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, al establecerse la finalidad de racionalizar, simplificar y unificar la imposición indirecta canaria, estableciéndose su gravamen sobre las importaciones, entregas de bienes, ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, gravando los factores de producción incorporados en cada fase del proceso productivo, reduciendo los tipos impositivos y posibilitando su deducibilidad²⁵.

Si existe una equiparación del régimen especial canario con el IVA como consecuencia de la entrada de España en la Unión Europea, en la que se pusieron todos los medios legislativos posibles para intentar aproximar la normativa de los tributos indirectos, es difícil entender por qué no se ha regulado esta posibilidad del derecho a deducir el IPSI en las operaciones comerciales interiores y de importación. La adaptación de dicha norma a la posibilidad de la deducción generaría, sin duda, un mayor dinamismo comercial y, por tanto, una mayor fuente de recursos que posibilitaría la reactivación económica de las dos ciudades autónomas.

El IVA y el IGIC no fueron diseñados con la finalidad de gravar la capacidad económica de la empresa, sino del consumidor final. Negar (o restringir desproporcionadamente) el derecho a la deducción a ciertas empresas (las que inician las adquisiciones vinculadas a su actividad) supone gravar una «capacidad económica» incoherente con el objeto del tributo (inexistente a efectos de estos impuestos) y una discriminación arbitraria respecto a otros sujetos pasivos²⁶, por lo que, de manera extensiva, en un impuesto como el IPSI, en

El Impuesto General Indirecto Canario recae sobre las importaciones, entregas de bienes, ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, gravando los factores de producción incorporados en cada fase del proceso productivo.

No obstante, y para mantener las peculiaridades del Régimen Económico Fiscal de Canarias, los tipos de gravamen establecidos, o los que se establezcan en el futuro, serán, en todo caso, inferiores respecto de los propios de la imposición indirecta vigente en el resto del territorio nacional. Medida paralela a la anterior, y con idéntica finalidad, es la exclusión de gravamen de las exportaciones y operaciones asimiladas, las ventas al por menor, las operaciones realizadas por sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones sea inferior al límite que a tal fin se señale y las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y de captación, producción y distribución de agua.

La estructura del Impuesto permite, en los casos en que proceda, la devolución de las cuotas soportadas en los «inputs» de las distintas fases de proceso de importación, producción y comercialización.

²⁵ El artículo 29, «Cuotas tributarias deducibles», señala:

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas en las islas Canarias que hayan soportado por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios a ellos prestados.

Serán también deducibles, a partir del momento en que nazca el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de esta ley, las cuotas del mismo impuesto devengadas en dicho territorio [...].

²⁶ Así lo pone de manifiesto Herrera Molina (1998, pp. 480 y ss.).

el que se niega dicha posibilidad de deducción y se restringe la posibilidad entre los empresarios y profesionales, nos encontramos ante una deficiente aplicación de un tributo indirecto que grava el consumo.

Un extenso y detallado trabajo realizado por la profesora Morón Pérez (2006) hace apreciaciones importantes sobre este defecto legislativo de la falta de deducción del IPSI al indicar que:

Un impuesto sobre los actos de tráfico empresarial que no permite que el empresario deduzca el tributo soportado es, pues, neutral si es monofásico. Por el contrario, cuando es plurifásico, se genera el efecto cascada al incorporarse dicho impuesto no deducible al precio de las fases subsiguientes generando un nuevo impuesto. De este modo la carga impositiva altera el precio de los bienes dado que el mismo diferirá en función de la longitud de la cadena de producción distribución.

El motivo de este efecto distorsionador del impuesto se puede originar desde el momento en el que se regulan las prestaciones de servicios y las entregas inmobiliarias sin que puedan estas ser deducibles.

Debemos volver a indicar, por tanto, que en un impuesto indirecto como el IVA o el IGIC la repercusión o traslación del impuesto, de los sujetos que lo pagan hacia el consumidor final, garantiza que el impuesto no sea injusto, pero, en relación con el IPSI, lo que nos encontramos es que, al no producirse la traslación y no llega a realizarse, el impuesto será operativo, como lo es en la actualidad y conforme a derecho, pero quedará privado de justificación en el sentido más literal y etimológico de esta palabra, por lo que su estructura es un freno al desarrollo de la actividad económica de una zona que debe ser tratada especialmente por su singularidad territorial.

4. Conclusiones

Las conclusiones del ámbito normativo fiscal no pueden estar desvinculadas de los efectos de la situación extrapeninsular de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, la prestación de servicios de carácter público determinados por su situación de ciudades fronterizas y la influencia de impacto que tiene en sectores de carácter migratorio, sociales, de menores, de seguridad, sanitario, educativo, de infraestructuras, etc., por lo que no deberían limitarse a una cuestión meramente de compensación económica o a medidas de carácter fiscal, que en todo caso deben estar garantizadas en su aplicación en toda la amplitud de sus previsiones, sino que hay otros aspectos de carácter institucional, demográfico, de desarrollo económico, de transformación digital, etc., que deben ser tenidos en cuenta en tanto que afectan al desarrollo económico y social de dichas ciudades.

Es esencial que se produzca un decidido impulso y establecimiento de medidas que contribuyan al desarrollo económico y social, a la creación de empleo y al crecimiento y fortalecimiento de los lazos de Ceuta y Melilla, así como con el resto de España y Europa. Estos objetivos se debieran establecer por una actualización de la fiscalidad de los impuestos directos y especialmente de la materia tratada en este trabajo, como son los impuestos indirectos.

El IPSI, en su configuración actual, y desde su origen como tributo a la importación con especiales referencias al desarrollo económico de las dos ciudades, ha sufrido importantes variaciones normativas, entre otras, las del IGTE, así como la derivada de la adhesión de España a la CEE, que tuvo una influencia decisiva en la fiscalidad de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. La finalidad como tributo impulsor de una recaudación local que generase ingresos a las arcas municipales y la asimilación a figuras tributarias impositivas de carácter indirecto, como el IVA y el IGIC, ha generado ineficacias normativas y un elevado coste en las operaciones comerciales de dichos territorios.

Una primera medida, más allá de la reforma del propio IPSI, sería la adaptación local tributaria, adecuándose a la estructura diseñada en el estatuto de autonomía de dichas ciudades: disposición adicional segunda de la Ley orgánica 1/1995, de 13 de marzo, del Estatuto de Autonomía de Ceuta, y en la misma disposición de la Ley orgánica 2/1995, de 13 de marzo, del Estatuto de Autonomía de Melilla, en las que se reconoce la peculiaridad económico-fiscal de ambas localidades y la necesaria adaptación que puede derivar de la vinculación de España a entidades supranacionales.

Sería plenamente factible en el ámbito competencial actualizar y desarrollar, normativamente, figuras tributarias propias o cedidas que permitan la autonomía económica fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla otorgando la facultad de crear tributos a las asambleas de ambas ciudades, competencia última que corresponde al Estado, asimilándolas a las comunidades autónomas, y respetando siempre los límites impuestos por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

En la actualidad, entendemos que hay dos elementos principales que hacen ineficaz la aplicación del tributo: en primer lugar, la deficiente técnica legislativa derivada de la regulación del IPSI como impuesto indirecto asimilado al IVA, cuando tiene una importante connotación de tributo aduanero en su configuración regulatoria; en segundo lugar, debería ser objeto de modificación la que se deriva de la mayor diferenciación entre el IPSI y el IVA, que no es otra que la falta de deducción como impuesto plurifásico similar al IVA.

El primero de los elementos por reformar es reclamado por sectores sociales locales, por la necesidad de que el IPSI fuera objeto de una regulación específica sin una constante remisión de manera subsidiaria la normativa del IVA o del IGIC cuando no es un impuesto espejo de los anteriormente comentados. Es necesario hacer una regulación específica del tributo que impulse el origen de un desarrollo económico en ambas ciudades autónomas y en la que sea asimilable en su regulación integral al IVA.

La segunda gran cuestión que es necesario revisar en la normativa del IPSI es la introducción de la posibilidad de deducción y repercusión del impuesto, ya que permitiría, igual que el IGIC o el IVA, aplicar dicho mecanismo entre los empresarios y profesionales como técnica eminentemente característica de un tributo indirecto que grava el consumo. De esta manera se evitaría que el impuesto, aunque genera una mayor recaudación, por cada una de las fases de repercusión, pudiera ser objeto de deducción por parte de los profesionales y empresarios y que se repercutiese la carga tributaria en el consumidor final.

Se debería actualizar y optimizar la gestión del tributo mediante la sujeción al mismo de todas las fases en las que se produzca un incremento del valor añadido en las diversas etapas en la producción y comercialización de bienes y servicios, y también ampliando la deducibilidad de las cuotas soportadas.

La tercera propuesta que ha sido demandada por diferentes sectores de las dos ciudades autónomas es de carácter temporal, y relativa a la liquidación del impuesto. La modificación normativa sería la de asimilar los periodos de liquidación del impuesto como en los casos del IVA y del IGIC, de tal manera que la declaración trimestral debería coincidir, salvo en el mes de enero, hasta el día 30 del citado mes, ya que, tal y como está regulado en la actualidad, coincide con el trimestre natural. De tal manera que las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada periodo de liquidación por dichas operaciones se presentan e ingresan durante los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año, con referencia al trimestre natural inmediato anterior, cuando en el mes de enero se debería ampliar el plazo regulándolo en los mismos términos que el IVA.

Entre las diferentes propuestas realizadas, la más decisiva y urgente es la de establecer un nuevo tributo que fuera objeto de armonización con los otros impuestos indirectos y que entroncase con el ordenamiento comunitario. La nueva reforma debe mantener un equilibrio entre la financiación de las dos ciudades, por su situación de especial localización en el norte del continente africano y sus relaciones comerciales, y la actualización de un impuesto de carácter indirecto que pueda ser objeto de repercusión y deducción por los sujetos pasivos en los mismos términos en los que se regulan tanto el IVA como el IGIC, manteniendo unos tipos más reducidos por la propia situación territorial, como ocurre con los diferentes tipos impositivos del IGIC. Parece que la regulación actual no es la mejor para incrementar la competitividad de la realidad social y económica de ambas ciudades autónomas.

Referencias bibliográficas

Comisión de Expertos (2014). *Informe para la reforma del sistema tributario español*.

Comité de Personas Expertas (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Marcial Pons.

- Martín Queralt, J. (2010). Legislación fiscal inaprensible. *Tribuna Fiscal*, 232.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M., Casado Ollero, G. y Orón Moratal, G. (2021). *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos.
- Montero Alonso, J. M. (1998). Análisis del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. En M.^a J. Fernández Pavés (coord.), *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla* (pp. 197-206).
- Morón Pérez, M. C. (2006). El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro. *Crónica Tributaria*, 121, 59-96.
- Núñez Pérez, G. G. (1998). Análisis comparativo del régimen fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias. En M.^a J. Fernández Pavés (coord.), *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla* (pp. 227-244).
- Pérez Castro, M. A., García Estévez, P., Elorduy Trifol, J. y Jiménez Aguilera, J. D. (2009). *Reformas en la fiscalidad y en la financiación de las ciudades autónomas ante su posible incorporación a la unión aduanera europea*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.
- Pérez de Ayala, J. L. (2004). *Explicación de la técnica de los impuestos*. Editorial de Derecho Reunidas.
- Pérez de Ayala, J. L. y Pérez de Ayala Becerril, M. (2021). *Fundamentos de derecho tributario*. Dykinson.

Miguel de Haro Izquierdo. Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Acreditado como profesor titular. ANECA. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Abogado. Socio del Estudio Jurídico Pérez de Ayala. Profesor visitante de la Universidad Francisco de Vitoria y del Máster de Acceso a la Abogacía de la Universidad Complutense de Madrid. Profesor del Máster de Asesoría Fiscal de CEF.- UDIMA. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Miembro del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Árbitro de la Corte de Arbitraje del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Doctor en Derecho por la Universidad San Pablo CEU. Máster en Asesoría Jurídica Fiscal por el Instituto de Empresa. Máster en Recursos Humanos por ICADE. Licenciado en Derecho. <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>