

# EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA: PRESENTE Y FUTURO

**María del Carmen Morón Pérez**

Abogada. Asesora Fiscal. Profesora Asociada del Departamento de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ANTECEDENTES DEL VIGENTE RÉGIMEN FISCAL DE CEUTA Y MELILLA. 3. LA INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS CIUDADES AUTÓNOMAS. 4. PECULIARIDADES DE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA EN CEUTA Y MELILLA. 4.1. El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. 4.2. Gravámenes complementarios al IPSI. 4.3. Bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 5. ANÁLISIS DE LAS NUEVAS REGLAS PARA DETERMINAR EL ORIGEN CEUTÍ Y MELILLENSE. 5.1. Ventajas derivadas de la adquisición del origen. 5.2. Procedimiento para la adquisición del origen. 6. BENEFICIOS FISCALES EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA. 6.1. Deducción en la cuota íntegra del IRPF por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. 6.2. Bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio. 6.3. Bonificación en la cuota del Impuesto de Sociedades. 6.4. Bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 6.5. Acerca de la admisibilidad constitucional de las bonificaciones para Ceuta y Melilla. 7. PECULIARIDADES TRIBUTARIAS DE CEUTA Y MELILLA COMO CIUDADES AUTÓNOMAS. 8. EL FUTURO DEL RÉGIMEN FISCAL DE CEUTA Y MELILLA. 8.1. Límites constitucionales a su posible modificación. 8.2. Los beneficios fiscales y las ayudas de Estado. 8.3. El Acuerdo Euromediterráneo de Libre Comercio. 8.4. La posible integración de Ceuta y Melilla dentro de la Unión Aduanera. 9. CONCLUSIONES.

## 1. INTRODUCCIÓN

El régimen fiscal de las ciudades autónomas constituye una materia poco estudiada y, en consecuencia, poco conocida. Por ello, las presentes líneas van a perseguir divulgar las peculiaridades fiscales que rigen en Ceuta y en Melilla, destacando aquéllas cuestiones conflictivas que las mimas ofrecen e intentando proponer para ellas alguna solución de futuro. Así pues, el trabajo se dividirá en dos partes claramente diferenciadas: Una primera en la que se expondrán de forma descriptiva las especialidades tributarias existentes en nuestras dos ciudades africanas y una segunda en la que se pondrán de manifiesto sus deficiencias, ya sea por ser contrarias a Derecho o por ser ineficaces para alcanzar los objetivos para los que se pensaron, concluyendo con el esbozo de alguna alternativa para superarlas. Al presente del régimen fiscal de nuestra ciudades autóno-

mas irá, pues, destinada la primera y a su futuro, fundamentalmente, la segunda; de ahí el título que las rubrica.

Ceuta y Melilla son dos ciudades españolas y, como tales, pertenecientes a la Unión Europea, al Estado español y organizadas territorialmente en una entidad que participa, en cierto modo, del *status* de Comunidad Autónoma y de Ente Local (1). Sin embargo, su régimen tributario difiere del común de los territorios de la Unión Europea, goza de ciertos privilegios en los tributos estatales que rigen para el resto del Estado, no participa plenamente del grado de poder tributario propio de una Comunidad Autónoma y tampoco su Hacienda coincide con la propia de los demás entes locales. Presenta, por tanto, peculiaridades desde el punto de vista del Ordenamiento Comunitario, del sistema tributario estatal, del autonómico y del local, a cuyo estudio dedicaremos los epígrafes iniciales, de los cuales el primero irá destinado, para ayudarnos a comprender las especialidades de Ceuta y Melilla en cada uno de los órdenes citados, a los antecedentes de su régimen fiscal actual.

## 2. ANTECEDENTES DEL VIGENTE RÉGIMEN FISCAL DE CEUTA Y MELILLA

El vigente régimen fiscal de Ceuta y Melilla arranca del reconocimiento del carácter franco de sus puertos, que llevó a cabo la ley de 18 de mayo de 1863 y que iba a suponer que la entrada de mercancías en ellos quedara exenta de cualquier tributación. Posteriormente, los Reales Decretos de 11 de junio de 1929 y de 22 de julio de 1930, vinieron a ratificar ese carácter, sin perjuicio de que más recientemente, la Ley de 30 de diciembre de 1944 autorizara a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla a cobrar una tarifa *ad valorem*, con un tope máximo del 10 por 100, sobre la importación de mercancías.

Años más tarde, continuando en la misma línea, la Ley de Bases de Régimen Económico y Financiero de Ceuta y Melilla, de 22 de Diciembre de 1955, amplió el territorio franco no sólo a los puertos sino a toda la Ciudad, disponiendo «la libertad de entrada, salida, tránsito y transbordos de mercancías, conforme a las leyes y con el control de los servicios de aduanas», sin que sean exigibles «los derechos establecidos para la Península por los Aranceles de Aduanas, ni ningún otro de importación o exportación», pese a lo cual se mantuvo en vigor, con el mismo tope máximo del 10 por 100, el arbitrio municipal a la importación, que pasó a ser conocido como «Afor».

Además, la misma Ley de Bases estableció el embrión del resto de lo que durante muchos años después han constituido las principales peculiaridades del régimen fiscal ceutí y melillense: Bonificación del 50 por 100 de la cuota de la Contribución Territorial –actual IBI–; bonificación del mismo importe para la cuota de la Contribución Industrial, de Comercio y de Profesiones –emparentada con el actual IAE y con los vigentes impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades–; idéntica bonificación respecto de la cuota correspondiente a beneficios obtenidos en Ceuta y Melilla para la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria –antecedente inmediato del vigente Impuesto sobre Sociedades–; el mismo beneficio se establecía también para la Contribución General sobre la Renta, si entre la computada figuraba alguna obtenida

---

(1) Vid. ARENILLA SAEZ, M.: «La Ciudad Autónoma de Melilla» en *Estatuto de Autonomía y régimen fiscal de Melilla*, Cedecs, Barcelona, 1998, págs. 23 y ss; BALAGUER CALLEJÓN, F.: «Naturaleza jurídica del Estatuto de Autonomía de la Ciudad Autónoma de Melilla», *op. ult. cit.*, págs. 67 y ss; y MONTILLA MARTOS, J. A.: «Competencias de la Ciudad Autónoma en su Estatuto», *op. ult. cit.*, págs. 79 y ss.

en dichas Ciudades o para el Impuesto de Derechos Reales (antecedente del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) respecto de la constitución y ampliación de sociedades mercantiles con objeto social exclusivo en Ceuta o Melilla o de la emisión de obligaciones por dichas sociedades; por último, se declara una exención prácticamente total o se establecen tarifas especiales para los distintos impuestos integrantes de la Contribución de Usos y Consumos –precedente del IGTE y, posteriormente, del IVA, así como de los Impuestos Especiales–. Beneficios todos ellos que se han mantenido hasta nuestros días, aunque debidamente adaptados a las figuras tributarias vigentes.

En efecto, establecido el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (2), se dispuso su aplicación en Ceuta y Melilla (3), aunque con carácter marginal en la medida en que en ambas Ciudades no iban a tributar las entregas de mercancías, bienes o productos, ya fuera en fase mayorista o minorista, como tampoco las importaciones (4). De la misma forma, las sucesivas leyes reguladoras de los Impuestos Especiales excluían a nuestras ciudades africanas de su ámbito territorial de aplicación –a excepción a partir del 86 del de las Labores del Tabaco (5)–; incluso los nuevos Impuestos Especiales que se han ido creando para gravar consumos específicos, con la única excepción del de la Electricidad, se han declarado inaplicables en ambas ciudades –Impuesto sobre las Primas de Seguros y sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos– o sujetos a tipo cero –sobre Determinados Medios de Transporte–.

Con la misma finalidad de consolidar los privilegios establecidos en la Ley de Bases de Régimen Económico y Financiero de 1955, las normas reguladoras de los distintos impuestos municipales fueron recogiendo una bonificación del 50% de la cuota de cada uno de ellos (6), cuando los bienes o las actividades gravadas estaban situados o se ejercían en Ceuta y Melilla, bonificación que acabó siendo establecida con carácter general para todos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (7).

(2) Fue creado y regulado en los arts. 185 a 208 de la Ley 41/1964, de 11 de Junio, de Reforma del Sistema Tributario.

(3) *Vid.* art. 7.3 del Decreto 3314/1966, de 29 de Diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, conforme al cual el Impuesto sería de aplicación en Ceuta y Melilla «en la forma que se determine por Decreto, el cual tendrá en cuenta las disposiciones contenidas en las bases tercera y sexta de la Ley de 22 de Diciembre de 1955».

(4) Las condiciones especiales de tributación en el IGTE para Ceuta y Melilla, las establecía el art. 7 del Reglamento del Impuesto, Decreto 3361/1971, de 23 de Diciembre.

(5) *Vid.* art. 2 del Decreto 511/1967, de 2 de marzo; art. 2 de la Ley 39/79, de 30 de noviembre. Tan sólo la Ley de 23 de diciembre de 1985, manteniendo la exclusión de su ámbito de aplicación de Ceuta y Melilla, respecto de los Impuestos Especiales que recaían sobre el Alcohol en sus distintas manifestaciones y sobre los Hidrocarburos, declaró aplicable en ambas, con el objeto de compensar la pérdida recaudatoria derivada de la supresión del monopolio fiscal, al que gravaba las Labores del Tabaco.

(6) *Vid.*, por ejemplo, el art. 11 del Decreto 2230/1966, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; el art. 14.1.b) del Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana; el art. 36.2; del Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal; o el art. 10.3.c) del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

(7) *Vid.* art. 140.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reproducido por el art. 159.2 del vigente texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ambos preceptos traen causa de la disposición final primera (apdo. 2) del texto refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que establecía que en Ceuta y Melilla se

Igualmente, las disposiciones que se aprobaron para regular las nuevas figuras de la imposición directa consagraron para Ceuta y Melilla, de acuerdo con la ley de bases del 55, una bonificación en la cuota de cada una de ellas del 50 por 100. Así, tras remitir indirectamente la Ley 44/1978, que creó el IRPF, a la citada ley de bases, la deducción fue expresamente desarrollada por una Orden Ministerial de 23 de Diciembre de 1978, de donde pasó a los Reglamentos del Impuesto, recogándose, finalmente, en la Ley 18/1991, de 6 de Junio y, ulteriormente, en la Ley 40/98, estando vigente en la actualidad el contenido de ésta última tras su modificación por la ley 46/2002, tal y como se contiene en el art. 69.4 del vigente texto refundido del Impuesto. De la misma manera, la primitiva ley del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento de desarrollo, regularon una bonificación del 50 por 100 de la cuota para rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, que pasó intacta a la Ley 45/95 y de ahí al vigente texto refundido. Por último, la ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal del 77, que creó el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio hizo indirectamente extensivos a él los beneficios fiscales contemplados en la ley de bases del 55, lo que suponía, según entendió la Orden Ministerial de 9 de mayo de 1978, bonificar en un 50 por 100 la parte de cuota correspondiente a bienes situados o derechos producidos en las Ciudades Autónomas. Dicha bonificación fue expresamente recogida en la Ley 19/91 del Impuesto sobre el Patrimonio y, recientemente, la ley 53/2002 ha incrementado su cuantía a un 75 por 100 (8). La misma Ley, además, ha introducido por primera vez una bonificación del 50 por 100 (9) en la cuota del ISD para cuando el causante es residente en Ceuta o Melilla, se transmiten por donación inmuebles en ellas situados o cualquier otro bien o derecho siempre que el adquirente sea un residente en dichas ciudades. Finalmente, la reducidísima bonificación del 50 por 100, que prácticamente sólo regía en operaciones societarias, se ha generalizado, en la misma ley últimamente citada, a las tres modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por lo que se refiere a la imposición indirecta, amén de las bonificaciones a que acabamos de referirnos en el ITPAJD y de la inaplicación de determinados Impuestos Especiales, los antecedentes del régimen tributario vigente en la actualidad en Ceuta y Melilla se completan con la ley de 25 de marzo de 1991, que sustituyó el Aforo por un Arbitrio sobre la Producción y la Importación, cuyo ámbito fue posteriormente ampliado por el Decreto-Ley 14/96, absorbiendo así al IGTE y dando lugar al vigente Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, que va acompañado por dos Gravámenes Complementarios sobre el Tabaco y los Hidrocarburos. La supresión del Aforo y la creación del nuevo tributo vino impuesta por exigencias del Derecho Comunitario; veámos, pues, la incidencia que el mismo tuvo sobre la fiscalidad de nuestras Ciudades Autónomas.

### **3. LA INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS CIUDADES AUTÓNOMAS**

A la fecha de nuestra incorporación a las Comunidades Europeas destacaban tres aspectos del peculiar régimen tributario de Ceuta y Melilla que podrían entrar en conflicto con el Derecho Comunitario:

---

aplicaría el régimen municipal en materia de Hacienda establecido en las Leyes que regulan sus especialidades económico-fiscales –ley de bases de 1955, fundamentalmente–.

(8) Lo que llevó a cabo la Ley 53/2002.

(9) La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, la elevó al 99 por 100 para cuando los casusahabientes sean descendientes, adoptados, ascendientes o adoptantes del causante.

- 1.º Su condición de ciudades francas, que hacía que no se exigiera ningún tipo de derecho arancelario a la entrada de mercancías, excepción hecha del citado Aforo.
- 2.º La inaplicación de los Impuestos Especiales de Fabricación.
- 3.º La existencia de un gravamen sobre el tráfico empresarial que dejaba fuera de tributación a la producción y al comercio en sus distintas fases, sometiendo a gravamen únicamente las ejecuciones de obra, los arrendamientos, o las prestaciones de servicios, siempre que tales operaciones se realizaran por empresarios.

Tales extremos habrían de cambiar en parte una vez producida nuestra incorporación a las Comunidades Europeas y ello porque el objetivo principal del Tratado de Roma no fue otro que la creación de un mercado común europeo basado tanto en la libre circulación de mercancías (10), como en la libre competencia entre ellas. La primera –esto es, la libre circulación de mercancías– exigió la creación de una unión aduanera, que supuso tanto la supresión de las restricciones cuantitativas y de los derechos de aduana entre los Estados miembros, como el establecimiento de un arancel común con terceros países; la segunda –esto es, la libre competencia– exigía para los productos procedentes de los demás Estados miembros un tratamiento fiscal similar al que reciben las producciones interiores (11), por lo que la Comisión estableció un sistema común de imposición sobre la cifra de negocios, a través de un Impuesto sobre el Valor Añadido –IVA– armonizado (12), armonizando también lo Impuestos Especiales de Fabricación –Hidrocarburos, Alcohol y Bebidas Alcohólicas y Labores del Tabaco–.

Así pues, la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea supuso que entrara a formar parte de ese mercado común y que, en consecuencia, hubieran de suprimirse las limitaciones cuantitativas y los derechos arancelarios y exacciones equivalentes en las transacciones comerciales entre nuestro país y el resto de los Estados miembros, así como establecerse el arancel común en las transacciones con terceros Estados y el IVA, que gravaba las entregas y prestaciones interiores y las importaciones, procediendo finalmente a armonizar los Impuestos Especiales de Fabricación. Evidentemente, de ser aplicables tales reglas a nuestras Ciudades Autónomas habrían dejado de ser francas, rigiendo en ellas el arancel aduanero común, el IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación armonizados y quedando derogado el Aforo.

---

(10) Vid. GIMENO VERDEJO, C.: «Articles 28-31 TCE», en LEGER, P. H. (Dir.), *Union européenne. Commentaire article per article des Traités U.E. et C.E.*, Dalloz-Bruyillant, Paris-Bruselas, 2000, págs. 270 y ss; MARTÍNEZ LAGE, S.: «La contribución de la jurisprudencia a la realización de la libre circulación de mercancías: la eliminación de las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas», en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 711 y ss.; STOFFEL VALLOTON, N.: *La prohibición de restricciones a la libre circulación de mercancías en la Comunidad Europea*, Dykinson, Madrid, 2000; VANDERSANDEN, G., PRAHL, H. y DEFALQUE, L.: *Préambule. principes, libre circulation des marchandises. commentaire mégrét*, Vol. 1, Bruselas, 1992.

(11) Sobre las repercusiones fiscales de la incorporación a la CEE, *vid.*, por todos, CASADO OLLERO, G.: «La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado», en *El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial, op. cit.*, págs. 935 y ss; CALLEJA, D., VIGNES, D. y WAGENBAUR, R.: *Dispositions fiscales. rapprochement des législations, commentaire mégrét*, Vol. 5, Bruselas, 1993.

(12) Sobre este extremo *vid.*, ABRIL ABADIN, E.: «La implantación del IVA. Paso necesario para la integración de España en la CEE», *RDFHP*, n.º 157/I, 1982, págs. 463 y ss; y PEREZ DE AYALA, J.L., «Razones de técnica fiscal para la implantación del IVA en España», *RDFHP*, n.º 157/I, 1982, págs. 233 y ss.

A tales efectos, no obstante, hemos de tener en cuenta que si bien la regla general es la plena aplicación en ambas Ciudades autónomas del Derecho Comunitario, tanto originario como derivado (13), se establecen las siguientes excepciones (14):

- 1.<sup>a</sup> La primera es la inaplicación tanto en Ceuta como en Melilla de la política agrícola común y de la política común de pesca (15).
- 2.<sup>a</sup> La segunda es que respecto a la libre circulación de mercancías, la legislación aduanera y la política comercial común se ha de estar a lo dispuesto en el Protocolo nº 2 del Acta de Adhesión (16), de acuerdo con el cual:
  - a) Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero de la Comunidad (17), lo que supone que la entrada de mercancías en ambas no origina la deuda aduanera correspondiente al arancel común. Además, dicha exclusión impide la aplicación en ambas ciudades de las normas de armonización de las Accisas, pues las mismas únicamente tienen por objeto los movimientos de productos sujetos a Impuestos Especiales dentro del ámbito de la Unión Aduanera (18).
  - b) Los actos en materia de política comercial común referentes a la exportación o importación, no tendrán aplicación en Ceuta ni en Melilla; ello quiere decir que las limitaciones a la importación o los incentivos a la exportación establecidos por la Unión Europea no rigen en dichas ciudades.
  - c) Los productos procedentes de Ceuta y de Melilla son considerados como provenientes de terceros Estados, lo que determina que su entrada en territorio aduanero común quede sujeta a las restricciones establecidas por la U.E. y origine la deuda aduanera del arancel comunitario. No obstante, se establece la exención de derechos arancelarios para la entrada en territorio de la Unión Aduanera de productos que tengan la condición de originarios de Ceuta y Melilla.
  - d) Por el contrario, la entrada en Ceuta y en Melilla de mercancía procedente de la Unión Europea no puede ser gravada por derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente, que hubieron de quedar suprimidos antes del 1 de Enero de 1993 (19). *A sensu contrario*, cabe entender que es posible establecer un

(13) *Vid.* el art. 25 del Acta de Adhesión de España a las Comunidades europeas.

(14) En palabras de NÚÑEZ PÉREZ, G.: «Análisis comparativo del Régimen Fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias», en *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla, op. cit.*, pág. 228, «este Protocolo supuso establecer un status que implicaba la no integración plena de tales territorios en las Comunidades con el reconocimiento paralelo de especialidades». Sobre las peculiaridades de Ceuta y Melilla dentro de Europa, *vid.*, CUATRECASAS: *Guía para invertir en ceuta*, P.R.O.C.E.S.A, 2003; *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla, op. cit.*; DOCAVO ALBERTI, L.: «Principio de primacía del Derecho Comunitario en relación con la aplicación del IVA en Ceuta y Melilla», *Impuestos*, 3/88, págs. 134 y ss; ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: «El régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla», *Impuestos*, nº 10/93, págs. 25 y ss.

(15) *Vid.* el párrafo 3 del citado art. 25 del Acta de Adhesión a las Comunidades europeas.

(16) *Vid.* art. 25.2 del Acta de Adhesión.

(17) *Vid.* art. 1.2 del Protocolo nº 2.

(18) Téngase en cuenta que los puntos 3 y 4 del Anexo I, Capítulo V (Fiscalidad) del Acta de Adhesión, que se refieren a las adaptaciones de las directivas relativas a los Impuestos Especiales, sólo hacen referencia a Canarias no a Ceuta y Melilla, por lo que la inaplicación a dichas Ciudades de las Accisas armonizadas sólo puede fundamentarse en que no forman parte de la Unión Aduanera.

(19) *Vid.* art. 6 del Protocolo nº 2, en relación con el art. 31 del Acta de Adhesión y con los originarios arts. 9 y 12 del Tratado de Roma. Tal conclusión es, además, expresamente acogida por la

arancel aduanero propio para Ceuta y Melilla respecto de sus relaciones con terceros países (20).

- 3.º La tercera es que el IVA no rige ni en Ceuta ni en Melilla (21), ostentando ambas Ciudades a efectos del mismo la condición de terceros Estados, lo que supone que la entrada en la península de mercancía procedente de ellas tiene la consideración de importación y viceversa que la salida de la península hacia ambas tiene la consideración de exportación. No obstante, el hecho de que no rija el IVA en Ceuta y en Melilla no puede hacernos olvidar que sí lo hace el artículo 90 del Tratado de Roma, que impide que la imposición indirecta vigente en las Ciudades Autónomas discrimine a los productos procedentes de otros Estados miembros o proteja indirectamente otras producciones.

Así pues, el Acta de Adhesión y su protocolo número 2 se encargaron de matizar la aplicación del Derecho comunitario para permitir que Ceuta y Melilla quedaran excluidas del ámbito de aplicación del IVA y de la Unión Aduanera, con lo que podrían seguir manteniendo sus tradicionales especialidades fiscales: su carácter de puertos francos, la práctica ausencia de gravámenes sobre el tráfico empresarial y la inaplicación de los impuestos especiales.

La situación no era, sin embargo, la misma respecto del gravamen de las importaciones, pues al exigirse la abolición de las exacciones de efecto equivalente en las entradas a Ceuta y Melilla de bienes procedentes de la Unión Europea, España se obligada a suprimir o a modificar el Aforo, como efectivamente hizo, promulgando la Ley de 15 de marzo de 1991 que, con el propósito de adaptarlo al Protocolo nº 2 del Acta de Adhesión, lo substituyó por un nuevo «Arbitrio sobre la Producción y la Importación», que iba a gravar no sólo la importación de mercancías, sino también la producción interna de toda clase de bienes muebles. Aprobada la Ordenanza ceutí reguladora de dicho Arbitrio (22), fue recurrida ante el TSJ de Andalucía, que decretó su nulidad (23) al considerar que «*el arbitrio tiene como único propósito encubrir la realidad de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, lo que contraviene lo establecido en los artículos 9 –actual 23– y 12 –actual 25– del Tratado de la Unión Europea*» (24).

---

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas de 7 de Diciembre de 1995 –apartados 16 a 20–, pese a que el artículo 6 del Protocolo número 2 sólo se refiere a los derechos de aduana y no a las exacciones de efecto equivalente, puesto que «es de reiterada jurisprudencia que un texto que aluda a los derechos de aduana sin mencionar expresamente las exacciones de efecto equivalente puede interpretarse, según su finalidad, en el sentido de que también contempla estas últimas» (véase, en especial, la sentencia de 12 de febrero de 1992, *Leplat*, C-260/90, Rec. p. I-643, apartado 15).

(20) Vid. GÓMEZ CABRERA, C.: «Gravámenes complementarios sobre el tabaco y los hidrocarburos y exacciones de efecto equivalente», en la obra colectiva, *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla*, op. cit., pág. 212.

(21) Vid. Anexo I, Capítulo V (fiscalidad), punto 2 del Acta de Adhesión, que modifica el apartado 2 del art. 3 de la Sexta Directiva a fin de excluir a Ceuta y Melilla del ámbito de aplicación del IVA.

(22) Ordenanza de 24 de Septiembre de 1991.

(23) Sentencia de 14 de enero de 1997.

(24) Antes de llegar a ese pronunciamiento la Sala de lo Contencioso del TSJ ante la que se interpuso el recurso, por considerar que su resolución implicaba la interpretación de disposiciones de Derecho Comunitario, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la siguiente cuestión prejudicial: «¿El artículo 25, apartado dos, del Acta relativa a las Condiciones de Adhesión del Reino de España a las Comunidades Europeas así como el Protocolo número dos de la misma, en relación con las disposiciones de los Tratados CE y CECA sobre la libre circulación de mercancías, permiten después de 1991 la existencia de una exacción

Para llegar a ese pronunciamiento, el TSJ siguió la profusa doctrina del Tribunal de Justicia (25) de las Comunidades Europeas de acuerdo con la cual cabe concluir que una exacción de efecto equivalente es aquélla unilateralmente establecida y que, sin ser un derecho de aduana propiamente dicho, únicamente tiene por objeto gravar la entrada de productos por frontera, con exclusión, por tanto, de los producidos en el interior, mientras que se tratará de un tributo interno cuando recaiga sobre determinados productos con independencia del lugar de donde procedan –sean interiores o importados–. En el segundo caso se tratará de un gravamen compatible con el Derecho Comunitario, siempre que no discrimine a los productos importados, es decir, siempre que la carga fiscal que soporten éstos últimos sea idéntica a la que soporten los interiores, salvo que las diferencias que puedan existir obedezcan a criterios objetivos y razonables (26).

Así las cosas, la naturaleza del originario Arbitrio municipal a la Importación de Mercancías o Aforo, en cuanto que única y exclusivamente gravaba, no la producción interior, sino las importaciones, no ofrecía duda alguna de que se trataba de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, como declaró nuestro Tribunal Supremo (27). Lo mismo ocurría con el posterior Arbitrio a la Producción y a la Importación,

---

como la regulada por la ley española 8/91, de 25 de marzo, que aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, configurada de modo que se produce a través del mismo la casi absoluta ausencia de carga tributaria adicional para las operaciones interiores a la vez que mantiene la simultánea imposición efectiva sobre las importaciones procedentes del territorio aduanero de la Comunidad?».

Dicha cuestión quedó resuelta por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de Diciembre de 1995, cuya parte dispositiva se pronunció en los siguientes términos: «Las disposiciones del Acta relativas a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados, de 12 de Junio de 1985, así como el Protocolo número 2 de ésta, en relación con los artículos 9 y 12 –actuales 23 y 25– del Tratado CE, o con la letra a) del artículo 4 del Tratado de la CECA, o con el artículo 95 –actual 90– del Tratado CE, se oponen a que un Estado miembro recaude un arbitrio que, aunque presente la apariencia de un tributo interno, esté en realidad configurado de tal modo que, ya por el tenor de las normas que lo imponen, ya por el modo en que lo aplique la Administración, grave los productos importados o determinadas categorías de dichos productos, con exclusión de los productos locales de la misma categoría».

(25) Sobre ella *vid.*, por todos, el exhaustivo trabajo de GÓMEZ CABRERA, C.: «Gravámenes complementarios sobre el Tabaco y los Hidrocarburos y las exacciones de efecto equivalente», en *Estaduto de autonomía y régimen fiscal de Melilla, op. cit.*, págs. 213 y ss. Anterior en el tiempo, pero muy interesante, es también el trabajo de STOFFEL VALLOTON, N.: «La delimitación de la noción de exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana en el TCEE», *Revista de Instituciones Europeas*, 1987, págs. 57 y ss.

(26) En este sentido, véase por todas la Sentencia de 15 de marzo de 1983, Asunto 319/81.

(27) El Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Junio de 1995, enjuiciando el Aforo Ceutí, se pronunció en los siguientes términos: «Se trata ahora de discernir, partiendo de las precisiones integrantes del acervo comunitario, si el Arbitrio municipal a la importación de Mercaderías, del Ayuntamiento de Ceuta se acomoda o no a los elementos de la definición jurisprudencial de exacción de efecto equivalente. La respuesta ha de ser afirmativa, es decir, que dicho Arbitrio ha de integrarse en la noción de «exacción de efecto equivalente a un derecho aduanero a la importación», como ha entendido correctamente la Sala de Sevilla en la sentencia objeto del presente recurso. Se trata, en efecto, de una carga pecuniaria impuesta unilateralmente (no hay cobertura de autorización comunitaria ni de disposición de armonización que emane de las Instituciones de las Comunidades Europeas) por el Estado miembro –por un ente público integrado en el mismo–, y que recae sobre la importación de mercancías, es decir, lo gravado es la pura entrada en territorio de Ceuta de toda clase de mercaderías por el hecho de tal entrada y sin atender a finalidad alguna de consumo (dado que son también gravadas las mercancías en tránsito); no se extiende el gravamen –y ese elemento es decisivo– a las mismas mercancías cuando son producidas en el territorio del Ayuntamiento ceutí –o melillense–, de tal manera que no se



puesto que si bien gravaba formalmente la producción interior, de hecho ésta podía acabar quedando exenta, hasta el punto de que se facultaba a los Ayuntamientos de Ceuta y de Melilla para que concedieran exenciones o bonificaciones a los bienes producidos o elaborados por las industrias establecidas en sus territorios, siendo esta la razón por la que, como hemos dicho, el TSJ de Andalucía, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, acabó declarando la nulidad de la Ordenanza ceutí (28).

Así pues, con el propósito de ajustar la Ley de 25 de marzo de 1991 a los criterios contenidos en dichos pronunciamientos, se aprobó el Real Decreto-Ley 14/1996, de 8 de Noviembre, por el que se modificaron determinados artículos de aquella, en concreto los relativos a las exenciones que quedaron remitidas a las vigentes en el IVA. Tales remisiones al IVA hicieron necesarias otras modificaciones –como el concepto de empresario o profesional, los supuestos de no sujeción, la repercusión del impuesto y las deducciones y devoluciones–, que se llevaron a cabo en el artículo 68 de la Ley 13/96, de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en la que, además, con el objetivo de compensar las pérdidas recaudatorias sufridas por Melilla y Ceuta, se amplió el objeto del Arbitrio –que pasó a denominarse Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación–, quedando gravadas también las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales (29) en el ejercicio de su actividad, las entregas de bienes inmuebles que radiquen en Melilla y Ceuta y el consumo de energía eléctrica, al tiempo que se crearon dos Gravámenes Complementarios del IPSI, uno sobre las Labores del Tabaco y otro sobre ciertos Carburantes y Combustibles Petrolíferos. Como colfón de todo ello, quedó derogado el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

En suma, el Arbitrio sobre la Producción y la Importación quedó sustituido por el «Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación», cuya base legal se encuentra en la Ley de 25 de marzo de 1991, con las modificaciones introducidas por el RD-Ley 14/1996 y por la Ley 13/96.

#### 4. PECULIARIDADES DE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA EN CEUTA Y MELILLA

De cuanto llevamos expuesto se deducen las peculiaridades que la tributación indirecta presenta en nuestras Ciudades Autónomas; tales son:

- 1.º No rige el IVA, sino un impuesto propio –el IPSI– de tipos reducidos.
- 2.º Ambas conservan su carácter de puertos francos por lo que la entrada de mercancía en ellas está exenta de cualquier derecho arancelario; únicamente quedaría

---

trata de un tributo interno perteneciente a un sistema fiscal general, de imposición indirecta, que grave sin distinción alguna y por criterios puramente objetivos a categorías de bienes o productos, sino que, insistimos, lo gravado es el puro hecho de la entrada de mercancías foráneas, no originarias del territorio de Ceuta –o de Melilla–, sin que pueda por ello encuadrarse en el artículo 95 –actual 90– del Tratado CEE, según pretende el Ayuntamiento exactor».

(28) *Vid.* su Sentencia de 14 de enero de 1997: «si no hay producción local –en Ceuta–, y si a la que se pretende existe se la exime del arbitrio de producción... podemos concluir afirmando que el arbitrio tiene como único propósito encubrir la realidad de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, lo que contraviene lo establecido en los artículos 9 y 12 –actuales 23 y 25– del Tratado».

(29) Téngase en cuenta que el IGTE sólo gravaba las prestaciones de servicios realizadas por empresarios no por profesionales.

sometida al IPSI a la importación. Por el contrario, la entrada al territorio de la Unión Aduanera de mercancía procedente de las Ciudades Autónomas, salvo que se trate de productos «originarios», queda sujeta al arancel comunitario y, además, en todo caso, al IVA a la importación.

- 3.º De los Impuestos Especiales de Fabricación sólo rige en Ceuta y Melilla el de la Electricidad y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, si bien este último está sujeto a tipo cero (30). No obstante, existen dos Gravámenes Complementarios al IPSI, sobre las Labores del Tabaco y sobre Carburantes y Combustibles Petrolíferos.
- 4.º Existe una bonificación en la cuota del ITPAJD.

Veamos, pues, lo más destacado de ellas.

#### 4.1. El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación

El IPSI, cuyo ámbito de aplicación, como es obvio, se circunscribe al territorio de las Ciudades de Ceuta y de Melilla, se caracteriza por las siguientes notas (31):

- 1.º En primer lugar, por ser un impuesto municipal o local, lo que significa:
  - a) Que el producto de su recaudación corresponde a las arcas de las Ciudades Autónomas.
  - b) Que son los órganos de la Administración de las Ciudades los competentes, conforme a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión.
  - c) Que corresponde a las ordenanzas fiscales de las Ciudades la determinación de aquéllos aspectos del tributo para los que así lo establece la ley –fundamentalmente los tipos impositivos–, así como su desarrollo reglamentario.
- 2.º Se trata de un impuesto indirecto tanto desde un punto de vista económico, en cuanto que en último término grava el gasto de la renta, como desde un punto de vista jurídico, pues se establece su repercusión obligatoria.
- 3.º Grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en la Ciudades de Ceuta y Melilla (32), 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 por 100.
- 4.º Es, en definitiva, un impuesto paralelo al IVA, que viene a ocupar su lugar en las Ciudades Autónomas, donde no rige aquél; así lo demuestran las continuas remi-

---

(30) No obstante, hay que tener en cuenta que el Impuesto se liquidará si el vehículo es importado en la Península, Baleares o Canarias dentro de los cuatro años siguientes a su primera matriculación en Ceuta o Melilla; los tipos a aplicar a tal liquidación, que varían en función del tiempo transcurrido, los fija el art. 70.1 de la Ley de Impuestos Especiales.

(31) *Vid.* mi trabajo «El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (I): Gravamen de las operaciones interiores localizadas en Ceuta», en *El régimen fiscal de la ciudad autónoma de ceuta (estudio de un privilegiado, pero desconocido régimen impositivo*, Interservicios, Ceuta, 2005, págs. 139 y ss.

(32) *Vid.* artículo 1 de la Ley 8/1991, de 25 de marzo; LIPSI, en adelante.

siones que a él realiza el IPSI. Sin embargo, presentan importantes diferencias; a saber:

- a) El IVA es un impuesto que grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizan a lo largo de la cadena de producción y distribución, desde la fabricación hasta la entrega al consumidor final. Por contra, el IPSI sólo grava la entrega de los bienes que realiza el productor y las prestaciones de servicios, dejando, por lo tanto, sin gravar el comercio mayorista y el comercio minorista. El hecho imponible del IPSI es, de esta forma, bastante más restringido que el del IVA.
  - b) Asimismo, el IVA es un impuesto plurifásico que se devenga en todas y cada una de las fases del ciclo de producción y distribución. Por su parte, el IPSI, si bien es plurifásico respecto de las prestaciones de servicios, en cuanto que se origina cualquiera que sea la fase del mismo en la que se presten, es monofásico respecto de la entrega de bienes, que sólo hace nacer la obligación tributaria cuando la efectúa el fabricante o productor.
  - c) El IVA es un impuesto que grava el valor añadido, pues aunque la base imponible en cada fase está integrada por el precio total de venta, el impuesto a ingresar se obtiene restando a ese IVA devengado el soportado en la fase anterior, que se cuantificó tomando como base el precio de adquisición de los bienes y servicios utilizados en la producción de las mercancías ahora vendidas. Sin embargo, en el IPSI, en cuanto que los prestadores de servicios no tienen derecho a deducir IVA y los productores de bienes sólo lo tienen respecto de las adquisiciones de bienes muebles –no de inmuebles, ni de servicios–, lo que se grava es o bien la totalidad del precio, si se trata de una prestación de servicios o bien el precio de venta menos el coste de la materia, si se trata de un supuesto de producción de bienes.
  - d) EL IVA es un impuesto neutral, puesto que no incide sobre el precio de los bienes; la razón no es otra sino que no supone coste alguno para el sujeto pasivo, en la medida en que del IVA que ha de ingresar en Hacienda restará el que ya ha soportado por repercusión de sus proveedores. Sin embargo, en el IPSI el prestador de servicios incluirá en el precio a cobrar de sus clientes todo el impuesto que haya soportado, pues no lo puede deducir en absoluto y el productor de bienes hará lo propio con el que haya soportado en la adquisición de inmuebles y de servicios; además, en todos estos supuestos, el impuesto incluido en el precio, en cuanto que éste constituye la base, devengará un nuevo IPSI, produciendo, así, un nefasto efecto cascada.
- 5.º Finalmente, cabe destacar que, a diferencia de lo que ocurriría con el Aforo y con el ulterior Arbitrio, el gravamen de las importaciones procedentes de la Unión Europea es plenamente respetuoso con el Derecho Comunitario, no constituyendo, en ningún caso, una exacción de efecto equivalente (33). La razón no es otra sino que cualquier importación de un bien que tribute por el IPSI, lo haría también y

---

(33) Tal es la opinión de GÓMEZ CABRERA, C.: «Gravámenes complementarios sobre el tabaco y los hidrocarburos y exacciones de efecto equivalente», *op. cit.*, pág. 219. En igual sentido, *vid.* también FALCÓN Y TELLA, R.: «Un peculiar modo de cumplir las sentencias: el derecho a la devolución del Arbitrio sobre la producción y la Importación en Ceuta y Melilla», *Revista Quincena Fiscal*, nº 20/96, págs. 5-6; SERRANO ANTÓN, Fernando: «Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla», en *Medidas fiscales para 1997*, Editorial Civitas, pág. 574.

de forma idéntica si ese bien hubiera sido producido en el territorio de Ceuta o de Melilla y ello porque las exenciones relativas a la producción o elaboración, así como las relativas a las importaciones, quedan remitidas al IVA, obligando a la ley a que el tipo de gravamen que se establezca en la ordenanza sea idéntico tanto para la producción y elaboración, como para la importación de bienes muebles corporales (34).

Cabría, no obstante, cuestionarse si, a pesar de que el gravamen de la producción interna y de las importaciones es formalmente idéntico, no podría desvirtuar la conclusión anterior el hecho de que en Melilla y Ceuta apenas si existe producción. Creemos que no y ello porque la razón de la prohibición de las exacciones de efecto equivalente o de tributos que discriminan las importaciones, se encuentra en el obstáculo que suponen a la libre concurrencia, pues, al incrementar el precio de los productos introducidos por frontera, los sitúan en una posición de desventaja frente a los productos interiores (35). Lo decisivo no es, por tanto, que no exista producción interna, sino que si la hay ésta quede gravada del mismo modo que las importaciones, como así ocurre en el IPSI (36).

## 4.2. Gravámenes complementarios al IPSI

Junto a la novedad que supuso el IPSI, la ley 13/96 introdujo una segunda: la creación de los gravámenes complementarios al mismo. Como ya dijimos (37), de los tres Impuestos Especiales de Fabricación estatales vigentes a esa fecha, sólo el de Las Labores del Tabaco era aplicable en las Ciudades autónomas, para las que se regía por las normas generales de la Ley 38/92 y por las particulares para esas Ciudades contenidas en su artículo 64. No eran aplicables, por tanto, ni el Impuesto sobre los Alcoholes, ni el Impuesto sobre Hidrocarburos, mientras que el de las Labores del Tabaco, único exigible en Ceuta y Melilla, era un impuesto estatal.

---

(34) A tal efecto el art. 18.2 LIPSI establece que «no podrá establecerse distinción alguna entre los tipos de gravamen aplicables a la producción o elaboración y a la importación de bienes muebles corporales».

(35) Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 14 de Diciembre de 1962 y 16 de Julio de 1992. No en balde, respecto del anterior Arbitrio a la Producción y a la Importación, el propio Tribunal comunitario, haciendo caso omiso de la afirmación de que en Ceuta apenas si existe producción interior, concluía afirmando que lo prohibido es que se graven los productos importados o determinadas categorías de dichos productos, con exclusión de los productos locales de la misma categoría.

(36) A mayor abundamiento, resulta ilustrativa sobre el particular la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades de 15 de marzo de 1983 (Asunto 319/81), en la que se cuestionaba la legalidad comunitaria del establecimiento, por parte de Italia, de un tipo incrementado del IVA para los turismos diesel de más de 2.500 centímetros cúbicos, cuando en ese país no existía producción de coches diesel de tal cilindrada. Sobre tal extremo el Abogado general afirmaba que el criterio delimitador para aplicar el tipo incrementado se establecía independientemente del origen de los vehículos: «Si un fabricante italiano, argumentaba, produjera un automóvil diesel de más de 2.500 centímetros cúbicos, quedaría automáticamente sometido al tipo incrementado, por lo que dicho criterio de diferenciación resulta ser un criterio objetivo e independiente del origen de los productos». Conclusión que fue expresamente acogida en la Sentencia reseñada.

Aplicando el argumento al caso del IPSI, resulta que si un producto, del que no existe producción en Melilla o Ceuta, queda gravado cuando se importa, no por ello tal gravamen va a ser contrario al Derecho Comunitario, lo que sólo ocurrirá si, en la hipótesis de que ese producto llegara a producirse en Ceuta o Melilla, quedara excluido de gravamen, lo que, en ningún caso, es posible con el actual IPSI.

(37) *Vid.* nota nº 5.

Sin embargo, la Ley 13/96, introdujo cambios radicales en estos impuestos para Ceuta y Melilla. Efectivamente, creó dos Gravámenes Complementarios al IPSI, municipales, por tanto, esto es, gestionados y cuya recaudación va a corresponder a la Ciudades Autónomas: Uno sobre las Labores del Tabaco –que sustituyó así a su homónimo estatal– y otro sobre Carburantes y Combustibles Petrolíferos –totalmente nuevo–. Su finalidad no fue otra que garantizar la suficiencia financiera de las Ciudades Autónomas.

Ambos Gravámenes someten a tributación la producción e importación de las labores del tabaco y de carburantes y productos petrolíferos, de acuerdo, en general, con los criterios básicos de la Ley de Impuestos Especiales, si bien, se faculta a las Ciudades Autónomas para fijar los tipos impositivos dentro de ciertos límites. Sus notas esenciales son las siguientes (38):

1. Se exigen además de las cuotas del IPSI, es decir, que los productos sujetos a estos gravámenes complementarios soportan una doble imposición.
2. El Gravamen sobre las Labores del Tabaco tiene dos bases imponibles: Una a la que se aplica un tipo proporcional, que se integra por el precio máximo de venta al público, incluyendo, por tanto, el IPSI, en cuya base, además, está ya incluido el propio gravamen complementario, y otra, a la que se aplica un tipo específico, que está constituida por número de cigarrillos (39).
3. Los tipos impositivos que aprueben las Asambleas de las Ciudades Autónomas han de fijarse dentro de los siguientes toques mínimos y máximos:
  - a) Cigarrillos:
    - Proporcional: 36% – 54%.
    - Específico: 300 ptas (1,80 euros) - 500 ptas (3 euros) por cada 1.000 cigarrillos.
  - b) Cigarros y cigarritos: 8,5% – 12'5%.
  - c) Picadura para liar: 25% – 37'5%.
  - d) Demás labores: 15% – 22'5%.
4. Por su parte, el Gravamen sobre los Hidrocarburos es un tributo de cuota fija, que se exige a razón de una cuota en euros por litro –si se trata de gasolina, de gasoleo o de queroseno– o por tonelada –si se trata de fuelóleo–. Dicha cuota la establece la ordenanza, teniendo como límite la que corresponda al Impuesto sobre Hidrocarburos que grave el mismo producto y, en su caso, el mismo uso.

#### **4.3. Bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

En el Texto Refundido del ITPAJD formalmente existen dos preceptos que contienen beneficios fiscales para nuestras Ciudades Autónomas. El primero de ellos es el

---

(38) Vid. JIMÉNEZ JIMÉNEZ, M. J.: «El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (II)»: Tributación de las importaciones localizadas en Ceuta y Gravámenes Complementarios sobre el Tabaco e Hidrocarburos», en *El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta, op. cit.*, págs. 230 y ss.

(39) Téngase en cuenta que esta última sólo está prevista para cigarrillos, no para el resto de labores del tabaco.

art. 45.I.A).14, que declara la vigencia de las bonificaciones contenidas en la ley de bases del 55, que no son otras sino la del 50 por 100 de la cuota correspondiente a la constitución y ampliación de sociedades mercantiles con objeto social exclusivo en Ceuta y Melilla o a la emisión de obligaciones por ellas (40). El segundo es el art. 57.bis, introducido por la Ley de acompañamiento para el 2003, que ha generalizado dicha bonificación para las tres modalidades del impuesto –salvo para la cuota fija de Actos Jurídicos Documentados– y, por lo tanto, ha dejado sin efecto al primero, que puede considerarse tácitamente derogado (41). Así pues, en la actualidad existe una bonificación del 50 por 100 de la cuota para Ceuta y para Melilla respecto de las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que para que el beneficio resulte aplicable se exige que se cumplan los requisitos necesarios para que el rendimiento del impuesto devengado pueda considerarse producido en el territorio de las Ciudades Autónomas, de acuerdo con los puntos de conexión fijados en la Ley 21/2001 para la cesión del mismo. Así pues, a pesar de que el ITPAJD no está cedido a las Ciudades Autónomas, los criterios en virtud de los cuales el rendimiento del mismo se entendería obtenido en ellas, en el supuesto de que se llevara a cabo la cesión, determinan la aplicación de la deducción en la cuota. La razón de ello se encuentra en el hecho de que el art. 57.bis, al delimitar la bonificación, copia literalmente dichos criterios.

De este modo, la bonificación del 50 por 100 se aplicará en los siguientes supuestos:

- 1.º En la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, cuando el Registro en el que sea inscribible el acto gravado o en el que se practique la anotación preventiva gravada radiquen en Ceuta o Melilla.
- 2.º En el gravamen de Operaciones Societarias, cuando en la entidad concorra cualquiera de las tres siguientes circunstancias:
  - a) Que tenga su domicilio fiscal en una Ciudad Autónoma.
  - b) Que tenga en una de ellas su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no esté en otra Comunidad Autónoma o en otro Estado de la Unión Europea donde la operación se grave con un impuesto similar.
  - c) Que realice en ellas operaciones de su tráfico, siempre que la sede de dirección efectiva o el domicilio social no esté en otra Comunidad Autónoma o en otro Estado de la Unión donde la operación se grave con un impuesto similar.

Así pues, se ha operado una considerable ampliación respecto de la bonificación que para las operaciones societarias contenía la ley de bases de 1955, en la medida que en la misma sólo se contemplaba para las operaciones de constitución y ampliación de sociedades mercantiles cuyo ámbito territorial de actividad estuviese limitado a Ceuta y Melilla, mientras que con el beneficio actualmente vigente la bonificación se aplica a todo sujeto pasivo del impuesto aunque no sea sociedad mercantil –comunidades que desarrollen actividades, cuentas en participación, copropiedad de buques...–, cualquiera que sea la operación societaria realizada y el ámbito territorial de actuación.

---

(40) En la ley de bases del 55 se establecía también la exención de las concesiones administrativas referidas a obras, servicios o aprovechamientos públicos de Ceuta y Melilla.

(41) A la misma conclusión llega CUATRECASAS: *Guía para invertir en Ceuta*, P.R.O.C.E.S.A., Ceuta, 2003, pág. 155.

- 3.º Por último, la bonificación se aplica an las Transmisiones Patrimoniales Onerosas en cualquiera de los siguientes casos (42):
- a) Transmisiones, arrendamientos y constitución o cesión de derechos reales sobre inmuebles situados en Ceuta o Melilla.
  - b) Constitución de hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento que deban inscribirse en los Registros radicados en Ceuta o Melilla.
  - c) Transmisiones de bienes muebles, semovientes o créditos, constitución o cesión de derechos reales sobre los mismos, constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones siempre que los sujetos pasivos tengan, según se trate de personas físicas o jurídicas, su residencia habitual o su domicilio fiscal en las Ciudades Autónomas.
  - d) Transmisiones de valores que se formalicen en Ceuta y Melilla.
  - e) Concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios que radiquen, se ejecuten o se presten en las citadas ciudades (43).

Las anteriores constituyen las peculiaridades de la imposición indirecta en Ceuta y Melilla, cuyo estudio no puede cerrarse, por sus enormes potencialidades, sin una referencia a las nuevas reglas para determinar el origen ceutí y melillense.

## 5. ANÁLISIS DE LAS NUEVAS REGLAS PARA DETERMINAR EL ORIGEN CEUTÍ Y MELILLENSE

### 5.1. Ventajas derivadas de la adquisición del origen

Como ya sabemos, a pesar de que Ceuta y Melilla tienen la consideración de terceros Estados a efectos del arancel aduanero comunitario, los productos que tengan la condición de originarios de dichas Ciudades gozan de exención de los derechos de aduana en el momento de su puesta en libre práctica en territorio aduanero de la Comunidad. Además, dicha exención no está limitada por contingente arancelario alguno, lo que hace que la misma opere respecto de la totalidad de los productos originarios de Ceuta y Melilla que sean importados en territorio Aduanero. Únicamente (44) para determinados productos de la pesca (45) y para los preparados y conservas de sardinas se establece como límite a la exención el contingente que cada año fije el Consejo a propuesta de la Comisión.

Así pues, la ventaja que se deriva de la adquisición por un producto del carácter de originario de Ceuta o Melilla es la exención, de forma ilimitada para la generalidad de productos o dentro de ciertos contingentes para algunos de la pesca, de derechos arancela-

---

(42) A los supuestos que enumeramos, el art. 57 *bis*.3 añade otro más: «Las anotaciones preventivas que se produzcan en un órgano registral que tenga su sede en Ceuta o Melilla»; sin embargo, se trata, obviamente, de una errata, en la medida en que la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas no grava las anotaciones preventivas en Registros Públicos, que quedan sujetas a Actos Jurídicos Documentados.

(43) Cuando excedan del ámbito territorial de Ceuta o Melilla, la bonificación se aplicará sobre aquélla parte de cuota cuyo rendimiento correspondería a las mismas por aplicación de las normas establecidas al efecto en el art. 25.2 de la Ley 21/2001.

(44) *Vid.* sobre este extremo el art. 3 del Protocolo número 2.

(45) Los comprendidos en las partidas y subpartidas 03.01, 03.02, 03.03, 05.15 A, 16.04, 16.05 y 23.01 B.

rios. Sin embargo, ello no significa que los productos originarios de dichas Ciudades entren en territorio de la Unión Aduanera sin someterse a cupos o contingentes, pues cuando éstos se establecen limitan la entrada de productos procedentes de terceros Estados y, por lo tanto, también, en cuanto que se asimilan a ellos, de Ceuta y de Melilla (46).

De cualquier modo, la posibilidad de que los productos originarios de nuestras Ciudades Autónomas entren en territorio Aduanero libres de aranceles constituye un importantísimo aliciente para la inversión en dichos territorios, habida cuenta de la ventaja competitiva que supone para aquéllos (47) frente a los comunitarios cuya materia prima ha de ser importada o frente a los originarios de terceros Estados. Que ello es así se comprende fácilmente si comparamos la carga tributaria que, dentro de territorio aduanero, va a soportar un mismo producto en función de que haya sido elaborado en él con materia originaria o importada, haya sido elaborado en un tercer Estado y luego importado o, finalmente, producido en Ceuta o Melilla; a saber:

- \* La única carga tributaria que, básicamente, soporta un producto elaborado en territorio aduanero con materia autóctona es el IVA.
- \* Si para la elaboración del producto anterior hay que importar la materia prima, la carga tributaria que soportará será la arancelaria que le corresponda a dicha materia más el IVA; además, como quiera que el arancel forma parte del coste de producción, se integrará en el precio final de venta y, por lo tanto, devengará también IVA.
- \* Si el bien ha sido elaborado en un tercer Estado soportará: en primer lugar, los impuestos indirectos que, en su caso, lo hayan gravado en origen sin otorgar al exportador el derecho a su devolución; en segundo lugar, la deuda aduanera que corresponda por su importación, según el arancel aduanero comunitario; y, finalmente, el IVA.
- \* Por último, si el bien ha sido elaborado en Ceuta o Melilla, sale de dichas Ciudades sin carga tributaria alguna, porque al ser puertos francos, no se grava con de-

---

(46) Así pues, no es cierto que una de las ventajas derivadas de atribuir a un producto la condición de originario de Ceuta o de Melilla sea el eludir la aplicación de contingentes. La ventaja es simplemente la exención de derechos arancelarios, pero no la inaplicación de contingentes. Los contingentes que la Unión Europea pueda establecer para la importación de determinados productos, limitan la entrada de los mismos en la Unión Aduanera cualquiera que sea su origen. Por lo tanto, en mi opinión, yerra el *Informe sobre las nuevas reglas de origen de Melilla*, elaborado por PROMESA y disponible en [www.promesa.net](http://www.promesa.net), cuando en su pág. 3 señala que «en él —se refiere al Reglamento del Consejo 82/2001— se determina qué productos se consideran de origen Melilla y por tanto gozan de las normas especiales reguladas en el Protocolo n° 2 del Tratado de adhesión de España y Portugal a la CEE, por lo que los productos de origen Melilla entrarían en Territorio Aduanero sin contingentes ni límites arancelarios (a excepción de los peces, pescados y algunos derivados de los mismos) y sin arancel». En el mismo sentido que el informe se pronuncia el folleto informativo disponible en la misma página *web*, donde a la pregunta «¿qué ventajas podemos obtener por la elaboración o fabricación de un producto originario de Melilla?», responde, entre otras cosas, no a aplicación de contingentes. Pero es que, en el mismo error incurre también la *Guía para invertir en Ceuta*, *op. cit.*, en cuya pág. 173 puede leerse: «Por fin, en el 2001 las gestiones llevadas a cabo desde Ceuta y Melilla dieron sus frutos y la Unión Europea publicó el nuevo Reglamento (CE) 82/2001 que estableció un marco mucho más favorable para poder fabricar en la ciudad y exportar a los países comunitarios sin pagar aranceles ni someterse a cupos o contingentes».

(47) Muy ilustrativos resultan los planes de viabilidad que se contienen en el *Informe: nuevas reglas de origen de Melilla*, elaborado por PROMESA, *op. cit.*, págs. 84 y ss, donde se observa la enorme rentabilidad que supondrían, al amparo de las reglas de origen, las siguientes actividades productivas: jugos de fruta, huevos de ave, manufacturas de cuero y artículos de vidrio.



recho arancelario alguno la eventual entrada en ellos de las materias primas y porque el IPSI que haya gravado dicha importación o las fases anteriores en la cadena de producción o distribución del producto se devuelven al exportador. Como además, si tiene la condición de originario, entra en territorio aduanero libre de aranceles, la única carga tributaria que soportará será el IVA.

La conclusión es, pues, evidente: Los productos originarios de Ceuta y Melilla, cuando se comercializan en territorio aduanero, soportan la misma carga tributaria que los productos originarios de dicho territorio, salvo en el caso de que para la elaboración de éstos últimos sea necesario importar la materia; si la materia prima del producto comunitario ha de ser importada, la carga tributaria del ceutí o melillense será inferior a la de aquél, estando la diferencia en la deuda aduanera que devengará la importación de la materia prima y en el incremento del IVA que la misma va a suponer. Quiere ello decir que cuanto mayores sean los derechos arancelarios de la materia prima que haya de ser importada, mayor será la ventaja competitiva de los productos ceutíes o melillenses (48). Realmente, la promoción de estas ventajas arancelarias debería incentivar enormemente la inversión productiva en ambas Ciudades (49).

Pero claro, dichas ventajas arancelarias no operan respecto de la importación en territorio aduanero de cualquier producto procedente de Ceuta o Melilla, únicamente de aquéllos que tengan la condición de originarios de ambas. Veamos cómo se adquiere esa condición.

## 5.2. Procedimiento para la adquisición del origen

Inicialmente, fue el Reglamento (CEE) n° 1135/88 del Consejo, de 7 de marzo, «relativo a la definición del concepto de productos originarios y a los métodos de cooperación interadministrativa en el comercio entre el territorio aduanero de la Comunidad, Ceuta y Melilla y las Islas Canarias», el que estableció las reglas para determinar que un producto pudiera considerarse originario de las Ciudades Autónomas (50); a tal efecto dispuso que tenían esa condición los enteramente obtenidos en ellas o los que hubieran sido objeto de una elaboración o transformación suficiente, lo que acontecía cuando el producto final se clasificaba en una partida distinta a la de la materia prima empleada (51).

Se trataba, por lo tanto, de un concepto de producto originario enormemente restrictivo, pues requería de la realización de complejos procesos de elaboración o transformación, lo que hizo que su aplicación efectiva fuera prácticamente nula. Además, los sucesivos acuerdos de libre comercio que la Unión Europea fue firmando con distintos Esta-

---

(48) Como se afirma en el *Informe: nuevas reglas de origen de Melilla, op. cit.*, pág. 82, «a mayor arancel, mayor es la ventaja competitiva con la que cuenta el producto a elaborar, ya que su prevista importación por parte de la UE carecería de dicho impuesto que grava la entrada de éstos, al territorio comunitario».

(49) Obviamente, van a existir otros problemas que, con una correcta política, podrán ser evitados: la escasez de suelo industrial, la carestía de la mano de obra y el precio del transporte marítimo, entre otros. En cualquier caso, como se afirma en la *Guía para invertir en Ceuta, op. cit.*, págs. 173, «no cabe duda que se ha abierto un importante camino y la conjunción del régimen fiscal, la posibilidad de importar materias primas de cualquier parte del mundo sin pagar aranceles y la ventaja de exportar los productos terminados a los países europeos sin abono de derechos pre-tende significar un relanzamiento de la actividad industrial en Ceuta que ya ha comenzado».

(50) Un análisis del mismo puede verse en MUÑOZ ROYAN, J. A.: «Régimen de intercambios y reglas de origen entre la Comunidad y Canarias, Ceuta y Melilla», *Aduanas*, n° 353, págs. 21 y ss.

(51) *Vid.* art. 3.2 del Reglamento.

dos establecían normas mucho menos estrictas para determinar el origen de los productos, lo que, finalmente y ante la insistencia de las Ciudades Autónomas, obligó al Consejo a promulgar el Reglamento (CEE) 82/2001, de 5 de Diciembre de 2002, que fija un nuevo sistema preferencial para la adquisición del origen ceutí y melillense, cuya principal novedad se centra, como veremos, en que el concepto de transformación suficiente se flexibiliza y, sobre todo, en la introducción de la regla de acumulación del origen (52). Analicemos, pues, el contenido del nuevo Reglamento.

De acuerdo con su Capítulo II, un producto será originario de Ceuta o de Melilla en cualquiera de los tres siguientes supuestos:

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

a) *Productos enteramente obtenidos en Ceuta o Melilla*

El primer supuesto de productos originarios de Ceuta o Melilla lo constituyen los productos enteramente obtenidos allí (53), respecto de los que el Reglamento establece un catálogo cerrado, de tal modo que sólo tendrán esa consideración los que figuren incluidos en él. Así pues, sólo se considerarán obtenidos enteramente en Ceuta o Melilla los siguientes productos: a) Los minerales extraídos de su suelo, mar u océano; b) Los vegetales recolectados en su territorio; c) Los animales nacidos y criados allí, así como los productos derivados de ellos; d) Los procedentes de la caza o pesca practicada allí o por sus buques, así como los elaborados en estos últimos a partir de dicha caza o pesca; e) Los artículos usados recogidos allí aptos únicamente para la recuperación de las materias primas; f) Los desperdicios y desechos producidos allí; g) Cualquier mercancía obtenida en Ceuta o Melilla a partir de cualquiera de los productos anteriores.

b) *Productos elaborados a partir de materias que han sido objeto de transformación suficiente*

Además de los productos enteramente obtenidos en Ceuta o Melilla, son también originarios aquéllos elaborados a partir de materias no originarias que, sin embargo, han sido objeto en dichas ciudades de elaboraciones o transformaciones suficientes. Para saber si ha existido sobre un producto determinado una elaboración o transformación suficiente hay que acudir al Anexo B del Reglamento (CEE) nº 82/2001, donde se establece una lista estructurada en cuatro columnas: las dos primeras describen el producto final

---

(52) Como se afirma en el *Informe: nuevas reglas de origen, op. cit.*, pág. 9, «dada la escasez de territorio y materias primas que existe en la Ciudad Autónoma de Melilla, este sistema de acumulación en el origen por su ductibilidad y poca exigencia para la conversión de materias de terceros países en productos originarios de Melilla se convierte en pieza clave del sistema de estas reglas de origen».

(53) Este es el sistema normal o no preferencial de adquisición del origen de un país; *vid.* art. 22 y ss del Código Aduanero Comunitario –Reglamento (CEE), nº 2913/92 del Consejo, de 12 de Octubre de 1992–.

de que se trate (54) y las dos últimas establecen los requisitos que han de concurrir en la elaboración o transformación de las materias no originarias utilizadas para que aquél producto final tenga la consideración de originario. La casuística es, por lo tanto, amplísima, de tal manera que para cada producto se establece un concepto propio de elaboración o transformación suficiente (55), lo que hace que para determinadas mercancías sea muy fácil obtener el origen —es el caso, por ejemplo, de la fabricación en Ceuta o Melilla de café tostado, con cafeína o descafeinado o de sucedáneos del café (56), supuesto en el que el producto final tiene la consideración de originario, en todo caso, cualquiera que sea la materia prima empleada—, mientras que para otras sea más complejo —así, por ejemplo, la simple confección en Ceuta o Melilla de un pañuelo, chal o bufanda no le otorgan el carácter originario, para ello es necesario que su fabricación se haya efectuado a partir de hilados o que, en otro caso, la confección vaya acompañada de estampado y de al menos dos operaciones de preparación o acabado (57)—. De cualquier forma queda, pues, superado el concepto de transformación suficiente que establecía el anterior Reglamento, en virtud del cual se exigía para todos los supuestos que el producto final se clasificara en una partida distinta a la de las materias empleadas.

### c) *Productos originarios de Ceuta o Melilla por acumulación de origen*

Finalmente, un producto puede ser originario de Ceuta o Melilla por el hecho de que su proceso de producción concluya en esas ciudades, siempre que las fases anteriores se hayan realizado en un país con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo que permita la acumulación del origen en dichas Ciudades. Se trata, por lo tanto, de un sistema por el que la materia procedente de un determinado país si es objeto de cierto grado de transformación en otro da lugar a una mercancía originaria de éste último, a una mercancía que al origen de su materia ha «acumulado» el origen del lugar en el que es transformada.

El Reglamento exige dos requisitos para que una mercancía pueda ser considerada originaria de Ceuta o Melilla en virtud de este sistema de acumulación del origen: el pri-

---

(54) La primera indica el número de la partida o del capítulo del sistema europeo armonizado para la clasificación de mercancías y la segunda la descripción de la/s mercancía/s que figuran/n en dicha partida o capítulo.

(55) No obstante, haciendo un esfuerzo de síntesis, las distintas transformaciones o elaboraciones fijadas pueden ser reconducidas a una o varias de las siguientes, tal y como se expone en el *Informe: nuevas reglas de origen...*, *op. cit.*, pág. 8:

- \* Elaboración o transformación en la que determinadas materias primas sean obtenidas en su totalidad.
- \* Elaboración o transformación en la que todas las materias utilizadas deben clasificarse en una partida distinta a la del producto.
- \* Elaboración o transformación a partir de cualquier partida.
- \* Elaboración o transformación a partir de determinadas materias primas.
- \* Elaboración o transformación en la que la materia prima ha de sufrir diversas operaciones técnicas.
- \* Elaboración o transformación en la que la materia no originaria no ha de sobrepasar un determinado porcentaje.
- \* Y elaboración o transformación en la que el valor de las materias utilizadas no excedan de un determinado porcentaje del precio franco fábrica.

(56) *Id.* en el citado Anexo B del Reglamento (CEE) 82/2001 la Partida del Sistema Armonizado 0901.

(57) *Id.* en el citado Anexo B del Reglamento (CEE) 82/2001 las Partidas del Sistema Armonizado 6213 y 6214.

mero es que se hayan realizado sobre la materia operaciones que impliquen un cierto grado, por mínimo que sea, de elaboración o transformación y el segundo es que dicha materia sea originaria de un Estado con el que la UE haya celebrado un acuerdo que prevea, en el protocolo relativo a las normas de origen, disposiciones especiales aplicables a Ceuta y Melilla.

Para saber cuáles son los países respecto de los que opera el sistema, el art. 4.4 del Reglamento obliga a la Comisión a publicar en la serie C del *DOCE* la lista de los mismos, lo que efectivamente hizo, publicándose en el Diario de 4 de mayo del 2002 (58) la siguiente relación: Países del Espacio Económico Europeo, Bulgaria, Suiza, Liechtenstein, República Checa, Estonia, Hungría, Islandia, Lituania, Letonia, Noruega, Polonia, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia, Turquía, Islas Feroe, Chipre, antigua República Yugoslava de Macedonia, Croacia, Malta, Turquía, Marruecos, Túnez, Israel, Autoridad Palestina de Cisjordania y Franja de Gaza, México y Sudáfrica. Respecto de las materias originarias de todos estos países es posible, por tanto, la acumulación del origen.

No obstante, para que la misma se produzca es necesario que sobre tales materias se opere un cierto grado de transformación, grado que se obtendrá en cualquiera de los dos siguientes casos:

- 1.º Cuando las operaciones realizadas sobre la materia vayan más allá de las siguientes:
  - \* Las manipulaciones destinadas a garantizar la conservación de los productos en buen estado durante su transporte y almacenamiento.
  - \* Las operaciones simples de desempolvado, cribado, selección, clasificación, preparación de surtidos, lavado, pintura y troceado.
  - \* El envasado, los cambios de envase y las divisiones o agrupaciones de bultos.
  - \* La colocación de marcas, etiquetas y otros signos distintivos similares en los productos o sus envases.
  - \* La simple mezcla de productos.
  - \* El simple montaje de partes de artículos para formar un artículo completo.
  - \* El sacrificio de animales.
- 2.º Cuando las operaciones realizadas, aun no yendo más allá de las enumeradas en el ordinal anterior, le otorguen a la materia originaria de un país con el que sea posible la acumulación un valor añadido superior al de la propia materia.

De este modo, siempre que se utilice materia de países con los que cabe la acumulación, es posible otorgar el carácter originario a productos con la simple realización en Ceuta o Melilla de sencillas operaciones de transformación, por lo que la acumulación «se convierte en la pieza clave del sistema de las reglas de origen» (59).

Analizados los tres procedimientos existentes para la adquisición del origen se observa que si bien el nuevo sistema es mucho más flexible que el anterior, también es más diverso, complejo e indeterminado que éste último, lo que hace aconsejable que, antes de iniciar una determinada producción pretendiendo beneficiarse del origen ceutí o meli-

---

(58) *DOCE* 2002/C 108/2003.

(59) *Vid.* pág. 9 del *Informe: nuevas reglas de origen, op. cit.*; en igual sentido, la pág. 187 de la *Guía para invertir en Ceuta, op. cit.*, pág. 187.

llense, se solicite de la Autoridad Aduanera información vinculante acerca de si la mercancía que va a ser objeto de elaboración tiene o no carácter originario. El régimen de este tipo de información vinculante es, con carácter general, el de las consultas que establece la nueva LGT (60) y, con carácter especial, el de los arts. 11 y 12 del Código Aduanero Comunitario.

## 6. BENEFICIOS FISCALES EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

Junto a las peculiaridades que acabamos de ver que existen en la imposición indirecta en Ceuta y en Melilla, los beneficios fiscales establecidos en los impuestos directos constituyen otro de los capítulos fundamentales de su peculiar régimen tributario. Veamos, pues, lo fundamental de ellos, para terminar con alguna reflexión acerca de su admisibilidad desde el punto de vista constitucional.

### 6.1. Deducción en la cuota íntegra del IRPF por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

La deducción en la cuota del IRPF por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla se regula, actualmente, en el art. 69.4 del texto refundido del Impuesto, desarrollado por el art. 58 del Reglamento (61). Su cuantía variará dependiendo de que el beneficiario resida o no en Ceuta y de que, en el primer caso, lo sea con menos o más de tres años de antigüedad. Así pues:

- a) Los residentes en Ceuta o Melilla, con un periodo de residencia inferior a tres años, deducen el 50 por 100 de aquella parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que corresponda a rentas, computadas para determinar la base liquidable, que hubieran sido obtenidas en las ciudades autónomas (62).

---

(60) Y lo es porque, de acuerdo con el art. 89 de la nueva LGT –Ley 58/2002, de 17 de Diciembre–, todas las contestaciones a las consultas escritas tendrán carácter vinculante, con lo que se invierte la regla general que establecía la anterior LGT de 28 de Diciembre de 1963, de acuerdo con la cual sólo tendrían ese efecto las contestaciones a las consultas que se enumeraban en los párrafos 4 y 5 de su art. 107, entre las que no se contemplaban las relativas al origen. Quiere ello decir que conforme a la antigua LGT, no cabía obtener una contestación vinculante acerca del origen; evidentemente, esa laguna de la ley se llenaba con la plena aplicación del Código Aduanero Comunitario, conforme al cual la información dada acerca del origen de un producto es vinculante.

(61) Las referencias normativas al IRPF lo son a la Ley y al Reglamento vigentes a la fecha de cierre de este artículo, es decir, al RD legislativo 3/2004, de 5 de marzo y al RD 1775/2004, de 30 de julio. No obstante, al efectuar las correcciones de las pruebas de imprenta, a punto de finalizar la tramitación parlamentaria del «proyecto de ley que aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación a las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio», se observa una absoluta coincidencia entre el art. 68.4 de este último y el 69.4 del Texto Refundido de 2004. Quiere ello decir que el contenido del epígrafe conservará su vigencia el 1.1.2007, en cuanto que la nueva normativa no va a modificar ni un ápice la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

(62) La deducción tal y como resulta de la doctrina de la DGT –*vid.* res de 40/98 y 17-3-2000–, habrá de calcularse separadamente para la cuota íntegra general y para la cuota íntegra especial, existiendo un límite del 50 por 100 de la «cuota íntegra total». Sobre el particular *vid.* SANCHEZ GALIANA, J.,A.: «Beneficios fiscales estatales en relación con Ceuta», en *El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta*, *op. cit.*, págs. 276 y 277. En definitiva, la deducción se calculará sumando, en su caso, el resultado de las dos siguiente fórmulas, sin que dicha suma pueda exceder del 50% de la cuota íntegra total del impuesto:  $0,5 \times (\text{Cuota íntegra general/base liquidable general}) \times \text{base li}$

- b) Aquéllos que residan en las Ciudades Autónomas por un periodo no inferior a tres años ven ampliada la deducción, pues pueden deducir también por los rendimientos obtenidos fuera de las mismas; para ello basta con que, al menos, un tercio de su patrimonio neto, determinado de acuerdo con las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en Ceuta o Melilla. No obstante, la cuantía máxima de las rentas obtenidas fuera que puede acogerse a la bonificación se limita al importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas obtenidos en dichas ciudades.
- c) Finalmente, los no residentes tienen derecho a la misma deducción que los residentes de menos de tres años, pues deducen el 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla. No obstante, quedan excluidas de esta última modalidad de la deducción determinadas rentas (63).

A los efectos de aplicar la deducción, se consideran rentas obtenidas en las Ciudades Autónomas las siguientes:

- a) Los rendimientos del trabajo cuando derivan de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios o, en todo caso, cuando se trata de prestaciones por desempleo o de percepciones derivadas de los sistemas de previsión social a los que se refiere el art. 16.2.a) LIRPF (64).
- b) Los rendimientos procedentes de la titularidad de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla o de la titularidad de derechos reales que recaigan sobre los mismos.
- c) Los derivados del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla, entendiéndose por tales las que cierran en dichos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos –concepto sobre el que volveremos a propósito del Impuesto de Sociedades– o las que supongan la prestación de un servicio profesional en ellos (65).
- d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes, muebles o inmuebles, situados en las Ciudades Autónomas.
- e) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, cuando el objeto arrendado esté en Ceuta o Melilla y se utilice efectivamente allí.

---

quidable general obtenida en Ceuta y Melilla;  $0,5 \times$  (cuota íntegra especial/base liquidable especial)  $\times$  base liquidable especial obtenida en Ceuta y Melilla. Evidentemente, a partir del 1.1.2007, bajo la vigencia de la nueva LIRPF, las referencias a la base liquidable especial y a la cuota íntegra especial habrán de entenderse hechas a la base liquidable del ahorro a la cuota íntegra del ahorro respectivamente

(63) Tales son: las procedentes de instituciones de inversión colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla, los rendimientos del trabajo, las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla y los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

(64) El precepto, una vez más, es del Texto Refundido del 2004, sin embargo, coincide con el art. 17.2.a del proyecto que va a ser inminentemente aprobado como nueva LIRPF.

(65) Se considera que no concurren esas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas. Por su parte, para las actividades pesqueras se declaran aplicables las reglas establecidas en el art. 33 LIS.

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

Finalmente, en coherencia con la deducción en cuota, se establece, además, como peculiaridad importante para Ceuta y Melilla, la reducción a la mitad del importe de los pagos a cuenta, ya sean retenciones o ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

## 6.2. Bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio

Los residentes en Ceuta o Melilla tienen derecho a una bonificación en la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio del 75 por 100 de aquélla parte de la misma que se corresponda con bienes o derechos situados o que hubieran de cumplirse en las Ciudades Autónomas. Por su parte, los no residentes en ellas, ya sean sujetos pasivos por obligación personal o real, sólo podrán practicar dicha bonificación por la parte de cuota correspondiente a valores representativos del capital social de entidades domiciliadas y con objeto social en Ceuta o Melilla o a establecimientos permanentes allí situados.

La redacción del precepto plantea dos dudas: Si la parte de cuota bonificada es la cuota íntegra o la que resulta de minorarla en lo que exceda del límite establecido en el art. 31 de la Ley del Impuesto y/o en el importe de la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero y si la base que ha de tomarse para determinar la parte de cuota que corresponda ha de ser la imponible o la liquidable. Sin embargo, teniendo en cuenta el tratamiento normativo que históricamente se ha dado a la bonificación y sobre todo su finalidad, que no es otra que favorecer el desarrollo económico de Ceuta y Melilla dificultado por su peculiar situación geográfica, lo lógico (66) es entender que para determinar el importe del beneficio fiscal se ha de tomar la base imponible y la cuota íntegra (67).

## 6.3. Bonificación en la cuota del Impuesto de Sociedades

En el Impuesto de Sociedades se establece también una bonificación en la cuota íntegra del 50 por 100 de aquélla parte de la misma que corresponda a rentas obtenidas por entidades que operen de manera real y efectiva en Ceuta y Melilla, siempre que las mismas procedan de operaciones que cierren ciclo económico en ellas. Dos son, pues, los requisitos para que opere la bonificación: Uno, subjetivo, es que la entidad opere efectivamente en Ceuta o Melilla y el otro, objetivo, es que la renta derive de operaciones que cierren ciclo mercantil en las Ciudades Autónomas (68).

(66) Así SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Beneficios fiscales estatales en relación con Ceuta*, op. cit., pág. 292 y CUATRECASAS: *Guía para invertir en Ceuta*, op. cit., pág. 143.

(67) El cálculo de la bonificación se efectuaría, pues, de este modo:

$$\frac{(\text{base imponible de Ceuta} \times \text{cuota íntegra}) \times 75\%}{\text{Base imponible total}}$$

No obstante, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el impreso de declaración, la deducción habrá de calcularse sobre la parte de cuota íntegra resultante de practicar la reducción del art. 31. Una amplia y acertada crítica a esta interpretación la hace SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Beneficios...*, op. cit., pág. 293.

(68) Así pues, la LIS no recoge la antigua bonificación que establecía el art. 182.8 del RIS del 82, en cuya virtud también se beneficiaban de la bonificación los dividendos procedentes de sociedades que operaban en Ceuta o Melilla; por tanto, la misma ha de entenderse derogada.

El primero lo delimita perfectamente la ley, considerando como entidades que operan efectiva y materialmente en las Ciudades Autónomas las siguientes:

- 1.º Las entidades españolas que tengan en ellas su domicilio fiscal, es decir, en suma, que tengan allí centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios.
- 2.º Aquéllas, tanto residentes como no residentes (69), que operen en las Ciudades Autónomas a través de un establecimiento permanente (70).

Respecto de la determinación de aquéllas operaciones que cierran ciclo mercantil, el art. 33 LIS se limita a excluir de tal concepto a dos tipos diversos: En primer lugar, las *aisladas* de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros de Ceuta y Melilla y, en segundo, las que no determinen por sí solas rentas. La primera exclusión, está indicando, en definitiva, que no puede considerarse cerrado un ciclo mercantil en Ceuta o Melilla por la simple realización de una única operación aislada, lo que supone exigir una cierta continuidad o habitualidad, es decir, la realización de una auténtica actividad económica, o lo que es igual, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La segunda exclusión que realiza el art. 33 LIS supone negar el carácter de actividades que cierran ciclo mercantil a aquéllas que no generan renta, es decir, a aquéllas que se realizan sin contraprestación, normalmente por ser su destinatario la misma entidad. La exclusión está pensando en una sociedad que realiza un determinado proceso productivo, una de cuyas fases iniciales se lleva a cabo en Ceuta o Melilla, ultimándose el proceso fuera de dichas Ciudades; para que opere la bonificación, pues, ha de realizarse en ellas el eslabón final de la cadena de producción o distribución de bienes o servicios. El supuesto es, por tanto, el mismo al que se refiere 18.4 LIRNR que establece cómo se cuantifica la base de aquéllos establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil en España, es decir, de quienes realizan aquí una actividad que tiene como destinatario a la propia entidad, sin que exista contraprestación alguna por el ejercicio de la misma. En definitiva, a los efectos de poder aplicar la bonificación, se entiende que el ciclo mercantil se cierra cuando los productos o servicios resultado de la actividad realizada en Ceuta o Melilla se destinan a terceros (71). Por lo tanto, en suma, la renta que generan las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por establecimientos permanentes radicados en Ceuta o Melilla son bonificadas, con independencia del lugar en el que materialmente se efectúe la entrega o se preste el servicio; lo esencial es poder imputar o atribuir la renta al establecimiento radicado en Ceuta o Melilla (72). De

---

(69) La bonificación que establece el art. 33 LIS opera también en el IRNR, respecto de aquéllos establecimientos permanentes pertenecientes a no residentes y tanto en el caso de que el titular sea una persona física, como jurídica.

(70) Sobre el concepto de establecimiento permanente ha de estarse a lo dispuesto en el art. 12.1 LRNR.

(71) Esta interpretación la hace suya la DGT—*vid.* consulta de 28 de julio de 1999—. En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1998 señala que «la singularidad de los establecimientos permanentes en España que no cierran ciclo mercantil concierne a aquellas Entidades no residentes que, disponiendo en España de una instalación o lugar de trabajo, destinen los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna aparte de la cobertura de los gastos originados por tal instalación o lugar de trabajo».

(72) Se sigue, por tanto, el mismo criterio de vinculación establecido en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.



esta manera, una entidad residente con domicilio fiscal en Ceuta o Melilla gozará de bonificación en toda su renta (73), sin más excepción que parte de la misma pueda ser imputable a un establecimiento permanente radicado fuera de ellas; así pues, de no existir éste, el importe de la bonificación coincidirá con el 50 por 100 de la cuota íntegra.

Por el contrario, en el caso de que la entidad residente domiciliada o con establecimiento permanente en Ceuta o Melilla contara con otro establecimiento permanente fuera de ambas, el importe de la bonificación sería el 50 por 100 de una cuota hipotética, representada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la entidad a una base imponible también hipotética, la que correspondería al establecimiento permanente radicado en Ceuta o Melilla. Dicha base se calculará determinando el resultado contable del citado establecimiento, imputándole los ingresos generados por su actividad y los gastos directos, así como los indirectos que con arreglo a criterios razonables pudieran corresponderle (74); finalmente, ese resultado contable ha de ser corregido con los ajustes que procedan, determinándose así la base hipotética, a la que se aplicará el tipo y resultará una cuota ideal, cuyo 50 por 100 será el importe de la bonificación (75).

No obstante, ha de tenerse en cuenta que para las entidades pesqueras o navieras que operen materialmente en Ceuta se establece un sistema de estimación objetiva de la renta bonificable, cuya aplicación práctica supone que el 50 por 100 de la bonificación se calcula sobre el porcentaje de la cuota íntegra que se entiende que corresponde a Ceuta o Melilla en aplicación de los siguientes criterios:

- 1.º Un 20 por 100 se imputa al lugar donde esté la sede de dirección efectiva.
- 2.º Un 40 por 100 se distribuye en proporción al volumen de desembarcos de capturas, para las empresas pesqueras o, para las navieras (76), de pasajeros, fletes y arrendamientos, que se realicen en Ceuta o Melilla, imputándose las exportaciones a donde radique la sede de dirección efectiva.
- 3.º El otro 40 por 100 se distribuye, si la entidad tiene su sede de dirección efectiva en Ceuta o Melilla, en proporción al valor contable de los buques según estén matriculados en Ceuta y Melilla o en otros territorios; si la sede de dirección está fuera, este último 40 por 100 acrece al del ordinal anterior.

Finalmente, respecto de los pagos a cuenta, hay que tener presente que se establece la reducción a la mitad del tipo de retención únicamente para las rentas procedentes del

---

(73) Obviamente la renta bonificada es sólo la derivada de la actividad propia y específica del establecimiento ceutí o melillense, así como la generada por la transmisión de elementos afectos al mismo, pero no la generada por otros conceptos diferentes, como podría ser la percepción de dividendos; no obstante, la Resolución del TEAL de Ceuta de 20 de mayo de 2003, hace extensiva la bonificación también a estas últimas.

(74) Por ello, para mayor claridad es aconsejable llevar una contabilidad separada de la actividad desarrollada en Ceuta o Melilla.

(75) Obviamente, el importe de la bonificación nunca podrá exceder del 50% de la cuota íntegra total. Por eso, cuando la entidad tenga bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar, debe valorar si le resulta más ventajoso posponer la compensación a ejercicios futuros, al objeto de no perder parte de la bonificación. Del mismo modo, en cuanto que no existe jerarquía entre la deducciones para evitar la por doble imposición y las bonificaciones y en cuanto que aquéllas, a diferencia de éstas, pueden ser practicadas en ejercicios futuros respecto de la parte no practicada por insuficiencia de cuota, el sujeto debería practicar primero las bonificaciones y después las deducciones por doble imposición.

(76) Téngase en cuenta que si la naviera tributa en el régimen especial de los arts. 124 y ss LIS, no puede aplicar la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, por lo que antes de optar por acogerse al mismo han de sopesar si les resulta más ventajoso aplicarse la bonificación.

arrendamiento de inmuebles y no para el resto de rendimientos sujetos a retención cuyo tipo será, por tanto, el general. Del mismo modo, tampoco se establece especialidad alguna para el cálculo de los pagos fraccionados, aunque como en cualquiera de los dos sistemas de cálculo se toman en cuenta las bonificaciones, su importe quedará reducido, en su caso, en la cuantía que resulta de aplicar la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

#### 6.4. Bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Actualmente, por mor del art. 23 *bis* LISD, introducido por la ley 53/2002, se practicará una bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto en los tres siguientes supuestos:

- 1.º Adquisiciones *mortis causa* –o percepciones de seguros de vida liquidables conjuntamente con ellas–, cuando el causante hubiera tenido su residencia habitual al tiempo del fallecimiento en Ceuta y Melilla y durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Ahora bien, en este supuesto, la deducción se eleva al 99 por 100, cuando los causahabientes sean descendientes o adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes del causante.
- 2.º Adquisiciones *inter vivos* de inmuebles (77) radicados en Ceuta o Melilla.
- 3.º Adquisiciones *inter vivos* siempre que el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta.

#### 6.5. Acerca de la admisibilidad constitucional de las bonificaciones para Ceuta y Melilla

No cabe duda de que todas las peculiaridades que la imposición directa presenta en Ceuta y Melilla constituyen verdaderos privilegios, cuya existencia, por tanto, podría ofrecer reparos tanto desde el punto de vista constitucional como del comunitario. Desde el primero cabría cuestionarse si los mismos pueden ser contrarios a los principios de generalidad e igualdad; la respuesta, sin embargo, ha de ser necesariamente negativa, en cuanto que es doctrina constitucional (78) que no se vulneran cuando la disparidad de trato obedece a criterios razonables, es decir, cuando persigue fines de interés general justos o, mejor aún, fines extrafiscales constitucionalmente deseables, entre los cuales se encuentran la promoción de las condiciones para favorecer el progreso social y económico de todas las regiones –art. 40 CE–, procurando un equilibrio entre ellas, aten-

---

(77) O de valores representativos del capital de las entidades a que se refiere el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores.

(78) El FJ 4º de la STC 57/2005, de 14 de marzo, es fiel reflejo de la misma cuando señala que «la exención o bonificación–privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responde a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carentes de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31».

diendo en particular a las dificultades derivadas de una peculiar situación geográfica —art. 138 (79)—.

Todos los beneficios analizados van orientados a incentivar tanto la residencia en Ceuta y Melilla, como el establecimiento de empresas en ambas, con el objetivo último de contribuir a su desarrollo económico, dificultado por su peculiar lejanía y aislamiento geográfico (80); se trata, por tanto, de objetivos de política extrafiscal dignos de protección, cuyo fomento se convierte en un mandato constitucional para el legislador tributario.

Más complejo es, sin embargo, el análisis de su admisibilidad desde el punto de vista del Derecho comunitario, por su posible contravención de las normas que regulan las ayudas de estado, cuestión a la que dedicamos el penúltimo epígrafe.

## 7. PECULIARIDADES TRIBUTARIAS DE CEUTA Y MELILLA COMO CIUDADES AUTÓNOMAS

Como dijimos al inicio, las peculiaridades tributarias de Ceuta y de Melilla no se reducen sólo a la existencia de determinados beneficios fiscales o a la inaplicación de ciertos tributos estatales o, incluso, a la existencia de importantes matices a la aplicación de las normas comunitarias en materia fiscal, cuestiones que acabamos de estudiar, sino que también alcanzan al régimen financiero que corresponde a su peculiar configuración territorial como «Ciudades Autónomas».

Sobre la base de lo dispuesto en la disposición transitoria quinta de la CE, las Ciudades de Ceuta y Melilla, en virtud de sus correspondientes Estatutos de Autonomía (81), se convirtieron en Ciudades Autónomas. Ante esta circunstancia el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 sentenció que Ceuta y Melilla podían acceder al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general para el período 1997-2001, una vez que se hiciera efectivo el traspaso de competencias por parte del Estado, lo que motivó la modificación de la LOFCA (82) para permitir que ambas Ciudades estuvieran representadas en dicho Consejo a través de sus Consejeros de Hacienda y para reconocer la aplicación de la propia LOFCA a los nuevos entes autonómicos «teniendo en cuenta su peculiar régimen económico fiscal» (83).

Como quiera que el traspaso de servicios del Estado a las Ciudades Autónomas se hizo efectivo a lo largo del quinquenio, el sistema de financiación autonómica, de conformidad con los acuerdos adoptados en las respectivas Comisiones Mixtas, se aplicó con

---

(79) Aunque el precepto se refiere literalmente al hecho insular, en clara referencia a la situación Canaria, no podemos olvidar que las peculiaridades del régimen fiscal de Ceuta y Melilla se basan «en razones geoestratégicas y en la necesidad de compensar circunstancias adversas para así propiciar el desarrollo económico y social de estas Ciudades, es decir, similares criterios a los tenidos en cuenta en el caso de Canarias»; *vid.* MARTÍN MORENO, J. L.: «Régimen económico y financiero de la Ciudad Autónoma de Ceuta», en *El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta*, *op. cit.*, pág. 60.

(80) *Vid.* SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Beneficios...*, *op. cit.*, pág. 273.

(81) La LO 1/1995, de 13 de marzo, aprueba el Estatuto de Autonomía de Ceuta y la LO 2/1995, también de 13 de marzo, aprobó el Estatuto de Melilla.

(82) Por la LO 3/96, de 27 de Diciembre.

(83) Disposición adicional quinta de la LOFCA, añadida por la misma LO citada en la nota anterior.

normalidad a Ceuta y a Melilla (84). De igual forma, ambas Ciudades se incorporaron al modelo de financiación actualmente vigente para el quinquenio 2002-2006, destacando dos novedades respecto del anterior, su participación en los ingresos del Estado a través del Fondo de Suficiencia regulado en el art. 13 de la LOFCA y su condición de beneficiarias de los Fondos de Compensación (85).

Ahora bien, que el modelo de financiación autonómica se aplique a Ceuta y a Melilla, no significa que no existan especialidades importantes de ambas respecto de las Comunidades Autónomas, fundamentalmente por lo que se refiere a la creación de tributos propios y a la cesión de tributos del Estado.

En efecto, Ceuta y Melilla no pueden crear sus propios tributos (86) como pueden hacerlo el resto de Comunidades Autónomas, no sólo porque no está previsto en su Estatuto, sino porque, además, no tienen asamblea legislativa y, como sabemos, los tributos sólo pueden ser establecidos en disposiciones con rango de ley (87). Por ello, cuando los respectivos arts. 36.1º de los Estatutos de Ceuta y de Melilla contemplan la existencia de tributos propios de dichas Ciudades aclaran que serán tales los previstos en la legislación del Estado para los municipios y provincias, amén del IPSI y de los gravámenes complementarios, también establecidos y regulados en una ley estatal (88).

Por su parte, el ordinal 9º del mismo artículo 36 de ambos Estatutos contempla la posibilidad de la cesión de tributos estatales, cuyo alcance y condiciones, aclara, serán determinados por ley, que hasta la fecha no se ha promulgado (89). El problema radica en que, como es sabido, los tributos cedidos no sólo implican la delegación de competencias de gestión, o la atribución del producto de su recaudación a las Comunidades Autónomas, sino que, además, otorgan determinadas facultades normativas sobre los mismos que, en principio, han de ejercitarse, en base al principio de reserva de ley, a través de leyes aprobadas por los parlamentos autonómicos. Así las cosas y en la medida en que las Ciudades Autónomas carecen de poder legislativo, la cesión teóricamente podría articularse (90)

(84) Vid. ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «El nuevo sistema de financiación autonómica y su aplicación a la Ciudad Autónoma de Ceuta», en *El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta*, op. cit., pág. 24.

(85) De estas cuestiones nos dan cuenta de forma detallada ADAME MARTÍNEZ, F. D.: op. ult. cit., págs 25 y ss y MARTÍN MORENO, J. L.: *El Régimen Económico Financiero de la Ciudad Autónoma de Ceuta*, op. cit., págs. 62 y ss.

(86) Tampoco podrán crear recargos sobre impuestos estatales, en la medida que los recargos son tributos propios que tienen la misma estructura que los estatales sobre los que recaen; en este sentido vid. LASARTE ALVAREZ, J.: «El poder tributario de las Comunidades Autónomas. Límites específicos previstos en la Constitución y en la LOFCA», en *Manual general de Derecho Financiero*, Tomo IV, Comares, 1997, pág. 60.

(87) Vid. el art. 31.3 CE y su comentario en GÓMEZ CABRERA, C.: *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, McGraw-Hill, 1997, págs. 73 y ss.

(88) Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

(89) En el mismo sentido, la disposición transitoria primera de la ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, establece que «de conformidad con lo previsto en el art. 36.9º de las Leyes Orgánicas 1 y 2/1995, de los Estatutos de Autonomía de Ceuta y Melilla, la ley en cuya virtud se cedan tributos del Estado a dichas ciudades con Estatuto de Autonomía determinará el alcance y términos de dicha cesión, la cual se registrará, en la parte que le fuere aplicable, por lo dispuesto en el Tit. II de esta ley».

(90) Vid. sobre el particular, ROLÍN RODRÍGUEZ, C.; PÉREZ DÍAS, J. M. y JIMÉNEZ FILLOY, S.: «La cesión de tributos del Estado a la Ciudad Autónoma de Melilla», en *Revista del Servicio de Desarrollo Autonómico*, nº 1, 1999, pág. 69.

de dos formas distintas, por cualquiera de las cuales podría optar el Estado cuando lleve a cabo la hasta ahora inexistente cesión de tributos a Ceuta y Melilla:

- 1.<sup>a</sup> La primera consistiría en ceder sólo la recaudación y delegar las facultades de gestión, sin otorgar poder normativo alguno sobre los tributos cedidos. De optarse por esta alternativa cabrían a su vez dos opciones: Que el Estado legislara específicamente para Ceuta y Melilla sobre aquéllos aspectos de los tributos cedidos cuya regulación se otorga a las Comunidades Autónomas o que se aplicaran las normas estatales previstas para el caso de que éstas últimas no ejerzan sus competencias normativas.
- 2.<sup>a</sup> La segunda sería que la ley específica de cesión para Ceuta y Melilla habilitara a la Asamblea para proceder a la regulación de dichos aspectos a través de ordenanza (91). Aunque esta solución pueda ofrecer reparos para parte de la doctrina (92), es lo cierto que ya cuenta con un precedente consolidado, como es el caso de la fijación de los tipos impositivos del IPSI, que se lleva a cabo, por remisión de su ley reguladora, a través de Ordenanza de la Asamblea, además de que la doctrina del TC (93) admite que las corporaciones locales –las Ciudades Autónomas también lo son– regulen aspectos esenciales de los tributos a través de acuerdos plenarios –ordenanzas–, siempre que exista una habilitación legislativa previa y que la ley fije de forma precisa los límites de la regulación reglamentaria local (94).

La conclusión de lo anterior es, pues, clara: si bien a Ceuta y a Melilla se les aplica el modelo de financiación establecido para las Comunidades Autónomas, quedan privadas prácticamente del poder tributario que se les reconoce a éstas últimas en la medida que ni pueden crear tributos propios, ni siquiera, en cuanto que la cesión aún no se ha hecho efectiva, regular determinados aspectos de los tributos estatales susceptibles de ser cedidos.

El poder tributario de Ceuta y de Melilla es, pues, similar al de los municipios, quedando limitado, por tanto, al establecimiento y regulación de tasas y contribuciones especiales, a la aplicación de los impuestos potestativos y a la regulación de los impuestos municipales, todo ello dentro de los límites de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. No obstante, dicho poder queda ampliado respecto del de los municipios en un doble sentido (95):

- 1.º En primer lugar, por el hecho de la existencia de un tributo propio, el IPSI (96), específico para las Ciudades Autónomas, a las que corresponde la fijación de sus tipos impositivos.

---

(91) Esta es la solución que propone GIMÉNEZ REYNA, E.: «El régimen económico-fiscal de la Ciudad Autónoma de Melilla», en *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla*, op. cit., pág. 318.

(92) Vid. ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «El nuevo sistema de financiación autonómica y su aplicación a la Ciudad Autónoma de Ceuta», op. cit., pág. 22, quien concluye: «Ceuta no puede crear tributos propios ni asumir competencias normativas sobre regulación básica de tributos cedidos porque su Asamblea carece de potestades legislativas».

(93) Paradigmática es la STC 19/1987.

(94) A la misma conclusión llega GÓMEZ CABRERA, C.: «El poder tributario de la Ciudad Autónoma de Ceuta», en *El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta*, Interservicios, Ceuta, 2005, pág. 87.

(95) Vid. mi trabajo, «Análisis de los tributos propios de la Ciudad Autónoma de Ceuta», en *El régimen fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta*, op. cit., pág. 108.

(96) Que se completa con sus dos gravámenes complementarios—sobre las Labores del Tabaco y sobre Carburantes y Combustibles Petrolíferos—.

- 2.º En segundo lugar, porque el poder que se les reconoce no es sólo el de los municipios, sino también el propio de las provincias, de ahí que las Ciudades puedan establecer el recargo provincial sobre el IAE que reconoce la LRHL.

## 8. EL FUTURO DEL RÉGIMEN FISCAL DE CEUTA Y MELILLA

Cuatro son los factores que, podrían marcar el futuro inmediato del régimen fiscal de Ceuta y Melilla: su eventual modificación unilateral por parte del Estado, la posible contravención de las normas comunitarias reguladoras de las ayudas de estado, el transcurso del plazo transitorio del acuerdo Euromediterráneo de Libre Comercio y una posible integración dentro de la Unión Aduanera; analicemos estas cuatro cuestiones.

### 8.1. Límites constitucionales a su posible modificación

¿Podría el Estado proceder discrecionalmente a la derogación de los privilegios tributarios de que disfrutaban Ceuta y Melilla? La pregunta tiene sentido en cuanto que, a diferencia de lo que ocurre con Canarias (97), nuestra Constitución no reconoce la existencia de un régimen económico-fiscal propio para las Ciudades Autónomas. Sin embargo, a pesar de ello, la respuesta ha de ser negativa, en cuanto que dicho reconocimiento se produce tanto en la LOFCA (98) como en sus respectivos Estatutos de Autonomía (99) y tanto unos como otra forman parte del bloque de constitucionalidad. De esta manera, el Estado tiene que respetar dichas peculiaridades fiscales, asumiendo el deber de garantizarlas y quedando restringido su poder tributario a la simple actualización. Únicamente podría derogar o modificar aquéllas peculiaridades que resultaran contrarias al Derecho Comunitario; excepción que puede tener una enorme virtualidad en cuanto que, como ya avanzamos, los beneficios fiscales que afecten a las empresas pueden ser contrarios al Derecho Comunitario.

### 8.2. Los beneficios fiscales y las ayudas de Estado

La regla general, conforme al art. 87 del Tratado de Roma, es que son incompatibles con el mercado común «en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». A tal efecto, lo primero que ha de quedar claro es que es incontestable que las Ayudas de Estado prohibidas por el Tratado de Roma no consisten sólo en prestaciones positivas, sino que engloban cualquier intervención que tenga por objeto aligerar las cargas pecuniarias que normalmente han de soportar las

---

(97) La disposición adicional tercera de la Constitución establece que «La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma».

(98) Su disposición adicional quinta dispone que «la actividad financiera y tributaria de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico y fiscal».

(99) Las disposiciones adicionales segundas de sus respectivos Estatutos de Autonomía establecen «subsistirán las peculiaridades económico fiscales existentes actualmente en la Ciudad de Ceuta y de Melilla, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones que hayan de realizarse derivadas de la vinculación de España a Entidades supracomunitarias. Mediante ley del Estado se actualizarán y garantizarán las peculiaridades del régimen económico y fiscal de Ceuta».

empresas, entre las que se encuentran los beneficios fiscales (100). De esta manera, un beneficio fiscal será una ayuda de estado en el sentido del art. 87 del Tratado de Roma, si cumple con los siguientes requisitos:

- 1.º Afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros: Esta circunstancia se entiende cumplida siempre que el beneficio favorezca a un sujeto que desarrolle una actividad económica y que dicha actividad económica sea objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, siendo irrelevante que el sujeto favorecido por la medida realice o intervenga en dichos intercambios con otros Estados europeos (101), así como su dimensión modesta o cuota de mercado reducida o, incluso, la cuantía relativamente pequeña de la ayuda (102).
- 2.º Falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones: Dicho requisito concurrirá siempre que un Estado conceda un beneficio de ámbito limitado a una parte del territorio nacional (103), en la medida que las empresas establecidas en ella resultarán favorecidas frente a las que lo están en otras partes de dicho territorio (104).

---

(100) *Vid.* PASCUAL GONZÁLEZ, M.: «Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de estado a las medidas de naturaleza fiscal», en Revista *Información Fiscal*, nº 40, Julio-Agosto 2000, págs. 39 y ss.

(101) Las palabras de la Decisión 2005/261/CE, de 30 de marzo, en la que la Comisión se pronunció sobre la modificación del Impuesto de Sociedades vigente en Gibraltar, declarándola contraria al art. 87 del Tratado de Roma, no necesitan de mayores comentarios, en cuanto que ponen de manifiesto que si la ayuda favorece a una empresa, *vid.* párrafo 154, «con respecto a otras que compiten en el comercio intracomunitario, éstas deben considerarse afectadas por la ayuda y por ello no es necesario que la propia empresa beneficiaria exporte sus productos. En los casos en que un Estado miembro conceda ayuda a una empresa, la producción nacional puede mantenerse o aumentar, por lo que las empresas establecidas en otros Estados miembros tienen menos ocasión de exportar sus productos al mercado de ese Estado miembro. Del mismo modo, cuando un Estado miembro concede ayuda a empresas que actúan en las industrias de servicios y distribución, no es necesario que las propias empresas beneficiarias realicen su actividad fuera del Estado miembro para que la ayuda tenga un efecto en el comercio intracomunitario».

(102) Conclusiones todas ellas que pueden extraerse de una constante doctrina del Tribunal de Justicia, en particular, de la que resulta de las sentencias dictadas en los siguientes asuntos: 730/79 *Philip Morris/Comisión*, Rec. 1980, pág. 2671; 142/87, *Bélgica/Comisión*, Rec. 1990, pág. I-959; asuntos acumulados C-280/92, *España/Comisión*, Rec. 1994, p. I-4103, apartados 40 a 42; asunto C-310/99, *Italia/Comisión*, Rec. 2002, pág. I-2289, apartados 84 a 86; C-102/87, *Francia/Comisión*, Rec. 1988, pág. 4067.

(103) Como se recuerda en el punto 17 de la Comunicación, 98C 384/03, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, «la práctica decisoria de la Comisión hasta el momento pone de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del art. 87 y el Tratado califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región». En este sentido pueden verse las Decisiones de la Comisión relativas a las Ayudas estatales C 55/01, sobre compañías de seguros específicas de las Islas Aland, *DO C/309* de 6-11-2001, pág. 4 y *C/ 52/01*, sobre el régimen de las sociedades gibraltareñas calificadas, *DO C/26* de 30-1-2002, pág. 9; la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (*DO L 134* de 3-6-1993, pág. 25); la Decisión 2003/442/CE, de 11-12-1993, relativa a la rebaja del tipo impositivo del IRPF para las Islas Azores (*DO L-150*, de 18-6-2003, pág. 12); o, finalmente, la Decisión 2005/261/CE, de 30-3-2005, relativa a la reforma del Impuesto sobre Sociedades del Gobierno de Gibraltar (*DO L/85*, de 2-4-2005, págs. 26).

(104) Como señalan las conclusiones del Abogado General Saggio, presentadas el 1 de Julio de 1999 en el procedimiento relativo a una petición de decisión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia, relativa a los asuntos acumulados C 400-402/97, Rec. 2000, pág. I-1073, las ayudas regio-

Así las cosas, no parece haber duda alguna de que los beneficios fiscales actualmente vigentes que favorecen a las empresas ceutíes y melillenses, dejando a salvo la ausencia de derechos aduaneros y la inaplicación del IVA y de determinados impuestos especiales (105), son ayudas de estado en el sentido del art. 87 Tratado de Roma; en particular, cuando menos, lo es la bonificación del IS y, en cuanto que también afecta a los rendimientos de actividad económica, la del IRPF (106).

Ahora bien, lo anterior no implica necesariamente que sean contrarias al Derecho comunitario, en cuanto que el propio Tratado de Roma declara a determinadas ayudas compatibles con el mercado común y para otras establece la posibilidad de que la Comisión las considere como tales. Las primeras, que son las tres que se enumeran en el párrafo 2 del art. 87 (107), no pueden en modo alguno dar cobertura a los beneficios fiscales para las empresas ceutíes y melillenses. Sin embargo, entre las segundas figuran dos tipos que podrían ampararlas; me refiero a las contenidas en las letras a) y c) del apartado 3 del mismo precepto. La primera se refiere a «las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo», mientras que la segunda lo hace a las «destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés general».

La primera de las dos excepciones citadas se aplica a aquéllas regiones (108) cuyo producto interior bruto por habitante, medido en paridad de poder de compra, sea inferior al 75 por 100 de la media europea y que, además, sean incluidas por el Estado en el correspondiente «mapa de ayudas de finalidad regional», requisitos ambos que se cumplen en el caso de Ceuta y Melilla (109).

La segunda, por su parte, se aplica a regiones desfavorecidas en comparación con el resto del territorio del Estado, elegidas por el propio Estado dentro del límite fijado por la Comisión e incluidas, igualmente, en el «mapa de ayudas de finalidad regional». Además, siempre que se respete el límite cuantitativo señalado, pueden incluirse también entre ellas las regiones ultraperiféricas y las de baja densidad de población. En el último mapa de ayudas de finalidad regional no se recoge ni a Ceuta ni a Melilla dentro de las zonas que pueden acogerse a la excepción de la letra c) del apartado 3 del art. 87.

---

nales «van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro de que se trate y constituyen para las mismas una ventaja de la que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del mismo Estado».

(105) La razón de dicha salvedad no es otra sino que, como ya vimos, estos beneficios son consecuencia directa de las condiciones pactadas por España para su adhesión a Europa.

(106) No lo sería, sin embargo, en lo que se refiere al resto de rendimientos distintos de los de actividad económica.

(107) Dice el precepto que «serán compatibles con el mercado común: a) Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos; b) Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; c) Las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania afectadas por la división de Alemania en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división».

(108) *Vid.* párrafo 3.5 de las Directrices fijadas por la propia Comisión para determinar la compatibilidad con el mercado común de las ayudas de finalidad regional –DOC C74, de 10-3-1998, pág. 9, modificado D258, de 9-9-2000, pág. 5–.

(109) Ceuta y Melilla figuran en el mapa de ayudas de finalidad regional para el periodo 2000-2006, cuya aprobación por la Comisión fue notificada a España el 17-5-2000 –SG (2000) D/103727.cor–.



De este modo, la única excepción que podría amparar la concesión de ayudas de estado a Ceuta y Melilla sería la citada letra a) del art. 87.3 del Tratado de Roma. El problema radica en que de acuerdo con el criterio de la Comisión sólo son admisibles las ayudas de estado de finalidad regional (110) cuando tienen por objeto la realización de una inversión productiva o la creación de empleo ligada a la inversión (111), lo que significa que, en principio, las destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento) están prohibidas (112), siendo así que las de carácter fiscal lo son en todo caso (113). Ahora bien, precisamente dentro de la excepción de dicha letra a), la Comisión admite las ayudas de funcionamiento «siempre y cuando así lo justifique su aportación al desarrollo regional y su naturaleza y su importe guarde proporción con las desventajas que se pretendan paliar», correspondiendo al Estado miembro «demostrar la existencia de tales desventajas y medir su importancia» (114); sin embargo, «estas ayudas de funcionamiento estarán limitadas en el tiempo y serán decrecientes», circunstancia que, evidentemente, no concurre en los beneficios fiscales vigentes en Ceuta y Melilla que son indefinidos y constantes.

Las ayudas de funcionamiento que no sean a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo sólo se admiten por la Comisión para las regiones ultraperiféricas (115) que estén acogidas a las excepciones de las letras a) y c) del art. 87.3 del Tratado de Roma siempre y cuando tengan por objeto paliar los gastos adicionales de transporte (116) o los costes adicionales provocados por los factores que perjudican gravemente su desarrollo, como el alejamiento, la insularidad, la reducida superficie, el relieve y clima adverso o la dependencia económica de un reducido número de productos. Además, el Estado debe acreditar la cuantía de esos costes adicionales y la proporción que la ayuda guarda con los mismos, así como su repercusión sobre el desarrollo de la región. Sólo respetando todos estos extremos cabría considerar compatibles con el mercado común las bonificaciones fiscales regionales que benefician a las empresas.

Sin embargo, prácticamente ninguno de esos requisitos se cumple actualmente para las bonificaciones fiscales sobre el rendimiento empresarial existentes en Ceuta y Melilla y ello por las siguientes razones:

- 1.<sup>a</sup> En primer lugar, porque aun cuando los costes adicionales que soportan las empresas en Ceuta y Melilla son originados por factores estructurales idénticos a los que los originan en las regiones ultraperiféricas, nuestras Ciudades Autónomas actualmente no tienen esa consideración; sólo la tienen aquéllos territorios a los que se refiere el art. 299 del Tratado de Roma, modificado por el Tratado de Ams-

(110) Tanto al amparo de la letra a) como de la c) del art. 87.3 del Tratado de Roma.

(111) *Vid.* punto 4.1 de las Directrices sobre las Ayudas de Estado de Finalidad Regional.

(112) *Vid.* punto 4.15 de las Directrices sobre las Ayudas de Estado de Finalidad Regional.

(113) El punto 32 de la «Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas» es claro: «Las disposiciones de bonificación fiscal suelen tener un carácter permanente: no están relacionadas con la realización de proyectos específicos y reducen los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar el volumen exacto en el marco del examen previo efectuado por la Comisión. Estas medidas constituyen «ayudas de funcionamiento», que, en principio, están prohibidas».

(114) Punto 4.15 de las Directrices sobre las Ayudas Estatales de Finalidad Regional.

(115) Para las de baja densidad de población, que no es el caso que nos interesa, se admiten también cuando vayan destinadas a compensar los gastos de transporte; *vid.* 4.16.1 Directrices sobre las Ayudas de Finalidad Regional.

(116) Téngase en cuenta, no obstante, que existen normas específicas para el transporte marítimo; *vid.* Orientaciones comunitarias sobre ayudas estatales al transporte marítimo (DO C 205 de 5-7-1997, p. 5).

terdam, es decir, los departamentos franceses de ultramar –Guadalupe, Guayana, Martinica y Reunión–, las Azores, Madeira y las Islas Canarias.

- 2.<sup>a</sup> En segundo lugar, porque ni Ceuta ni Melilla están incluidos actualmente en el mapa de ayudas de finalidad regional como territorios acogidos a la excepción de la letra c) del apartado 3 del art. 87 del TCEE (117).
- 3.<sup>a</sup> Porque no se han realizado los pertinentes estudios econométricos que cuantifiquen los costes adicionales que soportan las empresas ceutíes y melillenses ni, sobre todo, la repercusión que sobre los mismos y sobre el desarrollo de las Ciudades tienen los beneficios fiscales que en la actualidad existen para las empresas.

Por todo ello y al objeto de asegurar que los beneficios fiscales existentes en nuestras Ciudades Autónomas respeten el Derecho europeo, sería aconsejable que nuestras autoridades pretendieran la inclusión de Ceuta y Melilla entre las regiones ultraperiféricas, modificando a tal efecto el art. 299 del TCEE o, al menos, su asimilación a ellas en las nuevas directrices para las ayudas de finalidad regional para el periodo 2007-2012. Además, sería conveniente también que estudiaran en qué medida los beneficios fiscales para el rendimiento empresarial en el IRPF y en el IS compensan los costes adicionales que las empresas ceutíes y melillenses han de soportar por sus peculiares circunstancias de lejanía y aislamiento, así como su incidencia en el desarrollo económico regional.

Se ha de tener en cuenta, no obstante, que a pesar de que determinados beneficios fiscales aplicables a Ceuta y Melilla puedan no respetar el Derecho comunitario por ser auténticas ayudas de estado que no cumplen los requisitos exigidos por la Comisión, no por ello han de calificarse como ayudas ilegales, en la medida en que ya estaban vigentes antes de nuestra incorporación a la CEE. Las ayudas existentes tienen la misma consideración que las ayudas notificadas y autorizadas por la Comisión (118). Ahora bien, tanto unas como otras están sujetas al examen permanente de la Comisión que, si observa que la ayuda existente no respeta el Derecho europeo, una vez oído al Estado interesado, propondrá su supresión o modificación dentro de un plazo fijado discrecionalmente (119).

De cualquier forma, existe un último resquicio, bastante remoto, para compatibilizar una ayuda de estado que no cumple con los requisitos que para ellas exige el ordenamiento y es que el Consejo así lo decida, por unanimidad, cuando «circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión» (120).

(117) Sin embargo, el primer documento de consulta para los expertos de los Estados miembros acerca de la revisión de las directrices de ayuda regional a partir del 2007, se propone mantener las ayudas de funcionamiento a las regiones ultraperiféricas que pierdan su status de la letra a) del art. 87.3.

(118) *Vid.* MATTERA: *El Mercado Único Europeo: sus reglas su funcionamiento*, Civitas, Madrid, 1991, págs. 126 y 127. En igual sentido, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 166, Noviembre de 1998, pág. 57.

(119) *Vid.* el artículo 88.2 TCEE.

(120) Dice, en efecto, el párrafo segundo del art. 88.2 TCEE lo siguiente: «A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el art. 87 o en los reglamentos previstos en el artículo 89, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado común, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión. Si, con respecto a esta ayuda, la Comisión hubiere iniciado el procedimiento previsto en el primer párrafo del presente apartado, la petición del Estado interesado dirigida al Consejo tendrá por efecto la suspensión de dicho procedimiento hasta que este último se haya pronunciado sobre la cuestión».

### 8.3. El Acuerdo Euromediterráneo de Libre Comercio

El tercer factor que, de forma indirecta, podría llevar a la necesidad de replantearse el régimen fiscal de Ceuta y Melilla sería el popularmente conocido «desarme arancelario» de Marruecos, que podría llevar, según se piensa, a una desviación hacia ese país de gran parte del actual comercio tanto interno como externo de nuestras Ciudades Autónomas. Dicho desarme hace referencia a la entrada en vigor, en toda su plenitud, del Acuerdo Euromediterráneo de Libre Comercio (121).

En virtud de dicho Acuerdo (122) las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por un lado y el Reino de Marruecos, por otro, crean una zona de libre comercio a lo largo de un periodo transitorio, que para España concluirá el uno de marzo de 2012 (123). Ello supondrá que, una vez transcurrido el plazo transitorio, los productos industriales marroquíes y europeos circularán libremente, sin imposición arancelaria alguna, dentro de esa zona de libre comercio. Si a ello se une que Ceuta y Melilla no forman parte de dicha zona (124) y que para la aplicación del Acuerdo rige la regla del transporte directo, es decir, que para beneficiarse del mismo es indispensable que las mercancías sean transportadas directamente desde la Unión Aduanera a Marruecos, sin pasar por otro territorio (125), se comprende fácilmente la inquietud generada entre los comerciantes ceutíes y melillenses.

A pesar de todo, el temido efecto no debería producirse en cuanto que, además de los derechos arancelarios que se suprimirán, en Marruecos existe un impuesto que, de manera similar al IVA, grava la entrada de mercancías a un tipo general del 20 por 100, muy superior, por tanto, al máximo del IPSI, el 10 por 100, lo que permitirá mantener los precios de los productos comercializados desde Ceuta y Melilla por debajo de aquéllos que lo sean desde el Reino marroquí.

### 8.4. La posible integración de Ceuta y Melilla dentro de la Unión Aduanera

El último factor que podría repercutir en el Régimen Fiscal de las Ciudades Autónomas sería, al igual que en su día ocurrió con Canarias, su integración en la Unión Aduanera. Esta posibilidad está prevista en el art. 25.4 del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas, para cuya efectividad bastaría la iniciativa de España, la propuesta de la Comisión y el acuerdo Unánime del Consejo, previa consulta al Parlamento.

---

(121) Sobre su operatividad en Ceuta y Melilla, *vid.* el excelente trabajo de JIMÉNEZ JIMÉNEZ, M.: «El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (II)», *op. cit.*, págs. 236 a 238.

(122) Suscrito en Bruselas el 26 de febrero de 1996 y publicado en el BOE el 1 de marzo de 2000.

(123) Así resulta de la interpretación conjunta de diversas disposiciones. En primer lugar, conforme al artículo 96 del Acuerdo, entrará en vigor el primer día del segundo mes siguiente a la fecha en que las partes contratantes se notifiquen su aprobación; día que, para España –*vid.* BOE 52/2000, pág. 8873– fue el 1 de marzo del 2000. En segundo lugar, el art. 6 del mismo Acuerdo, establece la creación gradual de una zona de libre comercio en un plazo de 12 años a partir de su entrada en vigor, es decir, para España, a partir del 1 de marzo de 2000.

(124) Obviamente, Ceuta y Melilla tienen la consideración, a efectos del mismo, de territorios diferenciados de la Comunidad. No obstante, los productos originarios de ambas, según las reglas específicas que a tal efecto establece el Acuerdo, pueden ser importados a Marruecos libres de arancel.

(125) *Vid.* art. 15 del Protocolo nº 4 del Acuerdo.

En el caso de que llegara a materializarse la integración, sería plenamente aplicable a Ceuta y Melilla la política comercial comunitaria y el arancel aduanero común, con lo que ambas dejarían de ser territorios francos, amén de que carecería de sentido mantener las reglas de origen, en cuanto que cualquier mercancía que se encontrara en las Ciudades Autónomas, ya fuera originaria o despachada a libre práctica, se beneficiaría de la libre circulación dentro de la Unión Aduanera.

Por el contrario, la integración en la Unión Aduanera es compatible con el mantenimiento de la inaplicación del IVA (126). La razón no es otra, sino que la exclusión de Ceuta y Melilla del ámbito de aplicación de dicho impuesto no deriva del art. 25 del Acta de Adhesión, sino de la modificación, llevada a cabo por el art. 26 de la misma, de la Sexta Directiva que lo regula. Así pues, sería posible integrarse en la Unión, manteniendo el IPSI (127) u otro impuesto indirecto distinto del IVA. Ahora bien, si ello fuera así y se conservara un impuesto que gravara las importaciones, la integración en la Unión se vería privada de uno de sus más importantes beneficios, la supresión de las aduanas para las transacciones intracomunitarias. Si, por el contrario, para posibilitar la desaparición de las aduanas, se suprimiera el IPSI a la importación, se privaría a la Ciudad de una de sus más importantes fuentes de financiación, por lo que habría que buscar otros recursos alternativos.

De cualquier forma, la integración en la Unión Aduanera, llevada a cabo de acuerdo con el procedimiento señalado del art. 25.4, se traduce lisa y llanamente en la supresión o derogación del especial régimen aduanero del que tradicionalmente han disfrutado Ceuta y Melilla y, además, con carácter irreversible (128). De ahí que si se decidiera instar dicha alternativa debiera ser previa constatación, en virtud de minuciosos estudios económicos, de su carácter beneficioso para el desarrollo de las Ciudades.

Sin embargo, el mismo artículo 25.4 contempla, además de la supresión o derogación, la adaptación o modificación del especial régimen aduanero vigente en Ceuta y Melilla (129). Es decir, que sería posible cualquier fórmula imaginable, intermedia entre la situación actual de franquicia absoluta y la integración plena derivada de la derogación de sus privilegios aduaneros; por ejemplo, sería factible acordar la incorporación a la Unión, pero manteniendo una zona libre o franca desde la que fuera posible reexportar sin que las mercancías hubieran llegado a entrar en territorio comunitario (130). El procedimiento de adaptación es el que se establece en el último párrafo del artículo 25.4 y es similar al establecido para la derogación, con la única diferencia de que la iniciativa no es exclusiva de España, sino que se otorga a cualquier Estado miembro.

En cualquier caso, la adaptación presenta evidentes ventajas frente a la derogación, pues es reversible, permite mantener determinados privilegios y, sobre todo, las dispo-

(126) No lo sería, por el contrario, con el mantenimiento de la inaplicación de las Accisas armonizadas y ello porque, como vimos, las Directivas que las regulan no excluyen de su ámbito de aplicación a las Ciudades Autónomas. La inaplicación a ambas sólo puede fundarse, pues, en que no forman parte de la Unión Aduanera; integradas en ella, habrían necesariamente de aplicarse los Impuestos Especiales armonizados.

(127) No obstante, JIMENEZ JIMENEZ, M.: «El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (II)», *op. cit.*, pág. 238, cree que la integración en la Unión llevaría implícita, necesariamente, la supresión del IPSI a la importación. Sin embargo, no nos parece que sea así, teniendo en cuenta además el precedente del Impuesto General Indirecto Canario.

(128) Insiste en ese carácter NÚÑEZ PÉREZ, G.: «Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, n° 166, pág. 7.

(129) Sobre esta dualidad se extiende NÚÑEZ PÉREZ, G.: *op. ult. cit.*, pág. 6.

(130) *Vid.* en este sentido el plan estratégico contenido en la obra de CAMPOS, J. M.: *Ceuta: problemas y soluciones*, Interservicios, Ceuta, 1997, pág. 187.

siciones que reconocen sus especialidades son de derecho originario. Por el contrario, la derogación es irreversible, como ya hemos dicho, implica la derogación de cualquier privilegio reconocido en una norma de derecho originario y cualquier especialidad que pudiera otorgarse sería siempre en una norma de derecho derivado. Así, pues, de pretenderse el replanteamiento de la situación aduanera de Ceuta y Melilla sería preferible acudir a esta vía, tal y como aconseja el análisis *a posteriori* de la evolución del régimen Canario (131).

## 9. CONCLUSIONES

El régimen fiscal de Ceuta y de Melilla se caracteriza por ofrecer una serie de peculiaridades respecto del Derecho Comunitario, de los tributos del Estado, del régimen de financiación de las Comunidades Autónomas y del propio de las Corporaciones Locales.

Respecto del Derecho Comunitario dichas peculiaridades se concretan en que Ceuta y Melilla no forman parte de la Unión Aduanera, manteniendo su posición tradicional de territorios francos y en que no se aplica el IVA, ni las Accisas armonizadas. La entrada en la Península de mercancía procedente de Ceuta o de Melilla tiene, pues, la consideración de importación a efectos tanto de la Renta de Aduanas, como del IVA.

No obstante, aquéllos productos a los que, conforme al Reglamento (CEE) 82/2001, se les pueda calificar como originarios de ambas ciudades, gozan de la exención de los derechos arancelarios correspondientes a su entrada en la Unión Aduanera, lo que les otorga una evidente ventaja competitiva respecto de los mismos productos elaborados en Europa cuando utilicen materia importada; la ventaja competitiva no es otra que el ahorro que obtiene el producto ceutí o melillense del arancel que grava la materia. No cabe duda, pues, de que una adecuada promoción de estas ventajas arancelarias debería incentivar enormemente la inversión productiva en ambas Ciudades.

Por lo que se refiere a los tributos del Estado, existen algunos que no son de aplicación en dichos territorios—de los Impuestos Especiales sólo rige el de la Electricidad y el de Determinados Medios de Transporte, éste último, además, a tipo cero— y para la mayoría de los que se aplican se establece una bonificación del 50 por 100—IRPF, IS, ISD y las tres modalidades del ITPAJD— o superior—del 75 por 100 en el I.P. o del 99 por 100 en el ISD para las adquisiciones *mortis causa* en favor de determinados parientes—.

Desde la entrada en vigor de sus Estatutos de Autonomía, tanto Ceuta como Melilla están acogidas al sistema autonómico de financiación, están representadas en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y, actualmente, son beneficiarias del Fondo de Suficiencia y de los Fondos de Compensación. Sin embargo, en cuanto que carecen de poder legislativo, las diferencias entre ellas y las Comunidades Autónomas son evidentes, en la medida que carecen de potestad para crear tributos propios, establecer recargos sobre impuestos estatales o, en el supuesto de que se hiciera efectiva la cesión de tributos, para regular aquéllos aspectos para los que están facultadas las Comunidades Autónomas. Resultan privadas, pues, de las principales manifestaciones del poder tributario autonómico y, por tanto, de autonomía financiera y, en último término, en cuanto que la una es presupuesto de la otra, de auténtica autonomía política.

---

(131) NÚÑEZ PÉREZ, G.: «Análisis jurídico-económico...», *op. cit.*, pág. 9. se lamenta de que en el caso de Canarias no se optara por ella, pues, en su opinión, «la experiencia pone hoy de manifiesto que son múltiples las dudas con relación a que el actual modelo de integración garantice mejor el desarrollo de las Islas Canarias».

De cualquier forma, la ausencia de poder legislativo no debe ser obstáculo para hacer efectiva la cesión de tributos del Estado, que podría verificarse cediendo sólo la recaudación y delegando la gestión, sin otorgar facultades normativas o, incluso, atribuyendo éstas últimas para que fueran ejercidas a través de Ordenanza de la Asamblea. Esta última posibilidad no contravendría el principio de reserva de ley, en cuanto que éste queda respetado cuando las corporaciones locales, entre las que se cuentan Ceuta y Melilla, regulan aquéllos aspectos de sus tributos para los que están facultadas por una Ley; bastaría, pues, con que la ley de cesión permitiera la regulación a través de ordenanza, estableciendo con precisión los límites de la misma.

En la actualidad el poder tributario de Ceuta y Melilla es similar al de los Municipios. No obstante, pueden señalarse tres diferencias fundamentales entre la Hacienda Municipal y la de las Ciudades Autónomas: Que además del poder municipal ostentan también el provincial, que tienen un tributo propio, del que carecen el resto de municipios, el IPSI y que existe una bonificación del 50 por 100 de la cuota para todos los impuestos regulados en la LHL.

No cabe duda de que el régimen fiscal de las Ciudades Autónomas se concreta en una serie de beneficios o privilegios fiscales que el Estado está obligado a respetar, sin poder derogarlos o menoscabarlos. La razón no es otra sino que tales especialidades están garantizadas por normas integrantes del bloque de constitucionalidad, en especial por sus Estatutos de Autonomía, conforme a los cuales el poder del Estado queda limitado a una mera actualización, no pudiendo modificarlas o derogarlas más que cuando así lo exija el Derecho Comunitario.

Sobre el particular, parece claro que las actuales bonificaciones en el IS y en el IRPF, en lo que afecta a los rendimientos de actividad, son ayudas de estado que no cumplen los requisitos establecidos por la Comisión para considerarlas compatibles con el Tratado de Roma. En efecto, sólo se consideran compatibles aquéllas ayudas de funcionamiento permanentes y constantes que cumplan tres requisitos: Que sean concedidas en favor de regiones ultraperiféricas, que las mismas estén acogidas a las excepciones de las letras a) y c) del art. 87.3 del Tratado de Roma y que tengan por objeto paliar los gastos adicionales que soportan en atención a su peculiar situación geoeconómica. Por tanto, para asegurar la compatibilidad de los beneficios fiscales de las empresas ceutíes y melillenses será ineludible que las autoridades españolas pretendan su inclusión dentro de las regiones ultraperiféricas o, cuando menos, su equiparación a ellas en las Directrices de Ayudas Regionales. Asimismo sería necesario realizar estudios econométricos que determinaran la incidencia que las actuales bonificaciones tienen sobre el desarrollo regional y, sobre todo, en qué medida compensan los costes adicionales que las empresas ceutíes y melillenses han de soportar por su peculiar situación geosocial.

También sería interesante estudiar las hipotéticas ventajas que para el desarrollo de las Ciudades ofrecería su integración en la Unión Aduanera. Si se decidiera promoverla, debería optarse, aprendiendo de los errores canarios, no por la derogación de las especialidades aduaneras actuales, sino por su modificación, lo que permitiría cualquier posibilidad intermedia entre la integración y la exclusión total.