

EL REGIMEN ECONOMICO Y FISCAL ESPECIAL DE CEUTA Y MELILLA

Ignacio ZURDO RUIZ-AYUCAR
Enrique GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ
Juan ZURDO RUIZ-AYUCAR

I. INTRODUCCION. LA SIGNIFICACION DE UN REGIMEN ESPECIAL: PASADO Y PRESENTE

EL seguimiento de la historia de Ceuta y Melilla en relación con la del resto de España se encuentra en innumerables hitos que demuestran algo más que un derecho de conquista o una ocupación armada. El espacio común mediterráneo no pudo impedir, como es lógico, una constante comunicación con los territorios peninsulares reconocible desde la época romana o desde la propia invasión árabe de España o el desembarco de los Omeyas. Mucha más tradición presentan estas relaciones de comunicación que las que ahora se pretenden de absorción por un puro voluntarismo geográfico; prueba inexcusable de ello son la afinidad del Rif a la cultura andaluza hispánica y el recelo que sobre tan española tierra sienten instancias oficiales marroquíes.

Cuestión distinta es la traumática secuela que las guerras de Africa han dejado en la población peninsular y su coincidencia con el proceso final de desmembramiento del antiguo imperio. Ya más próximamente, el hecho de que fuesen las unidades africanas del ejército las que provocaron la sublevación contra el orden legítimo, y los recuerdos que de ello quedan en las dos ciudades,

ha culminado para algunos una especie de deseo de revancha histórica conectado con un fatalismo nacido de la decadencia de fines del siglo pasado, y de carácter netamente pseudo-progresista.

Las ciudades españolas del Norte de Africa tienen reconocida en la Constitución (disposición transitoria quinta) la posibilidad de constituirse en comunidades autónomas si así lo deciden sus respectivos ayuntamientos y lo autorizan las Cortes Generales. Su especificidad comprende, según los expertos, el respeto al régimen económico y fiscal que les afecta desde mediados del siglo pasado, si renunciamos a antecedentes más remotos.

Dejando al margen la reciente evolución política, que determinó la exclusión de ambas ciudades del entorno histórico-cultural que les es propio, cual es el de su ámbito andaluz, lo cierto es que llegamos a esta época con la existencia de dos unidades locales con una separación geográfica respecto del resto del Estado, y enclavadas en un territorio político muy diferenciado: el del Reino de Marruecos.

Esta circunstancia impide asimilar el tratamiento singular de las dos ciudades al que podría atribuirse a los espacios insulares de nuestro país; de hecho, Ceuta y Melilla equivalen a unas islas como podrían ser las Canarias,

pero su ubicación geográfica continuada sobre la costa norteafricana y sus peculiaridades étnicas y culturales les dotan de características especiales; en tal sentido, son objeto de una intensa reivindicación de soberanía por el vecino Reino, lo que afecta sustantivamente a toda su proyección económica, y, de otra parte, su actividad económica ha evolucionado hacia las características propias de las áreas de lo que eufemísticamente se denomina «el comercio atípico».

En tiempos pasados, la actividad económica de Ceuta y Melilla estaba entroncada con la presencia militar y política de España en el Norte de Marruecos. Simultáneamente, el proteccionismo peninsular permitía hacer de las dos plazas centros de intensa actividad comercial, vinculados al tráfico militar y a la obtención de ventajas comparativas para los residentes en el territorio común.

A esta época corresponden las disposiciones básicas de 1944 y 1955, cuyas líneas maestras han subsistido hasta fechas recientes y, en parte, se han mantenido en determinadas especialidades tributarias.

Ni que decir tiene que toda esta situación del pasado se ha transformado radicalmente. Marruecos accedió a la independencia, y Ceuta y Melilla pasaron a tener un régimen fronterizo y aduanero del que carecían hasta entonces. Con el paso de los años, el vecino Reino intensificó su presión política para «descolonizar» las dos plazas y sus dependencias, haciendo prácticamente imposible el tráfico aduanero; simultáneamente, se desarrolla un tráfico atípico al amparo de la tolerancia en los controles y se incrementa la demanda de bienes y productos de atracción

comercial para el creciente nivel de consumo de las zonas colindantes, en las cuales se comienza a extender la intervención en este tráfico como forma de vida.

Mientras tanto, el desarrollo del comercio en el territorio común sufre unas modificaciones cruciales, tanto por la incorporación de España a la Comunidad Europea como por la creciente liberalización del comercio internacional. Marruecos firma acuerdos de comercio con el espacio comunitario, y el significado de la singularidad comercial de las plazas recibe una modificación definitiva

Podemos decir, así, que hoy en día ninguna de las circunstancias políticas o económicas que en su día determinaron el régimen especial permanece; antes al contrario: se han transformado y hacen precisos otros planteamientos. Más adelante examinaremos cuáles son estas nuevas circunstancias y las líneas generales que, a nuestro juicio, requiere la nueva situación para mantener una especialidad que sigue siendo ineludible para el *status* económico y fiscal de las dos ciudades.

II. EL REGIMEN ECONOMICO FISCAL ACTUAL: DESCRIPCION (1)

1. Idea general

La fiscalidad de Ceuta y Melilla ha consistido, sustancialmente, en dos órdenes de configuración: para los impuestos directos y para los indirectos.

En los primeros, se ha procedido a bonificar el 50 por 100 en los impuestos por razón de una determinada relación de la ma-

teria gravable con los territorios. Otorgada con cierta generosidad hasta hace algún tiempo, la bonificación se conectaba más con criterios de generación de rentas o de simple localización que con los de residencia; en las sucesivas reformas, que llegan hasta hoy, se ha intensificado la necesidad de concurrencia del segundo factor, de acuerdo con un espíritu quizá más lógico, pero conducente a una configuración estricta, y perjudicial para los intereses económicos, de hacer atractivo el emplazamiento de actividades o de capitales.

En materia de imposición indirecta, la característica esencial del régimen aplicable ha consistido en dejar históricamente fuera del espacio aduanero español todo el comercio realizado en las ciudades.

Por ello, el IGTE se aplicó a supuestos de servicios prácticamente residuales, y no se ha extendido a Ceuta y Melilla el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Hoy, la pervivencia del IGTE no merece otra calificación que la de verdadero «fósil» de la tributación, carente de coherencia con los sistemas fiscales del territorio común y de las propias ciudades.

La circunstancia de excluir a Ceuta y Melilla de todo arancel y de las condiciones de la política comercial produjo dos efectos muy importantes en la ordenación económica; de una parte, hizo posible el florecimiento de la actividad comercial de bazar y el establecimiento de centros de distribución de mercancías cuyo destino era el tráfico atípico con los espacios colindantes de Marruecos y de la Península, a través de las más variadas fórmulas; de otra parte, dejó libre un espacio de gravamen para las arcas municipales, las cuales, con ha-

bilitación legal suficiente, comenzaron a «aforar» las mercancías importadas, aplicando gravámenes indirectos sobre ellas. Con el tiempo, este «arbitrio» fue adquiriendo importancia, hasta su consagración definitiva en una reciente Ley. Sin perjuicio de volver más adelante sobre el significado de este arbitrio y la polémica que ha generado, baste ahora constatar su importancia creciente para la recaudación local y la dependencia que ha generado respecto de la política de gasto de las corporaciones respectivas.

2. La imposición directa

2.1. El IRPF

La Ley 18/1991, en su artículo 78, apartado 7, dispone el régimen aplicable a las rentas obtenidas en las ciudades, otorgando una bonificación proporcional del 50 por 100 en la cuota del IRPF.

La reforma operada supone un avance, en cuanto queda reconocida, directa y explícitamente, en la Ley —no sólo en el Reglamento— la bonificación en el IRPF; pero, dados los términos empleados, recorta el beneficio existente hasta 1992.

Por su parte, el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, dedica el artículo 37 a los ingresos obtenidos en Ceuta y Melilla, siendo el último hito normativo el reciente Real Decreto 753/1992, de 26 de junio, por el que se modifican determinados preceptos del Reglamento del IRPF.

El «desarrollo» normativo se completa con una respuesta de la Dirección General de Tributos de 2 de octubre de 1992; podemos concluir que son posibles aún dudas considerables sobre

el alcance de este régimen, respecto del cual se ha intentado una notable aproximación al régimen resultante del Impuesto sobre Sociedades (IS).

2.2. El Impuesto sobre el Patrimonio

La Ley 19/1991, en su artículo 33, aplica una bonificación en la cuota del 50 por 100 para bienes y derechos radicados en las ciudades y que correspondan a residentes en ellas, salvo que se trate de valores representativos del capital social de entidades allí domiciliadas, en cuyo caso sirve también a los no residentes.

2.3. El Impuesto sobre Sociedades

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, estableció entre las bonificaciones en la cuota (artículo 25), la correspondiente a Ceuta y Melilla para los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por las entidades que operen, efectiva y materialmente, en dichos territorios, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Por su parte, el Reglamento del tributo dedica su artículo 182 a regular esta bonificación, que se circunscribe a quienes cuenten con el doble requisito de la residencia y de la actividad en estos territorios (que operen efectiva y materialmente, dice la Ley). El primero no presenta especial dificultad; el segundo, sin embargo, sí ha sido matizado por el Reglamento, que exige que la entidad o el establecimiento cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

3. La imposición indirecta

En Ceuta y Melilla no se aplica el IVA, conforme a los términos pactados en la Adhesión de España a la CE, lo que se reflejó en las posteriores leyes de 1985 y 1992. En su lugar, se mantiene el arbitrio local, al que más adelante haremos referencia, y el IGTE, como residuo anacrónico de anteriores épocas.

Poco interés tiene detenerse en el examen de las operaciones sujetas a este impuesto, de recaudación insignificante. Mayor atención merece, a nuestro juicio, recordar que ya se ha intentado su desaparición, reconvirtiéndolo en una variante local de gravamen sobre los servicios, completando el ámbito de aplicación del arbitrio sobre las operaciones fabriles y de importación. Así se proyectó en la tramitación de la Ley de Impuestos Especiales vigente, naufragando esta reforma en el Senado por defectos imprevistos de correcta tramitación parlamentaria. No nos cabe duda de que este intento se retomará (esperemos que con más fortuna), en próximas reformas legislativas.

Respecto de los impuestos especiales, únicamente se aplica en estas dos ciudades el que recae sobre las labores del tabaco.

4. La imposición local. El arbitrio

El artículo 140 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, después de reconocer la especialidad de los regímenes fiscales de las dos ciudades, establece una bonificación del 50 por 100 para todas las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales regulados en dicha Ley.

Esta norma elimina toda posibilidad de regulación contraria a la bonificación por las ordenanzas municipales, a la vez que es de inmediata aplicación a las figuras tributarias consistentes en «impuestos», ya sean de exacción obligatoria (IBI, IAE, vehículos) ya de imposición facultativa (incremento de valor de los terrenos; construcciones e instalaciones, y obras y gastos suntuarios). Quedan fuera de la posible bonificación legal las tasas, las contribuciones especiales y los precios públicos.

Pero la verdadera estrella de la imposición local de Ceuta y Melilla es el llamado «Arbitrio». Hoy representa casi dos tercios de la recaudación municipal, y constituye el eje fundamental de la financiación de ambas corporaciones.

4.1. Antecedentes

Ceuta y Melilla son declaradas puertos francos desde 1863 y 1894; en 1944 se regula el régimen tributario especial, con reducción de las cuotas estatales, y se autoriza el gravamen *ad valorem* de las importaciones de mercancías, con un tope del 10 por 100.

En 1955, este régimen especial se perfecciona para adaptarse a la situación creada con la independencia de Marruecos; así, la Ley de Bases sobre el régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla, de 22 de diciembre de 1955, dispone la no exacción en sus territorios francos de derechos arancelarios ni de ningún otro que gravase la importación o la exportación, exceptuándose, en tanto no se suprimiesen, los gravámenes entonces existentes, así como el arbitrio transitorio mencionado en la base 7.^a

Diversas vicisitudes crean una situación extraña de este arbitrio, ya que, mantenido con carácter transitorio, no se llega a un desarrollo coherente de lo que inicialmente se concibió. Más recientemente, el Real Decreto Legislativo 781/1986, que aprueba el Texto Refundido del Régimen Local, deja a salvo, en la disposición final 1.ª, punto 4, a las especialidades económico-fiscales establecidas en las leyes, lo que se ratifica posteriormente en el artículo 140 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales.

4.2. La adhesión de España a la Comunidad Europea

La integración de España en la Comunidad Europea tuvo necesariamente en cuenta la situación especial de las dos ciudades españolas del Norte de África. Integrándose plenamente en la CE, se acuerdan especialidades en cuanto a la no integración en la unión aduanera ni en la política comercial común, exclusión del IVA y aplicación de ciertas medidas especiales que se incorporan al protocolo número dos del Acta de Adhesión.

Ideas que deben destacarse, son las siguientes:

A) EL CARÁCTER PROVISIONAL DE ESTE STATUS.

El Acta de Adhesión, con precedentes en otros casos, concede a España el derecho de que las dos ciudades opten por una plena integración en la Unión Europea, con sujeción a todas sus normas y políticas.

Hay que reconocer que ejercitar esta opción debe constituir un análisis económico riguroso, y que la fluidez de los acontecimientos no hace hoy fácil pro-

nunciarse sobre ello; difícil es, por añadidura, depurar la opción respecto del mero oportunismo político y con relación a reivindicaciones de soberanía. En la medida en que se despeje esta incógnita, se reforzará la certidumbre política que toda actividad económica requiere. Esta integración colocaría en frontera terrestre las aduanas comunitarias, teniendo poca explicación la negativa marroquí al tráfico comercial que de ello podría derivarse.

Pero tales decisiones, además de ser inciertas por los efectos sustantivos que se producirían en la estructura económica de las dos ciudades, requerirían una fuerte convicción política española y comunitaria sobre su idoneidad, lo que se conecta con altas instancias de política internacional y de influencia en la estabilidad política de Marruecos. Ha de reconocerse, hoy por hoy, la insuficiente maduración de los razonamientos para desarrollar políticas coherentes. Es preferible, se piensa, dejar la situación en estado de fluidez y no de potenciación de crisis que no se puedan afrontar con convicción.

B) EL SUSTRATO ANÓMALO DE LA SITUACIÓN.

Cuando se pretende examinar con deseos de neutralidad todas las consecuencias que el arbitrio presenta para las dos ciudades, deben reconocerse sinceramente los condicionamientos que pesan sobre él, que influirán en la toma de decisiones futuras.

De una parte, se observa que, crecientemente, el tráfico comercial de las dos ciudades está orientado hacia el comercio atípico tolerado. Fácil es coleccionar que esta base de acción es totalmente irregular: son los consumidores finales del vecino reino, mucho más que los residentes de las

ciudades o sus visitantes, quienes soportan la incidencia del arbitrio a la importación, lo cual es una curiosa paradoja. Pero si esta situación es peculiar (como ocurría entre España y Andorra), mucho más lo es el que esté basada en la incertidumbre: una decisión de cierre fronterizo sería nefasta para el *status* actual, pero a la vez originaría problemas a la población fronteriza.

Otras circunstancias que influyen en esta situación son, de un lado, el desarrollo acelerado que se pretende para las zonas próximas de Tánger y Nador, en contrapeso respectivo de cada ciudad; de otro lado, la problemática adaptación de los acuerdos de Schöngen al tráfico transfronterizo de las dos ciudades y, finalmente, la oposición frontal o encubierta de parte del empresario local respecto del arbitrio por su incongruencia con el significado de puerto franco; esta última cuestión abriría un inmenso problema a la financiación municipal, derivable al Estado, y cuya inadecuada solución resultaría en inestabilidad y dependencia financieras, tanto más incoherentes cuanto que se presentan en un proceso «constituyente» de autonomía (2).

Por ello, creemos que abordar la cuestión, ayer y hoy, de los arbitrios en Ceuta y Melilla, supone abrir un frente polémico de derivaciones complejas que en nada favorecen un clima necesitado de estabilidad y clarificación.

4.3. La situación actual

El arbitrio hoy existente se desarrolla en las respectivas ordenanzas municipales, que establecen las condiciones de su exacción y los tipos de gravamen aplicables.

Su ámbito de aplicación abarca hoy, como requiere la normativa comunitaria, tanto las importaciones como la producción interior; respecto de esta última, están previstas determinadas bonificaciones al amparo de la legislación sobre incentivos regionales, si bien en ningún caso se podría concluir un trato para las exportaciones de dicha producción más perjudicial que el resultante del régimen del IVA.

El arbitrio se extenderá, previsiblemente, a los servicios producidos o localizados en Ceuta y Melilla, para lograr una figura coherente y moderna de imposición indirecta.

III. LAS PERSPECTIVAS

1. En general

Desde el punto de vista tributario, el examen realizado nos muestra que, sobre una intensa actividad comercial, favorecida por la ausencia de restricciones y resultante en una exportación de productos irregular en gran medida, las ciudades ofrecen el atractivo de una fiscalidad indirecta algo más reducida que la existente en el territorio común, y que es susceptible de devolverse en el tráfico regular de exportación. A ello se debe añadir una bonificación de la imposición directa del 50 por 100 cuando recaen sobre beneficios de la actividad económica localizable en los territorios, lo que constituye un incentivo sin parangón en el sistema español.

Pero, evidentemente, este punto de llegada es susceptible de desarrollarse intentando anticipar hacia dónde debe orientarse el modelo económico del futuro.

En tal sentido, es nuestra intuición que, a medio plazo, la situación debe cambiar en aras de la racionalidad y de la clarificación de los factores en presencia. A este efecto, habría que restar traumatismo a una reconversión del arbitrio por otra fórmula que, llegando a suponer incluso una integración aduanera en un mundo librecambista en el que los «puertos francos» carecen de sentido, respetase la financiación municipal sobre las bases de la suficiencia y de la autonomía, a la vez que restase dependencia de factores aleatorios que no se controlan.

2. Posibles líneas de orientación

No es difícil concluir que un nuevo modelo de desarrollo económico para ambas ciudades ha de pasar por lo que constituye su ventaja comparativa con el entorno.

Esta ventaja se debe encontrar en su identidad cultural y en sus rentas de situación. En tal sentido, se debería potenciar una oferta de servicios que atrajese el gasto de los residentes de un área en crecimiento económico evidente. A tal respecto, se han iniciado ya importantes proyectos.

El puerto de la ciudad de Ceuta ha estado históricamente situado entre los primeros de España por su volumen de actividad, pero en los últimos años muestra un decrecimiento inquietante que se deberá atajar. El caso del de Melilla es digno de contemplarse, ya que, sin definición alguna de límites jurisdiccionales, el vecino Reino ha extendido la bocana del de Beni Enzar hasta hacerla confluir prácticamente con la correspondiente española. Mientras tanto,

Melilla proyecta la ampliación de su aeropuerto y Ceuta estudia el establecimiento de líneas de helicópteros que faciliten sus comunicaciones con otros territorios.

Otros órdenes de consideración son los relativos a los transportes, su liberalización y fomento con posibles primas compensatorias; abordar la cuestión pendiente de desarrollar tránsitos con Marruecos a través de las dos ciudades; desarrollar los regímenes aduaneros especiales de origen y perfeccionamiento, e incluso, por mimetismo con el modelo canario y por la competencia de enclaves colindantes, plantear posibles regímenes *off-shore* o de matriculación de buques.

Difícil de resolver es, hoy por hoy, el nivel salarial existente en las dos ciudades respecto del entorno, con el factor de encarecimiento que supone el llamado «plus de residencia» y la intensa presión de las cuotas de la seguridad social española. A escasos metros de las fronteras de Ceuta y Melilla, una mano de obra mucho más barata y progresivamente en desarrollo hace difícil la competencia en los procesos de decisión de localizaciones industriales.

En conclusión: las dos ciudades españolas del Norte de Africa, de apasionante historia, cuentan hoy con un desafío de futuro con tantas perspectivas que no deja de ser atractivo.

Basta sólo un cierto grado de maduración en la decisión política para que se clarifiquen tales perspectivas y se puedan desarrollar las alternativas que les permitan integrarse homogéneamente en el dinamismo y progreso del mundo actual; esta zona geográfica debe ser más un

lugar de encuentros y convergencias que de separaciones, las cuales hoy, en todo caso, serían un anacronismo. No nos cabe duda de que en el encuentro de los intereses recíprocos, las voluntades constructivas y dialogantes pueden hacer de la zona un área de progreso.

NOTAS

(1) Nos remitimos, para un detallado análisis de esta materia a nuestro trabajo publicado en la revista *Impuestos*, 1993, tomo I, págs. 429 y siguientes, bajo el título «El régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla».

(2) Está, incluso, planteada la legalidad de la Ley española ante el Tribunal de Justicia de la UE, aprovechando una aparente similitud del arbitrio con los llamados *octrois de mer*.