Tributación | Análisis doctrinal y jurisprudencial

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Novedades en torno a la deducción en Ceuta y Melilla (y La Palma). Sobre la interpretación de la residencia fiscal en un beneficio fiscal

Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2020, rec. núm. 1735/2019; de las SSTSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2022, rec. núm. 236/2020, y de 6 de noviembre de 2020, rec. núm. 386/2019; y de la RTEAC de 24 de julio de 2023, RG 453/2023

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
UNED (España)

imartin@der.uned.es | https://orcid.org/0000-0002-7262-8011

Extracto

La deducción en la cuota por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere, en el primer supuesto, la residencia en estas ciudades. Este trabajo analiza recientes pronunciamientos (del Tribunal Supremo, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y Tribunal Económico-Administrativo Central) en los que se afronta su aplicación en tres tipos de residencia diferentes.

Publicado (en avance *online*): 18-01-2024

Cómo citar: Martín Dégano, I. (2024). Novedades en torno a la deducción en Ceuta y Melilla (y La Palma). Sobre la interpretación de la residencia fiscal en un beneficio fiscal. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2020, rec. núm. 1735/2019; de las SSTSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2022, rec. núm. 236/2020, y de 6 de noviembre de 2020, rec. núm. 386/2019; y de la RTEAC de 24 de julio de 2023, RG 453/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*, 109-124. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20189

© Centro de Estudios Financieros (18-01-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Introducción

La deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla tiene su origen en la Ley de 22 de diciembre de 1955, de bases sobre el régimen económico y financiero de estas dos ciudades, y se viene aplicando ininterrumpidamente hasta nuestros días[1].

En la actualidad el artículo 68.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas… (LIRPF), establece un doble régimen de deducción diferenciado, el previsto para los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla (art. 68.4.1.º de la LIRPF) frente al aplicable a los contribuyentes que no tienen su residencia habitual y efectiva en estas ciudades, pero obtienen ciertas rentas en ellas (art. 68.4.2.º de la LIRPF). Los conflictos que vamos a analizar en este comentario se han suscitado en relación con el primer tipo de beneficio y, exclusivamente, respecto de la obtención de rendimientos del trabajo.

Durante años los únicos problemas relevantes que se originaron en la aplicación de la deducción fueron los de algunos pensionistas que al jubilarse abandonaban las ciudades autónomas manteniendo en ellas un domicilio ficticio. Sin embargo, a partir de 2010, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició una importante campaña de comprobación en Ceuta sobre trabajadores (casi siempre funcionarios) que ejercían sus labores en la ciudad, pero que pasaban muchos días en la localidad de la península donde residía su familia por las libranzas de las que disfrutaban y las facilidades de transporte que existen en la actualidad[2]. La AEAT entendía que estas personas no pasaban el tiempo suficiente en Ceuta para tener derecho a la deducción.

Probablemente con la intención de solucionar este problema, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, modificó con efectos desde el 1 de enero de 2018 el artículo 68.4 de la LIRPF añadiendo a la tradicional exigencia de tener la residencia «habitual» en esas ciudades el requisito de que esta fuese también «efectiva»

---

[1] Un exhaustivo estudio sobre este régimen puede consultarse en Pérez Zúñiga *et al.* (2023).

[2] Si bien Ceuta está separada de la península, existe una buena conexión marítima por ferry a través de tres empresas navieras. Según el día de la semana, puede haber hasta 20 barcos en ambos sentidos con una frecuencia que oscila entre media hora y hora y media. La duración del viaje es de apenas 60 minutos y con un precio asequible –en torno a los 15 euros– para los residentes (el doble para los no residentes). No existe aeropuerto civil, pero sí una compañía de helicópteros que traslada a Algeciras y Málaga con hasta 6 vuelos diarios. En el primer caso, el vuelo dura 10 minutos y cuesta un poco menos de 30 euros; a Málaga dura 25 minutos y el precio oscila entre 60 y 80 euros (los precios citados están referidos a residentes en la ciudad, para el resto es aproximadamente el doble).

La distancia entre Melilla y la península, la duración del viaje por mar o el coste del avión hacen que el problema mencionado casi no se haya producido en esta ciudad.

(«Los contribuyentes que tengan su residencia "habitual y efectiva" en Ceuta o Melilla»). Al mismo tiempo elevó el porcentaje de deducción del 50 al 60 %. Sobre el sentido de la primera modificación, la exposición de motivos no recogió nada, limitándose a señalar:

> […] se eleva el porcentaje de la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla, con el objetivo de que los residentes en dichas Ciudades Autónomas tengan una menor tributación, lo que les permitirá disponer de una mayor renta disponible que impulsará la actividad económica de aquellas. Esta modificación se acompaña de las necesarias en el sistema de pagos a cuenta con el fin de anticipar el impacto económico de la medida sobre las citadas Ciudades Autónomas.

Con posterioridad a esta reforma, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1735/2019 –NFJ079322–) analizó la aplicación de la deducción (aunque para un conflicto distinto del que hemos señalado) pronunciándose sobre el significado del requisito de la efectividad en la residencia. Tras esta sentencia ha habido pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (Sevilla) y del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en unificación de criterio en los que se ha aplicado la interpretación del citado requisito a otros supuestos de hecho distintos que también generaban problemas.

De todas estas sentencias y resoluciones podemos sistematizar las situaciones conflictivas en las tres siguientes:

- Contribuyentes que abandonan definitivamente su residencia en las ciudades autónomas en el primer semestre del año.
- Contribuyentes que trabajan en las ciudades autónomas, pero que visitan con regularidad a su familia que reside en la península.
- Contribuyentes que se desplazan esporádicamente a las ciudades para trabajar en comisión de servicios sin llegar a pasar más de 183 días.

Estas tres hipótesis son las que analizaremos. No obstante, las conclusiones que se deriven de estas sentencias y resoluciones pensamos que también serán trasladables a las mismas situaciones que se den en la isla de La Palma. Con ocasión de los daños provocados por el volcán se ha introducido en la LIRPF una disposición adicional quincuagésima séptima por la que se crea una deducción por residencia habitual y efectiva en dicha isla[3]. En virtud de esta norma, en los periodos impositivos 2022 y 2023, la deducción prevista en el artículo 68.4.1.º de la LIRPF será aplicable, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma, debiendo entenderse, a estos efectos, que las referencias realizadas a Ceuta y Melilla en dicho artículo y en su desarrollo reglamentario lo son a la isla de La Palma.

[3] Por el artículo 67 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

2. El origen del problema

En la segunda década del siglo XXI, la AEAT comenzó a regularizar las autoliquidaciones de un número importante de contribuyentes que trabajaban en Ceuta. La casuística es muy variada, por lo que trataremos de resumirla y sistematizarla por las limitaciones de espacio que tenemos[4]. Según el criterio de la Administración tributaria, no cumplían con el número de días exigidos (183) para ser residentes en la ciudad. Conclusión a la que se llega por una serie de indicios: compartían el alquiler del piso con otros compañeros o las viviendas les eran cedidas gratuitamente; si eran solteros, tenían un inmueble en propiedad en la península con consumos constantes; si tenían familia (cónyuge e hijos), residían en la península donde también tenían domiciliadas las cuentas corrientes y sus gastos en Ceuta eran menores en comparación con los de otras localidades. A ello se unía que, por las facilidades del transporte y los turnos de libranza laborales o las vacaciones, pasaban mucho tiempo fuera de Ceuta. Ante estas pruebas indiciarias, los contribuyentes alegan para demostrar la residencia: su empadronamiento en la ciudad, contratos de arrendamiento o comodato y sus horarios de trabajo. La Administración lo consideraba insuficiente puesto que –usando la expresión civilística– las circunstancias del vivir no acreditaban una localización permanente, continua y habitual en la ciudad autónoma.

Tampoco lo admitieron, en un primer momento, el Tribunal Económico-Administrativo Local (TEAL) de Ceuta, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía o el TSJ de Andalucía (Sevilla). Pero no enfocan el problema desde una perspectiva probatoria, sino interpretativa estableciendo una especie de estanqueidad entre los artículos 68 y 72 de la LIRPF. No entran, por tanto, a discutir sobre el cómputo de días que requiere la residencia autonómica prevista en el artículo 72 de la LIRPF[5], sino que se centran en una interpretación finalista de la deducción del artículo 68.4. Básicamente, para todos ellos, la aplicación de la deducción requería un plus de residencia apoyándose siempre, según su criterio, en la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales. Sirva de ejemplo significativo de esta corriente la Resolución de 24 de noviembre de 2017 del TEAR de Andalucía (Sevilla, vocalía 2, núm. 11-02725-2014) en la que se declara:

> No basta con trabajar u obtener rendimientos en Ceuta […] Es necesario, además, y esto es muy importante, que la residencia en dicha Ciudad sea habitual, esto es, con una inequívoca vocación de permanencia que implique arraigo sociológico en la misma.

[4] Sobre toda esta problemática inicial nos remitimos a nuestro trabajo: Martín Dégano (2018).

[5] El hecho del que el artículo 72 esté dedicado a las comunidades autónomas y no incluya expresamente las ciudades autónomas no impediría la aplicación de esta norma a Ceuta y Melilla. Como ha señalado González Aparicio (2023, p. 27), una interpretación tan reduccionista de la norma llevaría a considerar a los residentes en esas ciudades como apátridas autonómicos.

En definitiva, la residencia en Ceuta requería de dos elementos. Uno objetivo, la presencia en la ciudad (con independencia de que se llegara a contabilizar el número exacto de días de presencia y de si añadir o no a estos las ausencias temporales de la ciudad). Y otro, subjetivo, la voluntad de permanecer en el lugar donde se está (un *animus manendi*).

No obstante, desde principios de 2017, el TSJ de Andalucía (Sevilla) cambió de criterio, al menos cuando se trataba de ciertos funcionarios, sin justificarlo. A partir de ese momento considera suficientes los indicios alegados por los contribuyentes y pone el énfasis en que, además, por su profesión (militares, guardias civiles, policías, funcionarios de prisiones, etc.) estaban obligados a residir en la ciudad en la que trabajan salvo que existiesen causas justificadas. El hecho de que no constara la autorización de vivir fuera constituía un elemento determinante en la decisión final.

Desde esa fecha se sucedieron sentencias favorables a estos trabajadores, por lo que podría entenderse que el problema iría desapareciendo. Sin embargo, como hemos señalado, la Ley de Presupuestos para 2018 modificó la redacción del artículo 68.4 de la LIRPF añadiendo a la exigencia de la residencia habitual en estas ciudades el requisito de que también fuese efectiva. Dados los antecedentes expuestos y que en el preámbulo de la norma no se aclaraba el significado de ese término, podría suponer una confirmación de que no se debía haber exigido el *animus manendi* hasta ese momento y del resurgimiento de esta teoría para los siguientes periodos impositivos. Sin embargo, el TS no lo entendió así, como pasamos a exponer.

3. La salida definitiva de Melilla o Ceuta antes del primer semestre del año (Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020)

3.1. Supuesto de hecho

En este caso, el contribuyente residió en Melilla hasta finales de abril de 2011, momento en que cesó en su destino en el centro penitenciario de dicha ciudad, en virtud de concurso de traslado, y cambió su residencia a Sevilla donde permaneció la mayor parte del ejercicio 2011.

No estamos, por tanto, ante un problema de cómputo de días de permanencia o de ausencia en Ceuta, como hemos indicado en el epígrafe anterior. Por el contrario, aquí los hechos son indubitados: 4 meses de residencia en Melilla y 8 en Sevilla.

La cuestión que se debate es si cabe una deducción proporcional por las rentas obtenidas durante los meses en los que se vivió en Melilla como entendió el contribuyente.

Ante la aplicación de tal deducción en las autoliquidaciones, la AEAT regularizó por considerar que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la LIRPF, no permaneció en Melilla el

mayor número de días del periodo impositivo. El contribuyente reclamó ante el TEAR de Andalucía, que confirmó el criterio de la oficina gestora. Sin embargo, el TSJ de Andalucía (Sevilla, Sección 4.ª), en Sentencia de 26 de noviembre de 2018 (rec. núm. 676/2017 –NFJ079325–), admitió la deducción proporcional. Para el TSJ, el artículo 68.4 de la LIRPF incorpora una regla específica frente a la prevista en el artículo 72 afirmando que: «la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva».

De producirse esta situación (morar material y efectivamente), procede una interpretación finalista y sistemática del espíritu de la deducción del artículo 68.4:

> inspirada en compensar fiscalmente las desventajas inherentes al hecho de residir en ciudades alejadas de la península, por tanto, cabe inferir que es posible disfrutar de la deducción en la medida en que ha se materializado la residencia en su territorio, dando lugar a una situación fáctica más gravosa desde el punto de vista económico y hasta que la misma desaparezca.

El abogado del Estado interpuso un recurso de casación –que fue admitido– en el que reiteró los argumentos de los órganos gestores y revisores. Según su criterio, el concepto de residencia del beneficio fiscal:

> debe interpretase en conexión con el artículo 72 de dicha norma, de manera que sería residente habitual en Ceuta y Melilla a los efectos del art. 68.4 LIRPF el que reuniera las condiciones que el art. 72 LIRPF establece para considerar a un contribuyente residente en una Comunidad Autónoma y únicamente tal residente habitual podría gozar del incentivo previsto en el art. 68.4.1.º LIRPF.

Por su parte, el contribuyente añadió en sus alegaciones el argumento de la equivalencia con la situación que se produce en la deducción por vivienda habitual en la que se puede seguir practicando hasta cuando deja de serlo y lo mismo debería ocurrir cuando se abandona definitivamente Melilla.

3.2. Doctrina del tribunal

El problema que se afrontaba en el recurso de casación únicamente consistía en decidir si la deducción es susceptible de ser prorrateada en proporción a la parte del periodo impositivo en que el trabajador residió de manera habitual y efectiva en Melilla, algo sobre lo que no se establece ningún criterio expreso en la LIRPF.

La respuesta del TS a este interrogante fue positiva, para lo que utilizó los criterios de interpretación sistemático y teleológico.

En relación con el primer criterio, parte de que el término «residencia» no es unívoco, siendo usado por los artículos 68 y 72 de la LIRPF en un sentido distinto, pues regulan situaciones diferentes. El artículo 68 está ubicado en un capítulo de la LIRPF dedicado al cálculo de la cuota líquida, mientras que el 72 al del gravamen autonómico que determina cuándo aplicar las respectivas escalas. Respecto de este último artículo, el TS hace una aclaración:

> Es cierto que el precepto define lo que debe considerarse residencia habitual –el primer criterio es el número de días–, y lo hace a «efectos de esta ley», lo que puede crear cierta confusión, puesto que pareciera que es un concepto legalmente definido en el régimen del impuesto regulado en la Ley; sin embargo, el precepto debe leerse e interpretarse en el contexto en el que se dicta, y resulta diáfano que está diseñando en exclusividad el gravamen autonómico y en concreto a efectos de aplicar el concreto gravamen autonómico determinado en razón de los criterios fijados para delimitar la residencia habitual en el ámbito de una Comunidad Autónoma y no de otra. Dicha expresión cabe circunscribirla, por ende, a la situación que trata de regular, ajena de todo punto al beneficio fiscal, a la deducción que nos ocupa.

Para el TS, esta distinción entre los dos conceptos de residencia se avala con la reforma del artículo 68.4 de la LIRPF por la Ley de Presupuestos para 2018 al añadir el requisito de residencia «efectiva» al de habitual. El legislador –interpretación auténtica– introduce un requisito con una finalidad aclaratoria (que «nada modifica en puridad el régimen legal preestablecido») para:

> establecer una nítida distinción del concepto legal de residencia habitual descrito en el art. 72, para significar una realidad autónoma y en referencia a la deducción que se contempla, esto es, como bien dice la sentencia de instancia «la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva».

En apoyo de su criterio el TS también acude a la interpretación finalista reiterando la tesis del TSJ de Andalucía por la que se persigue compensar fiscalmente las desventajas de vivir tan alejados de la península. De ello se infiere que debe disfrutarse de la exención hasta que esa situación fáctica (vivir en esas ciudades autónomas) desparezca. De lo que parece deducirse, como ha señalado García Carretero (2021, p. 261), la existencia de un periodo impositivo partido en la deducción: el que corresponde a la estancia en Melilla y el de la residencia en otra ciudad española.

Finalmente, la sentencia pone de relieve la contradicción a la que se llegaría de aplicar el criterio defendido por el abogado del Estado: si, tras pasar más de 183 días, se abandona definitivamente Melilla, habría que aplicar una deducción proporcional solo por las rentas del trabajo obtenidas mientras se vivió allí. Pero si, como ocurre en el supuesto que nos ocupa, se deja Melilla antes de ese plazo, no se tendría derecho a la deducción. Para el TS: «ello no tendría justificación alguna».

4. La residencia en Ceuta por motivos laborales con ausencias temporales a la península (Sentencias del TSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2022 y de 6 de noviembre de 2020)

4.1. Supuesto de hecho

El problema de los contribuyentes que vivían y trabajaban en Ceuta, pero su familia residía en la península, se siguió afrontando tras la introducción del requisito de la residencia efectiva en 2018 y la Sentencia del TS de 29 de septiembre 2020. Como ya hemos indicado, la distancia entre Melilla y la Península, la duración del viaje por mar o el coste del avión hacen que esta hipótesis casi no se haya suscitado en esta ciudad.

Los hechos son ya conocidos, aunque en uno de los supuestos se incorpora una novedad. Estamos ante funcionarios que trabajan en las ciudades autónomas, empadronados y con una vivienda en alquiler o precario (la cedida por un suegro), con obligación legal de residir en esas plazas y sin que conste la autorización para lo contrario. Por los turnos de trabajo y libranzas, en alguna ocasión, podían pasarse más días en la península (donde reside la familia) que en las ciudades autónomas.

La singularidad consiste en que, en uno de los dos supuestos enjuiciados, este tipo de contribuyente reside en la península durante un tiempo de baja médica superior a 183 días.

4.2. Doctrina del tribunal

El TSJ de Andalucía (Sevilla, Sección 4.ª) resuelve todos estos supuestos siguiendo lo fijado por la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020.

En primer lugar, recuerda que el nuevo requisito de la efectividad en nada modifica la legislación preexistente, sino que se limita a aclararla.

En segundo lugar, se acoge a la interpretación del concepto de residencia del artículo 68.4 (como realidad autónoma del previsto en el art. 72 de la LIRPF) por el que el derecho a deducir viene dado «por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva».

Tras estas consideraciones, la Sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 31 de marzo de 2022 (rec. núm. 236/2020 –NFJ091443–) analiza los hechos y considera mínimamente justificada la residencia en la ciudad autónoma:

> Con esto queremos decir que la imagen del actor que arrojan los hechos examinados es la de un funcionario destinado en Ceuta que en una situación ordinaria desarrolla en esta plaza de forma efectiva gran parte de sus actividades vitales,

> por lo que es lícito afirmar que reside en Ceuta, aunque las restantes, incluso de notable peso afectivo, se desarrollen en la Península.

Si hiciéramos un símil con la residencia en los convenios de doble imposición, parece que en el criterio de desempate del «centro de intereses vitales» el TSJ daría preponderancia al elemento económico sobre el personal para concretar la aplicación de tal criterio.

Respecto del funcionario que estuvo de baja médica, la AEAT consideró como ausencia esporádica los días que permaneció hospitalizado en Madrid, pero no el resto del periodo de baja, que lo pasó siendo atendido por su familia en el domicilio situado en León. Para la Administración tributaria, la estancia en la península durante estos últimos días fue voluntaria. Debe tenerse en cuenta, pues así lo remarca la sentencia del TSJ, que durante todo el ejercicio que estuvo convaleciente siguió pagando el arrendamiento de su vivienda en Ceuta, a la que regresó tras finalizar su enfermedad.

Si no hubiera estado de baja, el citado TSJ (Sentencia de 6 de noviembre de 2020, rec. núm. 386/2019 –NFJ091445–) considera que, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, este contribuyente hubiese tenido su residencia en Ceuta indubitadamente. Pero lo cierto es que la baja provocó unas ausencias de la ciudad que impiden cumplir con la presencia requerida por la deducción. No obstante, a juicio del TSJ de Andalucía (Sevilla):

> El hecho que las ausencias registradas impidan *a priori* hablar de residencia efectiva, en el sentido arriba explicado por el Tribunal Supremo, no resulta finalmente inconciliable con la permanencia en Ceuta o Melilla entendida, en la medida en que, justamente por excepción a la regla general que establece que residen quienes lo hacen materialmente, la propia Ley obliga a computar las ausencias temporales.
>
> Se trata de una suerte de ficción *ex lege* que parifica jurídicamente dos realidades contrapuestas, pues es claro que, en un sentido estrictamente naturalístico, la realidad material y efectiva de residir en un lugar se opone a la ausencia física del mismo.

En este caso el TSJ parece conectar, ahora sí, el artículo 68 con el artículo 72 de la LIRPF –que, recordemos, regula también el cómputo de las ausencias temporales en los días de permanencia en el territorio de una comunidad autónoma– para resolver la cuestión:

> Ocurre que la Ley, partiendo como presupuesto de la previa residencia efectiva del contribuyente, y en su beneficio, se inclina por entender que su interrupción temporal no implica el cese de la condición de residente si responde a determinados motivos, laborales, profesionales o de naturaleza análoga, sin que parezca dudoso que el texto legal sobreentiende que se refiere a ausencias justificadas […] De acuerdo con lo expuesto, la ausencia referida, por limitarse en el tiempo y responder a una causa justificada, no menoscaba la residencia en Ceuta, de la que solo supuso un mero lapso temporal.

5. Los desplazamientos esporádicos a Ceuta o Melilla en comisión de servicios (Resolución del TEAC de 24 de julio de 2023)

5.1. Supuesto de hecho

Tras la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020, varios contribuyentes solicitaron la rectificación de sus autoliquidaciones con el fin de que se les reconociera el derecho a practicar la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla alegando esa jurisprudencia.

Se trataba de policías y guardias civiles que fueron desplazados a dichas ciudades en comisión de servicios durante distintos periodos –no superiores cada uno de ellos a 35 días– a lo largo del año[6]. Terminada su labor (básicamente la vigilancia de la frontera), regresaban a la localidad peninsular de residencia familiar.

Estos contribuyentes entendían que durante esos periodos residieron en las ciudades autónomas basándose en la citada sentencia del TS en virtud de la cual la residencia habitual en Ceuta:

> Debe interpretase como presupuesto fáctico, de suerte que los contribuyentes que, *al menos durante una parte del período impositivo hayan residido* en Ceuta o Melilla, tienen derecho a la deducción en proporción al tiempo de su residencia en dichas ciudades (la cursiva es nuestra).

Dado que parte de sus rentas las obtuvieron durante el tiempo que estuvieron en las ciudades autónomas, consideraban que tenían derecho a la deducción proporcional.

Según su criterio, la citada sentencia del TS evidencia –sin lugar a interpretaciones ni dudas– la voluntad de este tribunal de conceder el derecho a practicar la deducción proporcional a todos los contribuyentes que hubieran residido algún tiempo en esas ciudades.

---

[6] En el supuesto examinado por el TEAR de Andalucía el contribuyente se desplazó en comisión de servicio en el:

- Año 2016: Del 04/01 al 17/01; del 04/04 al 18/04; del 01/08 al 15/08 y del 05/12 al 16/12, (Ceuta); y del 16/02 al 07/03; del 31/10 al 21/11 (Melilla): 98 días.

En el caso del TEAR de Asturias:

- Año 2016: Del 20/03 al 11/04 (Melilla) y del 04/07 al 25/07 (Melilla): 44 días.
- Año 2017: Del 26/12/2016 al 16/01/2017 (Ceuta); del 20/03 al 11/04; del 03/05 al 24/05 (Ceuta); y del 02/07 al 24/07 (Ceuta): 72 días.
- Año 2018: Del 29/10 al 3/12 (Melilla): 35 días.

El criterio de la proporcionalidad debe aplicarse sin exclusión alguna y a cualquier situación respecto de las rentas obtenidas en ellas.

Sus solicitudes de rectificación fueron desestimadas por las oficinas gestoras y reclamaron ante los Tribunales Económicos-Administrativos Regionales correspondientes.

La Resolución del TEAR de Andalucía de 14 de noviembre de 2022 (núm. 41/01372/2022) rechazó el recurso por considerar que el supuesto de hecho era sustancialmente diferente al contemplado por la citada sentencia del TS. Para el TEAR, la interpretación del TS está:

> indisolublemente asociada al presupuesto probado de que el contribuyente residiera efectiva, habitual e ininterrumpidamente en tales territorios, al menos durante una parte del año (así, en el caso ventilado por el Tribunal Supremo, el interesado residió indudablemente en Melilla, hasta que se trasladó a Sevilla en el mes de abril).

Para el TEAR de Andalucía, los desplazamientos laborales que impliquen pernoctas esporádicas no acreditan la residencia habitual y efectiva que se requiere en la deducción. El lugar de pernocta no se convierte en lugar de residencia porque en ningún momento el contribuyente tuvo «una morada efectiva y con vocación de permanencia o habitualidad» en Ceuta. De aceptarse esa interpretación, estos contribuyentes contarían simultáneamente con más de una residencia habitual en el IRPF. Este TEAR finaliza su argumentación señalando que, en el caso de autos, para compensar las desventajas inherentes a la lejanía de esta ciudad (una de las finalidades de la deducción). está prevista la exención de las dietas por desplazamientos laborales del artículo 9 del Reglamento del IRPF.

Por el contrario, la Resolución del TEAR de Asturias de 15 de julio de 2022 (núm. 33/00377/2022) estimó la pretensión del contribuyente admitiendo la deducción proporcional en las rentas obtenidas durante esos desplazamientos. Para ello, reproduce, resaltándola en su transcripción, esta parte de la Sentencia del TS:

> El precepto claramente establece un criterio de proporcionalidad, sin exclusión alguna, por lo que con carácter general debe aplicarse a cualquier de las situaciones, respecto de las rentas –en este caso de trabajo– obtenidas en Melilla, en atención a un presupuesto fáctico, cual es el vivir –residir– en Melilla de manera real y efectiva.

De acuerdo con ello, a juicio de este TEAR, la sentencia del TS es:

> […] clara a la hora de incluir dentro del ámbito de aplicabilidad del artículo 68.4.1,º de la LIRPF a todos aquellos contribuyentes que «al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla», circunstancia esta última en la que se encontró el interesado.

Así pues, el TEAR de Asturias no considera necesario para poder aplicar la deducción el cambio previo y definitivo de residencia a Ceuta o Melilla. En la misma línea se habían

pronunciado el TEAR de Castilla y León en Resolución de 30 de septiembre de 2022 (núm. 37/00134/2022) y el TEAR de la Comunidad Valenciana en sus Resoluciones de 22 de junio de 2023 (núms. 46/2098/2022, 46/1481/2022 y 46/1359/2022).

Frente a la resolución del primer TEAR, al estimarla gravemente dañosa y errónea, la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando lo siguiente:

- Considera que aceptar la deducción proporcional en los meros desplazamientos temporales, sin alteración alguna de la residencia habitual y efectiva, supondría una interpretación manifiestamente contraria al espíritu de la norma, que pretende compensar fiscalmente las desventajas inherentes al hecho de residir habitual y efectivamente en estas ciudades.
- Entiende que «la residencia habitual y efectiva» exigida por el artículo 68.4 LIRPF es un requisito ineludible, pues, de no ser así, no tendría sentido que se hubiesen establecido regulaciones diferentes para los residentes y no residentes en Ceuta y Melilla. La deducción proporcional que admite el TS solo es posible cuando hay un cambio de residencia de una comunidad a otra.
- Por último, recuerda la necesidad de interpretación restrictiva que debe hacerse de los beneficios fiscales en consonancia con el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT) y, por tanto, la aplicación estricta del precepto.

5.2. Doctrina del TEAC (Resolución de 24 de julio de 2023)

En este recurso debía resolverse qué entiende el TS por residir o morar material y efectivamente en Ceuta o Melilla («al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta y Melilla») como presupuesto fáctico del derecho a la deducción. En particular, si dentro de esa residencia material y efectiva cabe la derivada de desplazamientos temporales del contribuyente por motivos laborales. En definitiva, y utilizando la terminología del derecho de extranjería, si los días de «estancia» en Ceuta equivalen a la «residencia» en esa ciudad.

El TEAC, en su Resolución de 24 de julio de 2023 (RG 453/2023 –NFJ090402–), considera correcta la interpretación realizada por el TEAR del Principado de Asturias en la resolución impugnada.

Para ello distingue las exigencias legales del artículo 72 de la LIRPF para ser residente habitual de las de la deducción del artículo 68.4 del mismo texto legal en los términos fijados por el TS. En el beneficio fiscal no se exige una vocación de permanencia en el territorio (mayor número de días) ni rige la presunción de la vivienda habitual ni (en su defecto) tener el centro de intereses económicos. El concepto de residencia habitual del artículo 68.4 de la LIRPF:

> resulta ajeno al tiempo concreto de permanencia del contribuyente en el territorio de Ceuta o Melilla. Dicho de otro modo, no se es residente en Ceuta o Melilla a efectos de la deducción por el hecho de permanecer más o menos tiempo en dichos territorios en el período impositivo […]. Obsérvese, en este sentido, que el Tribunal Supremo no fija un período mínimo de días en que ha de residirse en Ceuta o Melilla para poder beneficiarse de la deducción.

Esta interpretación literal de la sentencia del TS se refuerza con la finalidad teleológica del beneficio fiscal que también se recoge en ella. La finalidad de la deducción no es solo incentivar la permanencia en las ciudades autónomas, sino también compensar con los beneficios fiscales las desventajas de residir en ellas.

En definitiva, para el TEAC:

> No cabe, por tanto, en nuestra opinión, negar la condición de contribuyente con residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla, a efectos de la deducción del artículo 68.4.1.º de la LIRPF, a quien se desplaza temporalmente a dichos territorios por motivos laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo en ellos. Basta, pues, para tener tal condición el hecho de «residir o morar como realidad material y efectiva» en Ceuta o Melilla, entendida esta expresión como el mero vivir o residir temporalmente en dichos territorios con pernocta incluida.

6. Comentario crítico

Debemos comenzar analizando cuál fue la causa del problema que originó todo el debate que hemos expuesto. En nuestra opinión, el incorrecto proceder de la Administración tributaria en las primeras regularizaciones que se hicieron a los trabajadores que se desplazaban con frecuencia a la península para visitar a su familia. Y ello deriva, como en otras ocasiones, de una errónea concepción de la interpretación de los beneficios fiscales. En este sentido, en ciertos órganos de la Administración suele estar extendida la idea de que debe llegarse a un resultado restrictivo en la interpretación de los beneficios fiscales. En cierta medida, existe una desconfianza ante los beneficios fiscales, como supuestas excepciones al principio de igualdad, lo que lleva a interpretarlos de forma restringida. A ello se une la confusión entre dos conceptos diferentes (interpretación e integración analógica) que, desafortunadamente, aparecen entremezclados en la justificación del proceder de la Administración en los casos examinados.

En las exenciones, reducciones, deducciones o bonificaciones no existen criterios específicos de interpretación como ha clarificado la jurisprudencia del TS[7]. Por el contrario, pueden

[7] La exégesis no restrictiva de las exenciones ya la defendió Rafael Calvo Ortega en los años setenta del siglo pasado. Esta tesis ha sido refrendada en diversas sentencias del TS. Nos remitimos al clarificador resumen que hace Lucas Durán (2022).

utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica destacando el especial peso que tiene la interpretación teleológica (la finalidad de la norma). Es cierto que, en estos supuestos, la Administración, el TEAL, el TEAR y alguna sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) recurren a una interpretación teleológica, pero el resultado es incorrecto, pues restringen sin fundamento el alcance del beneficio. La norma fiscal (a diferencia de lo que ocurre –por ejemplo– con el art. 31 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social) no requiere tener un arraigo social o familiar para obtener la residencia administrativa en España. No se puede, por tanto, defender que la norma pretende el arraigo sociológico o el *animus manendi* y, menos aún, exigir una intensidad en los consumos dentro de la ciudad. Para lo primero, el artículo 68.4 de la LIRPF ya distingue entre los residentes que llevan más de tres años permitiendo que la deducción sea por su renta mundial y no por las obtenidas en estos territorios. Por eso es innecesario que el trabajador mantenga en Ceuta sus relaciones personales o familiares más estrechas, basta con que desempeñe su labor o función en esa ciudad. En definitiva, no se puede pretender que el funcionario traslade a su familia a la nueva residencia para disfrutar de la deducción ni impedir sus visitas a la península teniendo en cuenta que puede perder los beneficios.

Por otra parte, esa búsqueda del resultado más limitado de la aplicación de la deducción lleva a la Administración tributaria a incurrir en contradicciones según la hipótesis que se analice. Por un lado, si se trata de los trabajadores que se desplazan esporádicamente a la península, corresponde una interpretación finalista del artículo 68.4 de la LIRPF (arraigo sociológico), no siendo de aplicación el cómputo de los días de permanencia del artículo 72 de la LIRPF. En otras ocasiones, si se trata de residentes que abandonan definitivamente la ciudad y no llegan a los 183 días que exige el citado artículo 72, la Administración considera que es la norma que corresponde aplicar, por lo que no hay derecho a deducción alguna.

En cuanto a la sentencia del TS, nos parece que, sin duda, llega a la solución más justa[8], aunque el itinerario recorrido nos plantea alguna duda. En particular, que la interpretación auténtica del legislador fuera la señalada en la sentencia y no, precisamente, la de gravar los supuestos que la originaron. Probablemente, la modificación normativa tuvo su origen en el ámbito de la AEAT para imponer su propio criterio frente a resoluciones y sentencias desfavorables (una legislación que podemos calificar de reactiva a la que ya ha se ha recurrido en otras ocasiones[9]). Con el cambio legal se conseguiría el objetivo de fijar-arraigar población en la ciudad y que esos ausentes temporales no disfrutaran del beneficio como defendían

[8] Así también lo defiende García Carretero (2021, p. 261).

[9] Según la Sentencia del TS de 23 de marzo de 2021 (rec. núm. 5270/2019 –NFJ091636–), las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales han de realizarse en el procedimiento inspector y no por los órganos gestores (art. 141 e) de la LGT).

A raíz de esta sentencia, el legislador modificó el artículo 117.1 c) de la LGT (con efectos desde el 1 de enero de 2023) para permitir que dentro de las funciones de los órganos gestores también puedan comprobar los regímenes especiales.

una parte de la sociedad y las autoridades ceutíes. En todo caso, la técnica legislativa no era muy acertada, pues el término «efectiva» parece contraponerse a virtual, ficticia o fraudulenta, y esa no era la situación de estos contribuyentes. Si la intención real del legislador hubiera sido la que acabamos de exponer, debía haberlo expresado con más claridad y no limitarse a utilizar un término tan ambiguo. Esa mala técnica legislativa se confirma con la Sentencia de 29 de septiembre de 2020, pues el TS ha llegado a una interpretación radicalmente opuesta sobre la efectividad a la que acabamos de exponer. Además, se han ido derivando unos resultados insospechados como los que surgen de las sentencias del TSJ de Andalucía y de la resolución del TEAC que ahora comentamos sucintamente.

Si el requisito de la efectividad consiste en el mero presupuesto fáctico de morar-vivir en Ceuta y la finalidad de la deducción es compensar los gastos inherentes a la lejanía para quienes allí están, ineludiblemente hay que aplicar la deducción proporcional –que defiende el TEAC– en las comisiones de servicios. En este supuesto concreto sí estamos plenamente seguros de que esa no era la intención del legislador al introducir la efectividad en el artículo 68.4 de la LIRPF. Pero el TEAC se limita a seguir de forma coherente el razonamiento del TS. Adicionalmente, podría defenderse que, al margen de compensar la menor capacidad económica (siempre presente en los beneficios de Ceuta y Melilla), la finalidad de la norma –de acuerdo con el criterio de la realidad social– sea también la de garantizar ciertos servicios públicos que no se cubren atrayendo a estas ciudades a quienes deben prestarlos siempre que pernocten ese tiempo. Hay que subrayar de la doctrina del TEAC esta última exigencia: solo se aplica la deducción proporcional si hay pernocta, si bien no se exige un número mínimo noches. Con ello, creemos que el TEAC mantiene la distinción entre residentes y no residentes del artículo 68.4 de la LIRPF y no deja vacía de contenido la prohibición de que los no residentes se apliquen la deducción por las rentas del trabajo (art. 68.4.2.º de la LIRPF). De acuerdo con ello, los no residentes que realicen trabajos en dichos territorios sin pernoctar seguirán sin poder aplicarse la deducción; el resto de los trabajadores sí podrá hacerlo proporcionalmente.

En cuanto al supuesto analizado por el TSJ de Andalucía (Sevilla) sobre la ausencia de Ceuta por baja médica, también nos parece la solución más justa. En este caso, tanto la AEAT como el citado TSJ recurren al concepto de residencia basado en los días de permanencia (de los arts. 9 y 72 de la LIRPF), a los que deben añadirse las ausencias esporádicas o las temporales. El conflicto se origina, de nuevo, con la interpretación restrictiva que hizo la AEAT de tales ausencias negando los días de baja que el contribuyente pasó al cuidado y asistencia de su familia fuera de Ceuta. En consecuencia, solo admitió el cómputo los días de hospitalización, algo –en nuestra opinión– exagerado, pues la baja laboral seguía vigente. El problema es que, de acuerdo con la sentencia del TS, el concepto de residencia de los artículos 68 y 72 de la LIRPF son distintos; siendo el de esta última norma el que prevé las ausencias temporales. Para resolver esta aporía, el TSJ vuelve a retomar la relación entre ellos alejándose de la estanqueidad que había fijado el TS. Se trata, en definitiva, de hacer una interpretación sistemática de ambos preceptos conectándolos –para un caso muy específico–, lo que permite computar las ausencias temporales y llegar a la solución más razonable.

Finalmente, nos gustaría destacar tres consecuencias más que se derivan de la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020 y que todavía no han sido puestas de relieve.

En primer lugar, la deducción proporcional no solo debe aplicarse a quienes abandonan definitivamente las ciudades autónomas, sino también en la situación inversa: a quienes llegan en el segundo semestre del año para trabajar con la intención de residir de manera estable. Esta interpretación queda, sin duda, confirmada por la resolución del TEAC que admite –incluso– la proporcionalidad en las meras comisiones de servicios.

En segundo lugar, creemos que también cabría este beneficio proporcional en otros impuestos periódicos como el impuesto sobre el patrimonio, en el que el artículo 33 de su ley reguladora (Ley 19/1991, de 6 de junio) prevé una bonificación equivalente a la del IRPF para los residentes en las ciudades autónomas. Lo mismo ocurriría en el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, pues el artículo 3.catorce de su ley reguladora (Ley 38/2022, de 27 de diciembre) remite a la bonificación prevista para el impuesto sobre el patrimonio.

Por último, la deducción proporcional que defiende el TS en el supuesto examinado en este trabajo podría interpretarse que también es aplicable cuando hay un traslado de residencia de una comunidad autónoma a otra durante el periodo impositivo. En estos casos, el contribuyente se aplicará las deducciones vigentes a 31 de diciembre en la comunidad en la que pasa a residir, pero, dado que no ha permanecido en ella todo el año, la Administración tributaria podría defender que no tendría derecho a la totalidad de la deducción, sino a una parte proporcional.

Referencias bibliográficas

García Carretero, B. (2021). La residencia habitual y efectiva como requisito para aplicar la deducción en el IRPF por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y su posible aplicación proporcional. *Nueva Fiscalidad*, *1*.

González Aparicio, M. (2023). La residencia autonómica y su prueba. *Quincena Fiscal*, *8*.

Lucas Durán, M. (8 de septiembre de 2022). Interpretación de los beneficios fiscales: ¿Se ha producido un cambio de paradigma en la doctrina del Tribunal Supremo? *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/interpretacion-de-los-beneficios-fiscales-se-ha-producido-un-cambio-de-paradigma-en-la-doctrina-del-tribunal-supremo

Martín Dégano, I. (2018). Los criterios para determinar la residencia fiscal autonómica y su prueba: el caso de Ceuta. *Quincena Fiscal*, *4*.

Pérez Zúñiga, J. M.ª, Morón Pérez, C. y Sellan Mohamed, A. (2023). *Régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla*. Tirant Lo Blanch.