

Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

**LA FISCALITÀ DELLE REGIONI
ULTRAPERIFERICHE**

Tutor:

Chiar.mo Prof. **ADRIANO DI PIETRO**

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. **ADRIANO DI PIETRO**

Presentata da:

Dott. **ÁNGEL FORNIELES GIL**

IUS/12

Anno Accademico 2005-2006

Lo bueno que pueda haber en estas páginas no es sino el resultado del reflejo de virtudes propias de tantas personas queridas he que he podido conocer. Sólo me cabe dar a cada uno lo suyo, reconocerles como coautores de esta tesis y dar gracias a Dios por haberlos puesto en mi camino. Por tanto, donde dice Ángel Fornieles Gil, debe entenderse Ángel Fornieles Gil, recopilador de virtudes ajenas.

A D. Gil de Albornoz, cuya obra se continúa realizándo en nosotros y de seguro pervivirá más allá de nuestros pasos.

A Mari Carmen, cuya vivencia de esta tesis ha supuesto mayor carga aún que su lectura.

ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
-	
CAPÍTULO PRIMERO. LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN LA UNIÓN EUROPEA.....	9
I. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE REGIÓN ULTRAPERIFÉRICA. HISTORIA Y SIGNIFICADO ACTUAL.....	9
1. Concepto de región ultraperiférica.....	9
2. Características del concepto de región ultraperiférica.....	15
3. Historia de la ultraperiferia en las Comunidades Europeas.....	22
3.1. <i>El caso francés.....</i>	<i>22</i>
3.2. <i>La adhesión española.....</i>	<i>24</i>
3.3. <i>La adhesión portuguesa.....</i>	<i>26</i>
3.4. <i>El avance hacia un status común.....</i>	<i>26</i>
4. Status nacional de las regiones ultraperiféricas.....	28
4.1. <i>Los departamentos de ultramar franceses.....</i>	<i>29</i>
4.2. <i>Madeira y Azores.....</i>	<i>34</i>
4.3. <i>Islas Canarias.....</i>	<i>36</i>
5. Exclusión de otras regiones con características especiales.....	38
5.1. <i>Exclusión jurídica de la UE.....</i>	<i>38</i>
5.2. <i>Exclusión de regiones integradas territorialmente en la UE.....</i>	<i>39</i>
II. LA JUSTIFICACIÓN DEL SISTEMA DIFERENCIADO.....	40
1. Los costes de ultraperiferia.....	40
2. La necesidad de desarrollo.....	47
III. LOS CAMPOS DE ACTUACIÓN DE LA POLÍTICA COMUNITARIA EN RELACIÓN A LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS.....	48
1. El régimen especial ultraperiférico.....	48
1.1. <i>La base de la actuación comunitaria en materia ultraperiférica.....</i>	<i>49</i>
1.2. <i>El sentido de la actuación comunitaria en materia ultraperiférica.....</i>	<i>52</i>
2. Los programas POSEI: una acción uniforme.....	54
3. El nuevo marco: reforzar la asociación con las regiones ultraperiféricas.....	57
4. La política regional.....	58
4.1. <i>La política regional en el contexto de la Unión Europea.....</i>	<i>58</i>
4.2. <i>Regiones ultraperiféricas y política regional comunitaria.....</i>	<i>63</i>
CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA.....	69
I. DETERMINACIÓN DEL OBJETO DE ANÁLISIS: FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA VS. FISCALIDAD INTERNA DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS.....	69
II. LA FISCALIDAD COMO UN INSTRUMENTO DE DESARROLLO ULTRAPERIFÉRICO.....	72
1. La función extrafiscal del sistema tributario.....	73
2. La fiscalidad como vía de compensación de costes de producción.....	77
3. La fiscalidad como instrumento del desarrollo económico.....	79
4. Recapitulación.....	82
III. LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA EN EL MARCO DEL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO.....	82
1. Aproximación a la fiscalidad en la Unión Europea.....	82
2. La base jurídica de las medidas adoptadas para condicionar	

la aplicación del Derecho Comunitario	95
2.1. <i>La regla de la mayoría cualificada</i>	95
2.2. <i>Relación con las disposiciones fiscales del TCE</i>	98
IV. PRINCIPIOS DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA	102
1. Principios generales	102
1.1 <i>Naturaleza de los principios en Derecho comunitario</i>	102
1.2 <i>El principio de proporcionalidad</i>	104
1.2.a) <i>Ultraperiferia y Mercado Único</i>	104
1.2.b) <i>El principio de proporcionalidad en el ámbito comunitario</i>	107
1.3. <i>El principio de subsidiariedad</i>	126
1.3.a) <i>¿Actuación estatal o comunitaria?</i>	130
1.3.b) <i>El principio de cooperación</i>	133
1.3.c) <i>Interacción con la autonomía regional</i>	135
1.3.d) <i>Recapitulación: distribución de competencias</i>	136
1.4: <i>Principios interpretativos: interpretación restrictiva e interpretación teleológica. El principio de superación de costes y el principio de desarrollo</i>	137
2. El principio de afectación de los recursos al desarrollo regional	140
3. Ayudas de Estado y ultraperiferia	141
3.1. <i>La prohibición de ayudas de Estado y su relación con los sistemas fiscales</i>	141
3.1.a) <i>El procedimiento de control de ayudas de Estado</i>	146
3.1.b) <i>Ayudas de Estado y sistemas fiscales estatales</i>	151
3.1.c) <i>Las especialidades de la ultraperiferia con relación a la prohibición de ayudas de Estado</i>	155
4. La temporalidad del sistema	160
5. El régimen de fiscalidad internacional comunitario y la fiscalidad ultraperiférica	164
5.1 <i>Prohibiciones de discriminación y restricción y principio de estanqueidad</i>	165
5.2. <i>Competencia fiscal perniciosa, paraísos fiscales y regiones ultraperiféricas</i>	176
CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA	181
I. ESQUEMA GENERAL DE LOS SISTEMAS FISCALES INTERNOS DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS	181
1. ESTUDIO COMPARADO DE LA AUTONOMÍA REGIONAL ULTRAPERIFÉRICA	181
1.1. <i>El poder tributario autonómico</i>	182
1.1.1 <i>Poder tributario directo o derivado</i>	182
1.1.2. <i>La adaptación regional de los sistemas nacionales</i>	184
1.1.3. <i>El poder de creación de tributos propios</i>	188
1.1.4. <i>La sentencia Azores: un nuevo marco para el poder tributario regional</i>	190
1.2. <i>La adopción de especialidades regionales realizada por el Estado</i>	193
1.3. <i>Valoración final del grado de autonomía</i>	196

2. BREVE DESCRIPCIÓN COMPARADA DE LOS SISTEMAS FISCALES ESTATALES CON REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS	197
A) Imposición directa.....	197
A.1) <i>Imposición nacional sobre la renta</i>	197
A.2) Imposición municipal sobre la renta.....	200
A.3) Imposición sobre el patrimonio.....	200
B) Imposición indirecta.....	201
B.1) Imposición sobre el volumen general de ventas.....	201
B.2) Impuestos especiales.....	202
B.3) Otros impuestos indirectos.....	203
3. VISIÓN GENERAL DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS:	
ESPECIAL ATENCIÓN AL CUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO	204
3.1 DOM.....	204
3.2. Madeira y Azores.....	205
3.3. Canarias.....	206
II. LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICAS EN EL DERECHO ARMONIZADO	209
1. LA APLICACIÓN EN EL IVA Y OTROS IMPUESTOS SOBRE EL VOLUMEN GENERAL DE VENTAS DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS	209
2. LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICAS EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES	223
3. LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICAS EN LOS IMPUESTOS SOBRE MEDIOS DE TRANSPORTE	225
III. LA APLICACIÓN EN MATERIA FISCAL NO ARMONIZADA: AYUDAS DE ESTADO Y NECESIDAD DE RESPETO A LAS LIBERTADES COMUNITARIAS	226
1. Determinación estructural en una época de transición	226
2. Ayudas al funcionamiento	227
2.1. Ayudas de funcionamiento en regímenes especiales.....	228
2.2. Ayudas de funcionamiento en el marco de la imposición societaria.....	244
2.3. Ayuda de funcionamiento en la imposición sobre la renta de las personas físicas.....	248
2.4. Ayudas de funcionamiento en otros tributos.....	249
3. Ayudas a la inversión	251
3.1. Ayudas a la inversión en el marco de la imposición sobre la renta empresarial.....	251
3.2. Ayudas a la inversión en otros tributos.....	265
IV. LA APLICACIÓN DEL ARANCEL ADUANERO COMUNITARIO	265
V. VALORACIÓN GENERAL	267
EPÍLOGO.- HACIA UN CONCEPTO DE FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICAS	271
CONCLUSIONES	273
BIBLIOGRAFÍA	285

CAPÍTULO PRIMERO. LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN LA UNIÓN EUROPEA.-

I. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE REGIÓN ULTRAPERIFÉRICA. HISTORIA Y SIGNIFICADO ACTUAL.

1. El concepto de región ultraperiférica.

Las regiones ultraperiféricas (en adelante, RUP) conforman una categoría regional en la Unión Europea, caracterizada por la aplicación de un régimen jurídico especial. Antes del análisis de ese régimen, se hace necesario comenzar este trabajo mediante la definición del concepto "región ultraperiférica".

Desde el punto de vista semántico, la primera idea que aparece es la de toda región que se encuentra más allá de la periferia, esto es, de los extremos del territorio que es definido; en este caso, Europa. Por tanto, en un contexto europeo, más específicamente, de Unión Europea, región ultraperiférica será aquella que, geográficamente, se sitúa más allá de la periferia del territorio comunitario continental, esto es, alejada de las costas europeas mediterránea y atlántica.

Esta definición sería completa si existiese plena coincidencia entre la consideración como región ultraperiférica y el cumplimiento de las características de la definición. Y en efecto, todas las RUP cumplen la condición de la definición anterior. Sin embargo, un análisis mínimo de la normativa atinente al régimen ultraperiférico demuestra que no tienen consideración ultraperiférica todas las regiones que se encuentran más allá de la periferia geográfica.

Algunas regiones que forman parte del territorio de Estados miembros cumplen la condición de la situación geográfica ultraperiférica, pero no han sido incluidas en el listado de regiones que ostentan tal calificativo a nivel comunitario.

¿Qué son, pues, las regiones ultraperiféricas? Literalmente, esta expresión no se encuentra reflejada en el Tratado de la Comunidad Europea, ni el Tratado de la Unión Europea ni en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa. No obstante, la expresión “regiones ultraperiféricas” es usada comúnmente, tanto en la normativa de desarrollo de los Tratados Comunitarios como en documentos administrativos, para definir el conjunto de las regiones que, en virtud del art. 299.2¹ TCE, presentan un régimen jurídico específico dentro del ordenamiento comunitario².

Con palabras de MAURICIO SUBIRANA, se afirma que «el artículo 299.2 no es ni una simple declaración ni un régimen de excepción generalizado, sino un medio para la creación de un régimen específico que tenga en cuenta todas las limitaciones a que se ven sometidas estas regiones por su situación

¹ El art. 299.2 TCE dispone:

“Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias.

No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes.

El Consejo, al adoptar las medidas pertinentes contempladas en el párrafo segundo, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios.

El Consejo adoptará las medidas contempladas en el segundo párrafo teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin poner en peligro la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interior y las políticas comunes”.

² Pese a que su origen no es claro, GUILLAUMIN señala la utilización del término “ultraperiférico” por primera vez en octubre de 1987 por MOTA AMARAL, entonces presidente de la Conferencia y de las Azores, en la asamblea general de la CRPM (Conferencia de las Regiones Periféricas y Marítimas) en La Reunión. GUILLAUMIN, P.; «El concepto de ultraperiferia», en *Seminario sobre los Indicadores de Ultraperiféricidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 16 y 17 de enero de 2004. Así también, GONZÁLEZ LAÍNEZ, C.; *Las regiones ultraperiféricas de la UE: evolución de las mismas como consecuencia de las políticas específicas aplicadas. Canarias como ejemplo*, Instituto de Estudios Europeos San Pablo-CEU, Madrid, 2005.

ultraperiférica, sin menoscabo para la coherencia del derecho comunitario y del mercado interior»³.

El artículo 299.2 TCE es, pues, la referencia normativa del régimen jurídico de las regiones ultraperiféricas. Pero, pese a desempeñar ese papel, no utiliza esta terminología ni justifica el porqué de la inclusión de ciertas regiones en su ámbito, con la correspondiente exclusión de otras regiones similares. Se limita a citar las regiones que delimitan el ámbito territorial de su régimen especial y a definir una serie de características comunes a todas ellas, además de recoger el procedimiento para el desarrollo de este régimen.

Pese a que así es entendido en la mayoría de estudios doctrinales y textos normativos atinentes, estas características no pueden considerarse fundamento único de la inclusión de ciertas regiones en ese régimen, ya que otras regiones, con esas características, no han sido incluidas.

A nuestro juicio, la atribución del carácter de ultraperiféricidad, desde el punto de vista del Derecho Comunitario, debe entenderse como una opción político-jurídica⁴. Esto es, el listado del art. 299.2 TCE se compone de una serie de regiones incluidas allí por una decisión política común de las Comunidades Europeas y del Estado al que pertenecen dichas regiones. Es cierto que hay circunstancias comunes a todas ellas, pero esas circunstancias no son exclusivas de las llamadas regiones ultraperiféricas⁵: existen regiones que comparten esas circunstancias comunes y que no se consideran ultraperiféricas a los efectos de ese régimen, bien por haberse integrado sin especialidades⁶ en el territorio comunitario, bien por haber quedado fuera de la aplicación del

³ MAURICIO SUBIRANA, S.; «La Zona Especial Canaria en el marco de la Unión Europea. Una particular referencia al régimen especial de Irlanda», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001, pág. 94.

⁴ En este sentido, CIAVARINNI AZZI, G.; «El modelo de integración específico de las Regiones ultraperiféricas de la Comunidad Europea», en *Canarias en la Comunidad Europea*, Fundación Pedro García Cabrera, Santa Cruz de Tenerife, 1994, pág. 46.

⁵ De hecho, el “Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea”, doc. final COM (2000) 147, de 13 de marzo de 2000, dice que “la Unión Europea abarca siete regiones ultraperiféricas” y posteriormente habla de la “situación de estas regiones ultraperiféricas”. El uso del determinante demostrativo hace pensar que el legislador comunitario es consciente de la existencia de otras regiones semánticamente ultraperiféricas.

⁶ O con especialidades, pero no reconducidas a la vía del art. 299.2 TCE.

Derecho Comunitario⁷. En el primer caso, se trataría de una exclusión de regiones integradas en el territorio comunitario, mientras que en el segundo caso se trataría de una exclusión jurídica del ordenamiento comunitario⁸.

Si las circunstancias del art. 299.2 TCE no son definitorias, cabe preguntarse cuál es su función. En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que cierto peso definitorio sí tienen, ya que, aunque la integración depende en última instancia de la voluntad de cada Estado en sus negociaciones de adhesión con la Unión Europea, las regiones que se adscriben al régimen de ultraperiferia deben presentar esas características comunes. En segundo lugar, dichas circunstancias serán el fundamento de las medidas que se adopten al amparo del art. 299.2 TCE, de forma que determinan los criterios jurídicos que servirán para enjuiciar la adecuación de cualquier medida al régimen ultraperiférico; dicho de otra manera: son el fundamento de las medidas especiales que se adopten⁹. Así, en la normativa que desarrolle este régimen, se habrán de tener siempre en cuenta tales características.

Defendemos, pues, aquí, un concepto jurídico-político de región ultraperiférica. El que una región sea denominada como tal depende de una primera opción política en el marco de la adhesión de un Estado a las Comunidades Europeas¹⁰ o en un momento posterior. Así, el Estado podría decidir, conjuntamente con las instancias comunitarias, si incorpora todo su

⁷ Afirma GONZÁLEZ ORTIZ, vicesecretario de Economía y Asuntos Económicos con la Unión Europea, que “aunque algunas de estas características se pueden encontrar en otras regiones europeas, es la acumulación y combinación de todas ellas lo que identifica el carácter ultraperiférico”. Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, J.; «Presentación», en *Seminario sobre los Indicadores de Ultraperiféricidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 16 y 17 de enero de 2004. No compartimos del todo esa idea, ya que existen regiones excluidas de este régimen que, sin embargo, presentan todas las características.

⁸ Debo esta conceptualización al prof. HINOJOSA TORRALVO, a quien agradezco su interés en el trabajo y sus precisas anotaciones, punto de partida de muchas de las reflexiones aquí presentes.

⁹ El art. 299.1 TCE lo deja claro al señalar que las medidas especiales se tomarán “en atención a la especial estructura económica y social” de estas regiones y que “el Consejo adoptará las medidas contempladas en el segundo párrafo teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas”.

¹⁰ Sabemos el momento de cambio que se experimenta en la Unión Europea. No obstante, mantendremos en el presente trabajo las referencias correctas actuales, esto es Comunidades Europeas como referencia al pilar comunitario, Unión Europea como proceso aglutinador de los tres pilares y Comunidad Europea como principal comunidad a la que todas o la gran mayoría de acciones fiscales europeas deben su existencia.

territorio al llamado “territorio comunitario”¹¹ o excluye a algunas regiones por sus especiales características.

Un camino intermedio es el que ofrecen las “regiones ultraperiféricas”: se desea su integración en el ordenamiento comunitario, pero se quieren respetar sus especialidades históricas, económicas y sociales por razón de su alejamiento del continente europeo. Esta opción política no es absolutamente discrecional, pues debe tratarse de una región ultraperiférica en el sentido semántico del término, como previamente ha sido caracterizada¹².

La elección de la opción vendrá determinada, por lo general, por las circunstancias constitucionales de cada región con el Estado al que pertenece, lo que puede provocar que un cambio de régimen constitucional pueda tener repercusiones en el ámbito comunitario¹³.

No obstante, hay que tener en cuenta que cuando las actuales RUP se adhirieron a las Comunidades Europeas, no se había consolidado aún el concepto de “región ultraperiférica”. Las actuales regiones ultraperiféricas se adhirieron con regímenes específicos, que convergieron en un *status* similar. Lo dicho anteriormente tiene una connotación hacia el futuro, en el caso de que se amplíe este grupo de regiones. Esto es, a partir de ahora, en las ampliaciones de la Unión se puede considerar la oportunidad de incluir a una región en el artículo 299.2. Lo mismo puede ocurrir con regiones no integradas en el territorio comunitario, pese a pertenecer a Estados miembros, si desean cambiar su régimen de relación con las Comunidades Europeas.

¹¹ Esto es, el territorio donde se aplican los Tratados constitutivos y todo el Derecho Comunitario.

¹² Parecen mostrarse partidarios de su definición a partir de una opción política SOBRINO HEREDIA y SOBRIDO PRIETO, cuando presentan a las regiones ultraperiféricas como “unas regiones francesas (Martinica, Guadalupe, Guayana, Reunión), españolas (Canarias) y portuguesas (Azores y Madeira) que aunque en el conjunto de la Unión no tienen una gran dimensión, ni económica (su PIB es el 59% del comunitario) ni demográfica (1% del total) ni territorial (3% del total), sin embargo, sus particulares condiciones las han hecho merecedoras, dentro del territorio de la UE, de una consideración especial». SOBRINO HEREDIA, J.M. y SOBRIDO PRIETO, M.; «Las regiones ultraperiféricas», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº5, octubre 2003, pág. 6.

¹³ *Vid.* ASÍN CABRERA, M. A.; «La Constitución Europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº12, págs. 20 y 21.

En atención a ese componente político de la definición, debemos afirmar que el listado del art. 299.2 TCE es un listado de *numerus clausus*, ya que los territorios no incluidos allí son territorios expresa y voluntariamente alejados de su régimen. Para incluir, en el futuro, otras regiones, se requerirá la modificación del artículo citado.

A partir de la situación creada, el Grupo Interservicios¹⁴ buscó la definición de este grupo peculiar en el principio de realidad, atendiendo a dos circunstancias concomitantes: su situación geográfica y su situación política. Si bien, su situación geográfica definía las características de falta de desarrollo económico, su integración en la Comunidad Europea marcaba la responsabilidad de ésta hacia aquellas regiones¹⁵.

Dicho esto, aunque no sea el objetivo primordial de nuestro trabajo, podemos definir las regiones ultraperiféricas como "Conjunto de regiones que, formando parte del territorio comunitario, se encuentran fuera del continente europeo y admiten excepciones a la aplicación del ordenamiento comunitario en base a su situación geográfica y especiales condiciones referidas en el art. 299.2 TCE".

No se olvide que aquí se defiende un concepto actual de ultraperiferia. Existen propuestas para establecer un concepto de ultraperiferia que se abstraiga del modelo comunitario¹⁶. Este concepto se caracterizaría por 3 notas: a) integración en un doble espacio geoeconómico diferenciado, b) aislamiento relativo (dificultad de acceso, insularidad sin proximidad de grandes núcleos de población) y tamaño reducido (no economías de escala) y c) aspectos geomórficos limitativos. Sin embargo, nuestro objetivo nos limita a tratar de estas regiones según el modelo comunitario. Además, como quiera que son las únicas regiones que actualmente reciben esa denominación, el término comunitario sería pleonástico.

¹⁴ Grupo interservicios "DOM, PTOM, Canarias, Azores, Madeira, Ceuta y Melilla". Se trata de un comité creado por la Comisión para el estudio de los asuntos relativos a los referidos territorios.

¹⁵ Vid. GUILLAUMIN, P.; «El concepto de ultraperiferia», en *Seminario de indicadores...*, *op. cit.*

¹⁶ GONZÁLEZ LAÍNEZ, C.; *Las regiones ultraperiféricas de la UE...*, *op. cit.*, págs. 12 y 13, y GUILLAUMIN, P.; «El concepto de ultraperiferia», en *Seminario de indicadores...*, *op. cit.*

2. Características del concepto de región ultraperiférica.

El Parlamento Europeo ha delimitado -que no definido- el concepto de ultraperiféricidad relacionando características y aplicación especial de políticas y remarcando con el adjetivo “ciertas” el carácter extrajurídico de su determinación¹⁷.

Aunque la definición ha sido establecida en torno al listado del artículo 299.2 TCE, procede examinar aquí las características propias de la ultraperiferia señaladas por dicho artículo, por la importancia que cobran para el régimen jurídico de las RUP.

En efecto, estas características adquieren una doble función: de un lado, establecen unas líneas de comprensión del concepto de ultraperiferia, en cuanto se convierten en requisitos para la condición de una región como ultraperiférica; de otro lado, suponen la justificación del régimen jurídico concedido a las RUP. En este apartado, se analizarán sólo en cuanto se refieren al concepto de ultraperiferia.

Las características señaladas por el art. 299.2 TCE impiden que se realice, en plenas garantías de igualdad, con respecto a estas regiones, el Mercado Interior, tal y como el mismo artículo proclama. Si bien las Comunidades Europeas desean establecer un régimen de mercado en plena libertad dentro del territorio comunitario, no ignoran que las especiales situaciones de ciertos territorios provocan dificultades para que algunas zonas puedan concurrir libremente, en un ámbito de libre competencia, sin perjuicio para sus economías.

Esta percepción aparece en otros puntos de la actuación comunitaria. Así, por ejemplo, es el motivo de las políticas de desarrollo regional y de cohesión, fundamentadas en una concepción de igualdad en el origen,

¹⁷ Considerando C de la Resolución sobre los problemas de desarrollo de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, DO C150, de 19 de mayo de 1997, pág. 62: “El concepto de ultraperiferia hace referencia tanto al reconocimiento de las especificidades estructurales de ciertas regiones de la Unión como a las respuestas que tales especificidades deben encontrar en las políticas comunitarias para permitir una adecuada integración en igualdad de condiciones de tales regiones en el espacio europeo, en el pleno respeto de sus características propias”

persiguiendo una realidad que permita que sea sólo la calidad del producto o servicio ofrecido la que regule la competitividad¹⁸, aspecto en el que subyace una idea de solidaridad.

Así también, esta percepción motiva que las regiones ultraperiféricas puedan requerir de una aplicación especial del Derecho Comunitario, de modo que se exceptúe o pondere la aplicación de las normas comunitarias. El fundamento de tal excepción será esa serie de características más o menos comunes que impiden que se realice, en plenas garantías de igualdad, el Mercado Interior¹⁹.

¹⁸ Ese sentido se haya también en las políticas nacionales con respecto a las regiones. Así, LUCHAIRE considera que el carácter social de la República francesa justifica medidas específicas para los departamentos de ultramar, a fin de que sus habitantes puedan aproximarse al nivel de vida disfrutado por los habitantes de la metrópoli, permitiendo la ruptura de la igualdad formal en la persecución de la igualdad material. LUCHARIE, F.; *Le statut constitutionnel de la France d'outre-mer*, ed. Económica, París, 1.992, págs. 36 y 37.

¹⁹ Un resumen del conjunto de estas situaciones puede verse en el “Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea”, doc. Final COM (2000) 147, en el que se afirma:

«La situación de estas regiones ultraperiféricas dentro de la Unión Europea es única y compleja. Por un lado, su contexto natural está marcado por la insularidad (seis de ellas son islas y guayana está enclavada en la selva amazónica), el clima tropical y el relieve, que es con frecuencia accidentado y volcánico; por otro, se encuentran muy alejadas del continente europeo, al tiempo que, la mayor parte de ellas, están cerca de terceros países generalmente menos desarrollados. Su densidad demográfica es, excepto en un caso, bastante elevada, superior a 210 habitantes por km² en las Islas Canarias y 320 en Madeira, y entre 240 y 360 en los DU excepto guayana que, por el contrario, solamente cuenta con menos de 2 habitantes por km².

Su peso demográfico, económico y territorial es reducido en relación con el del conjunto de la Unión: poseen una población de 3,7 millones de habitantes, es decir, exactamente el 1% de la población de la Unión Europea, y menos del 0,5% de su superficie si se excluye guayana, o más de 3% si se incluye ésta. A nivel socioeconómico, se caracterizan por un PIB que alcanza por término medio el 59% del PIB comunitario (cerca del 75% en las Islas Canarias, pero entre el 40 y el 55% solamente en los otros territorios) y una tasa de desempleo muy elevada en la mayor parte de ellos, en particular, entre los jóvenes.

La lejanía de estas regiones así como su dispersión interna, como en el caso de las Azores, constituyen un freno muy claro a su desarrollo, en la medida en que su reducido tamaño no permite rentabilizar las grandes inversiones ni realizar economías de escala. Sus «importaciones», incluidas las procedentes de los territorios metropolitanos respectivos que constituyen la parte fundamental, por ejemplo un 80% en el caso de los DU, son varias veces superiores a sus envíos al exterior. En resumen, seis de estas regiones, con excepción de las Canarias, se sitúan entre las siete regiones más pobres de la Unión Europea en términos de PIB por habitante. Cinco de ellas poseen las tasas de desempleo más elevadas, por término medio el doble del nivel de la Unión, o incluso el triple si se excluyen Madeira y las Azores, en donde esta tasa se sitúa en torno a la mitad de la media comunitaria».

Los datos ofrecidos en el análisis de las características de la ultraperiferia tienen su fuente, en el caso francés, en la página oficial de la Francia de ultramar: www.outre-mer.gouv.fr; y, para

Tales características son.-

· Insularidad.-

Todas las regiones ultraperiféricas son islas o archipiélagos, a excepción de Guayana. No obstante, a efectos del Mercado Interior, su situación es similar a la de una isla, ya que limita con el mar y con el continente americano, no con el continente europeo. JANUS habla de insularidad en sentido figurado, al estar separada del continente americano por un bosque²⁰. La jurisprudencia del TJCE ha establecido que, aunque debe respetarse la realidad en los conceptos geográficos, aquellas zonas continentales que se encuentran en otros continentes y, por tanto, separadas por mar del territorio europeo, deben considerarse islas a efectos del ordenamiento comunitario²¹. Por tanto, la circunstancia “insularidad” resulta también aplicable a Guayana, cuando se consideren medidas que atiendan a tal circunstancia.

En aquellas regiones que son archipiélagas, hay que tener en cuenta el concepto de “doble insularidad”, ya que no sólo se encuentran separadas por mar del continente europeo, sino también entre los territorios que forman la región, aumentando los inconvenientes de la situación de insularidad.

todos los casos, de la página www.regionesultraperifericas.org. Otra página de referencia es: <http://srea.ine.pt> (Servicio regional de estadística de las Azores).

²⁰ JANUS, M.; *Les Départements d'outre-mer et de la CEE*, Paris, 1995, pág. 14; citado por SOBRINO HEREDIA y SOBRIDO PRIETO, «Las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, pág. 6.

²¹ En la sentencia del TJCE de 21 de diciembre de 2004, se discute el tratamiento como isla del Peloponeso (Grecia) a efectos del Reglamento (CEE) n° 3577/92, del Consejo, de 7 de diciembre de 1992, por el que se aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo) (DO L 364, p.7). Grecia arguye que Ceuta y Melilla, geográficamente continentales, se consideran islas para el Reglamento. El Tribunal señala que esa consideración es restrictiva a las ciudades señaladas en el propio Reglamento y que tiene sentido su consideración como islas, ya que «si bien es cierto que con respecto al continente africano los puertos de las referidas ciudades son continentales, no es menos cierto que, con respecto al continente europeo y, en particular, a la península ibérica, tales puertos pueden asimilarse a los puertos insulares debido a la falta de conexiones terrestres con España». El mismo razonamiento es aplicable a Guayana, por su relación con Francia. Se dan los dos elementos que parece señalar el tribunal: reconocimiento geográfico y razonabilidad fundamentada en la extracontinentalidad. A nuestro juicio, aunque es claro que el primero de los requisitos baste, el segundo de los requisitos por sí sólo debería bastar también, en atención a una interpretación teleológica de los preceptos, que equipararía “insularidad” con “imposibilidad de comunicación terrestre”. Puede verse un comentario al respecto en TRIANTAFYLLOU, D.N.; «La géographie et la Cour de Justice. La contribution du juge à l'usage de termes géographiques (îles, etc.)», *Revue du Marché Commun et de L'Union Européenne*, n° 490, juillet-août, 2005, págs. 451 y ss.

· Lejanía de la metrópoli.-

Es la circunstancia más cercana al concepto semántico de ultraperiferia. Todas las regiones del art. 299.2 TCE se encuentran a una notable distancia del Estado al que pertenecen, lo que dificulta los intercambios comerciales entre ellas²². Además, esta lejanía se combina con la cercanía a otras regiones o continentes, menos desarrollados que el europeo y que se convierten en su mercado natural. Esto, a su vez, supone una de las mayores ventajas de la ultraperiferia, despertando un alto interés comunitario, en la medida en que pueden suponer una barbacana hacia las regiones y continentes vecinos.

· Reducida superficie.-

Guadalupe es un archipiélago de 1702 km², Martinica alcanza los 1.080 km² y La Reunión se extiende por 2510 km²; Azores es un archipiélago con una extensión de 2.355 km², mientras que Madeira tiene una superficie de 795 km²; y Canarias tiene una extensión de 7.447 km². La característica insularidad motiva, en general, esta limitación geográfica. Guayana tiene una extensión de 86.504 km². Precisamente es la menos limitada en este sentido, no siendo una isla. De hecho, es el departamento más extenso de Francia.

· Relieve y clima adversos.-

En todos los casos, se trata de un clima tropical (ecuatorial, en el caso de Guayana), caracterizado por altas temperaturas y lluvias abundantes, lo que motiva una dedicación agrícola especializada en un reducido número de productos. Hay que destacar que el archipiélago canario presenta un clima mucho más suave que el resto.

· Dependencia económica de un reducido número de productos.- Por su situación geográfica y climática, dependen de la especialización en ciertos cultivos de tipo tropical, por lo general, exclusivos o, al menos, especialmente característicos de esas regiones, entre los que destacan la piña, el tabaco y el plátano.

²² Azores se encuentra a 1.500 Kms de Lisboa y Madeira a 1040kms, en el Atlántico; las islas Canarias están a 1200 km de España y a 2000 Kms de Madrid, Guadalupe se encuentra a 6700 kms de Francia continental; Guayana se encuentra a 7500 km de París, Martinica se encuentra a 6.830 kms de París y Reunión se encuentra a 9370 kms. de París. Fuente: Eurostat.

Aunque la gran mayoría de los estudios sobre ultraperiferia no lo han destacado, hay circunstancias que no se dan en todas las regiones. Es discutible en primer lugar la "insularidad" de Guayana, aunque la jurisprudencia da argumentos para sortear tal dificultad. Sin embargo, parece más difícil de asumir su "reducida dimensión". Desde la posición que venimos adoptando, el peso político definitorio permite entender que la decisión política sea más poderosa que la ausencia de una característica geográfica para considerar a una región como ultraperiférica. En consecuencia, esa característica no servirá como fundamento del régimen especial aplicado a la región.

En el tenor literal del art. 299.2 TCE se observa que hay dos notas predicables de todas las anteriores características y que se unen a ellas para justificar el régimen: su persistencia y combinación (interacción). En efecto, son notas que, por depender principalmente²³ de causas geográficas, han producido históricamente un desarrollo menor que el de la metrópoli.

Sobre la persistencia, debe quedar ahora abierta la cuestión sobre su modo de afectar al régimen fiscal que estudiamos en este trabajo. El régimen se orienta a eliminar los efectos de esas características o, al menos, suavizar o compensar los efectos que provocan. En la medida en que estas características y sus efectos tengan un carácter perenne, el régimen deberá mantener una duración indefinida.

Además, hay que examinar si las causas geográficas que entorpecen el desarrollo de estas regiones pueden ser sorteadas a través de las nuevas tecnologías que permiten al ser humano afrontar cada vez mejor los *handicaps* presentados por el medio que le rodea.

Sobre la combinación, es claro que la interacción de estos factores en una misma región provoca mayores problemas que la suma de estos problemas de forma aislada.

²³ Ya que se trata, en todo caso, como se ve fácilmente por encontrarse más allá de la periferia, de antiguas colonias, con independencia de que se puedan considerar ya plenamente integradas en el Estado al que pertenecen.

En opinión de SOBRINO HEREDIA y SOBRIDO PRIETO²⁴, las circunstancias descritas no suponen por sí solas la configuración del régimen especial, sino que necesitan de otra circunstancia objetiva definitoria: la ultraperifericidad. Esta característica puede ser positiva en ciertos aspectos, pero hoy en día redundan sus circunstancias negativas. Esta posición doctrinal redundante en la consideración de la posición geográfica de las regiones, de manera que se considera insuficiente el contexto creado por las características sí mencionadas en el art. 299.2 TCE.

En consonancia con ello, resulta criticable que no se haya incluido en el articulado una característica que, aunque se puede encontrar vinculada con las características reseñadas, tiene una importancia y una autonomía suficiente para su inclusión y es clave en la definición ultraperiférica: nos referimos a su mercado natural.

En efecto, una característica que se da en todas ellas es que su mercado natural de referencia no es el comunitario. Mientras su mercado natural se encuentra en otros continentes, su vinculación política con el continente europeo crea la necesidad de relaciones comerciales con el mismo. Constituye Europea lo que podría denominarse su mercado político. Esta situación puede suponer una oportunidad para las relaciones entre la Unión Europea y Estados de otros continentes, pero a su vez crea problemas de desubicación.

El art. 299.2 TCE se refiere a una situación socio-económica estructural peculiar, cuya causa está en las circunstancias señaladas. Esta situación es la que provoca el régimen diferenciado, pero no puede ser comprendida sin las circunstancias que la motivan. Por ello ha de entenderse a estas circunstancias como justificadoras del régimen. Ahora bien, debe considerarse siempre las características de ultraperiferia en relación con la situación que se provoca, de forma que no basta la presencia de una característica para que se pueda justificar una medida, sino que ésta tiene que repercutir en la situación de las regiones.

La persistencia de la que habla el art. 299.2 TCE se refiere a las circunstancias y no a la situación económica y social. Si esta situación fuera

²⁴ SOBRINO HEREDIA, J. M. y SOBRIDO PRIETO, M.; «Las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*

también persistente, poco sentido tendrían las medidas especiales. Por ello, el objetivo del régimen debe ser atenuar los efectos de las características de ultraperiferia, para ayudar a estas regiones a superar su realidad

Esta situación peculiar de las RUP no es única en el territorio comunitario. Lo que es peculiar son sus causas. Ahí entra en juego el concepto ultraperiférico definido también en el artículo 299.2 TCE, ya que no pueden obtener un tratamiento igual a zonas que presenten el mismo desarrollo económico, por tener unas causas especiales²⁵, de carácter geográfico y climático.

Como ese fundamento, entendemos que puede aplicarse a estas características el concepto de “hechos diferenciales”. El hecho diferencial es un concepto creado en la doctrina constitucionalista española para justificar el desarrollo asimétrico de las Comunidades Autónomas²⁶. Sin entrar en el debate existente en España sobre la utilidad de este concepto²⁷, el mismo es aprovechable para el Derecho Comunitario²⁸.

²⁵ ASÍN CABRERA expresa, literalmente, “La “ultraperiferia” se caracteriza por la permanencia, combinación y acumulación de una serie de desventajas estructurales, en particular la “lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica respecto de un reducido número de productos”, todos ellos factores **que traen por causa** un perjuicio grave en el desarrollo socio-económico de las siguientes regiones: Guadalupe, guayana Francesa, Martinico, la Reunión, las Azores, Madeira y las islas Canarias”. Entendemos, no obstante, que se trata de un error de redacción y que la autora se refería a “que tienen por consecuencia”, pues lo contrario no parece lógico ni entendible. ASÍN CABRERA, M.A.; «La Constitución Europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, pág. 16.

²⁶ LÓPEZ AGUILAR, J.F.; «Constitución, autonomía y hecho diferencial. El Estado autonómico y «el hecho diferencial constitucionalmente relevante», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº2, septiembre-diciembre de 1997, págs. 25 y ss. Para el autor, “hechos diferenciales constitucionalmente relevantes son aquellos de los que pueda predicarse directa o indirectamente una consignación constitucional razonable, de la que quepa colegir un mandato de tutela, una «apuesta» o expresión de la voluntad constitucional de proteger ese hecho”.

²⁷ GARCÍA ROCA, J.; «¿A qué llamamos, en Derecho, hechos diferenciales?», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 11, septiembre- diciembre 2000, págs. 74 y ss.

²⁸ Sobre el concepto de hecho diferencial en las Comunidades Europeas, *vid.* CORRIENTE CÓRDOBA, J.A., «El hecho diferencial regional y su tratamiento en el Derecho Comunitario Europeo», en *Anuario de Derecho Internacional*, nº XVI, 2000, págs. 347 y ss.

3. Historia de la ultraperiferia en las Comunidades Europeas.

La situación histórica de las regiones ultraperiféricas en las Comunidades Europeas no puede estudiarse en su conjunto sino hasta mediados de la década de los 80. Con anterioridad, sólo los departamentos de ultramar franceses eran territorios comunitarios y su situación jurídica presentaba unas características negociadas en el TCE y compartidas con Argelia hasta su independencia de Francia, acaecida en 1962²⁹.

Aquí, de manera breve, haremos referencia a una historia de conjunto de la constatación por parte de las Comunidades Europeas de la necesidad de tratar a las regiones ultraperiféricas de una manera diferenciada, comenzando por el análisis de cómo se integraron cada una de las RUP en las Comunidades Europeas. Ha de tenerse en cuenta que tales regiones se integraron de una forma muy diferenciada, tanto en el tiempo como en el modo³⁰.

3.1. El caso francés.-

Dentro de los distintos territorios de ultramar franceses, se optó por incluir sólo en el territorio a los llamados Departamentos de Ultramar, además de Argelia, situando tanto a los Territorios de Ultramar³¹ como a las dos colectividades locales³² y a las diversas islas e islotes³³ fuera del territorio comunitario, aunque con la consideración de territorios y países de ultramar, a efectos comunitarios.

Hay que diferenciar, pues, cuando se habla de ultramar desde una perspectiva comunitaria o desde una perspectiva constitucional francesa. La

²⁹ El artículo 227, párrafo 2, del Tratado de Roma preveía disposiciones específicas para los DOM y Argelia, estableciendo que la CEE “vela por el desarrollo económico y social de estas regiones”.

³⁰ Así, ASÍN CABRERA, M.A.; “La Constitución europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas”, *op. cit.*, pág. 10.

³¹ Los Territorios de ultramar (TOM) están constituidos por la Polinesia francesa, Nueva Caledonia, las islas Wallis y Futuna, las tierras australes y antárticas.

³² Estas colectividades no encuentran recogido su estatuto en la constitución francesa, sino que han sido creadas por la ley, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 72 constitucional. Se trata de Mayotte y Saint-Pierre et Miquelon.

³³ Se trata de las islas de Tromelin, Europa, Bassas-da-India, Gloriosas y Juan de Nova y el islote de Clipperton.

definición comunitaria de ultramar tiene como referencia el artículo 299.2 del TCE, señalando de tal consideración a territorios vinculados a Estados miembros, pero que no han sido englobados en el territorio comunitario. En cambio, desde la perspectiva de la constitución francesa, ultramar es una calificación que se utiliza para aquellos territorios franceses que no se encuentran en territorio continental europeo³⁴.

De esa forma, los Departamentos de ultramar son ultramar desde la perspectiva constitucional francesa, pero no desde la perspectiva comunitaria, ya que son considerados territorio comunitario. Aunque, si bien es cierto, es territorio comunitario con un calificativo especial, el de la ultraperiféricidad, que le otorga, como hemos visto, un estatuto jurídico especial.

Su inclusión como territorio comunitario no dio lugar a la idea sistemática de una figura que mereciera un trato específico, como conjunto unitario. Si bien es cierto que existía la idea de un tratamiento especial, esto era ambiguo y las medidas tomadas para ello eran aisladas. No se mencionaba la necesidad de una política específica³⁵.

Desde su inclusión en el territorio comunitario, se tenía claro que en los DOM se aplicarían todas las políticas comunitarias, pero se daba un plazo de dos años para la toma de medidas especiales de cara a la aplicación de determinadas políticas. El paso de ese plazo suponía la necesidad de aplicación

³⁴ Sobre la diferencia de ordenamientos jurídicos se puede traer a colación la reclamación efectuada al Consejo constitucional francés por un elector francés (M. Nicolo), en el que argüía que los ciudadanos residentes en los TOM no deberían tener derecho de sufragio en las elecciones al Parlamento europeo, ya que no son residentes en territorio comunitario. Sin embargo, el *Conseil Constitutionnel* denegó la petición al considerar que tal sistema no era contrario al Tratado de Roma (Decisión de 20 de octubre de 1989). En opinión de LUCHAIRE, ello se debe a que la República Francesa es una unidad indivisible, de forma que es la República quien está representada en el Parlamento europeo y no cada uno de sus territorios. LUCHAIRE, F.; *Le statut constitutionnel de la France d'outre-mer, op. cit.*, págs. 47-48. En efecto, cada Estado miembro tiene la capacidad de establecer el sistema de elección de los representantes en el Parlamento Europeo. Sin embargo, se puede objetar que esta visión estataliza el Parlamento, institución comunitaria nacida con vocación de hacer partícipes a los ciudadanos de la actividad comunitaria.

³⁵ Simplemente se hacía constar la necesidad de buscar soluciones al problema del régimen aplicable a los productos competencia del Tratado CEEA en un Protocolo del Tratado de la Comunidad Económica Europea, señalando que las soluciones se adaptarían en el plazo más breve posible y con colaboración recíproca. GONZÁLEZ LAÍNEZ señala la causa de esto en que sólo Francia e Italia, de los países fundadores, poseía islas y se encontraba en un momento de tensión política por las aspiraciones independentistas de Córcega. GONZÁLEZ LAÍNEZ, C.; *Las regiones ultraperiféricas de la UE...*, *op. cit.*, págs. 6-7.

de las políticas, con o sin medidas especiales, lo que no obstaba a que las medidas fueran tomadas más adelante³⁶. Se establecían dos etapas de integración: en una primera se aplicaría ciertas políticas desde el principio. En la segunda etapa, se debía modular el resto de políticas en el plazo indicado³⁷.

Esta idea va cambiando paulatinamente, ya en la década de los años 70, cuando la ampliación de las Comunidades Europeas da un mayor peso al territorio insular y obliga a considerar sus características. En ese proceso, la necesidad de dotar de un estatuto diferenciado a ciertas regiones se fortalece en 1986, debido a un doble proceso:

1) La entrada de España y Portugal motivó que las Comunidades Europeas plantearan la adhesión de Canarias, Madeira y Azores al régimen diferenciado del que ya disfrutaban los departamentos franceses.

2) El Acta Única Europea establecía el mercado interior e introducía el principio de cohesión económica y social, provocando un paulatino aumento de la preocupación comunitaria hacia estas regiones³⁸.

3.2. La adhesión española.-

España entró a formar parte de las Comunidades Europeas en 1986, tras el acuerdo de adhesión firmado en 1985. Las repercusiones para el archipiélago de la entrada en las Comunidades Europeas se habían puesto de manifiesto desde el inicio del proceso de Adhesión española. Así, ya en 1979, se creó un grupo mixto Estado-Comunidad Autónoma para estudiar las condiciones de integración canaria³⁹.

³⁶ Sentencia TJCE de 10 de octubre de 1978, Asunto 148/77, *Hansen*.

³⁷ ASÍN CABRERA, M. A.; «La Constitución europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, pág. 10.

³⁸ *Vid.* GUILLAUMIN, P.; «El concepto de ultraperiferia», *op. cit.*

³⁹ BURGOS, P.; «Les îles canaries et les communautés européennes», en *Revue du Marché Commun*, nº 302, Décembre 1986. El artículo recoge las distintas opciones que se barajaron para la integración de Canarias en las Comunidades y las respuestas de la Comisión y el Consejo. Según el autor, España comenzó el debate con una posición defensiva, que abandonó posteriormente, ya que la opción final coincide con la presentada por el Consejo.

El artículo 25 del Acta de Adhesión integraba a Canarias, Ceuta y Melilla en el territorio comunitario, previendo una serie de excepciones, que se plasmarían especialmente en el Protocolo 2 del Acta de Adhesión⁴⁰. El punto 3 del artículo 25 excluía de esta integración la política agraria común, aunque se estipulaba la posibilidad de ejecutar disposiciones socioestructurales en materia agraria en Canarias. Para la integración aduanera, se remitía a una decisión del Consejo, para lo cual se reconocía la iniciativa española y se exigía propuesta de la Comisión. El mismo procedimiento se requería para decidir las medidas adecuadas para la aplicación del resto del territorio comunitario en estas zonas.

En el Protocolo 2 del Acta se reconoció el carácter especial de la integración del archipiélago canario en el territorio comunitario, aunque sin que se definiera aún su carácter ultraperiférico y sin diferenciarlo del régimen de Ceuta y Melilla. El protocolo citado marcaba un período de semi-integración que finalizaría en 1991, con la integración plena de Canarias a todas las políticas comunitarias.

Este régimen varió radicalmente a partir de la solicitud del Gobierno español en marzo de 1990 de modificar el régimen de integración canaria en las Comunidades Europeas. Ello motivó el Reglamento 1911/91⁴¹, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las Islas Canarias.

En palabras de MANRIQUE DE LARA PEÑATE, «Canarias pasó de una integración meramente política en la CEE a una integración total en los pilares fundamentales del edificio europeo. Hasta ahora las múltiples excepciones a la aplicación de las políticas comunitarias formulaban una integración del archipiélago meramente simbólica»⁴².

Es de destacar como Ceuta y Melilla, que habían seguido un régimen similar al canario durante la adhesión, se desligaron del destino del archipiélago conforme se fue configurando el concepto de ultraperiferia, a los pocos años de

⁴⁰ Artículo 25.2 del Acta de Adhesión.

⁴¹ Reglamento 1911/91, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las islas Canarias, DO L 171, de 29 de junio de 1991, págs.1-4.

⁴² MANRIQUE DE LARA PEÑATE, C.; «El nuevo marco de adhesión de Canarias a la CEE», en *Papeles de Economía*, nº 51, 1992, pág 1.

la adhesión. La razón de esto debe encontrarse, con toda probabilidad, en la circunstancia lejanía, pues el resto de circunstancias definidas aparecían, incluida la insularidad, según la jurisprudencia comunitaria.

3.3. La adhesión portuguesa.-

La adhesión de Portugal a las Comunidades Europeas se produjo junto a la española a través del Tratado de 12 de junio de 1985, de Adhesión de España y Portugal.

Pese a tener un estatuto específico dentro de Portugal, no se estableció un régimen especial de integración para Madeira y Azores, como si ocurrió con los departamentos franceses de ultramar y con las islas Canarias. Se integraron plenamente desde el primer momento.

Ahora bien, lo anterior no obsta para reconocer que existían disposiciones a lo largo del Acta de Adhesión que presentaban especialidades para las regiones autónomas, como puede ser el mantenimiento de zonas francas o la posibilidad de establecer tipos impositivos reducidos para la importación⁴³. Aunque diseminadas por todo el texto, estas especialidades permitían entrever las mismas características que conducirían a la configuración de la ultraperiferia.

Por otra parte, la Declaración Segunda Aneja al Acta Final se intitulaba «Declaración común sobre el desarrollo económico y social de las regiones autónomas de Azores y Madeira» y mostraba la preocupación portuguesa porque se reconociera esta realidad regional.

3.4.El avance hacia un status común.-

Pronto se fue comprendiendo que el nuevo contexto requería algo más que la toma de ciertas medidas particulares en atención a estas regiones⁴⁴.

⁴³ Anexo I del Tratado de Adhesión, referido a la lista del art. 26 del Acta. *Vid.* ASÍN CABRERA, M.A.; *Islas y Archipiélagos en las Comunidades Europeas*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 106-115.

⁴⁴ En palabras de GONZÁLEZ LÁINEZ, “las decisiones iniciales sobre los modelos de integración de estas regiones, como no aplicar algunas partes del Tratado en el caso de Canarias o establecer derogaciones al derecho derivado y medidas específicas en el de Azores y Madeira, rápidamente se

En 1986, la Comisión Europea creó el Grupo Interservicios, para ocuparse de los territorios no europeos⁴⁵. Coordina, bajo la autoridad del Presidente de la Comisión, las actuaciones a favor de las regiones ultraperiféricas, así como contacta con las autoridades nacionales y regionales, para la debida coordinación. De su primer informe en 1987 se obtienen las líneas que definirán a los POSEI⁴⁶, programas de medidas especiales a tomar con respecto a las regiones ultraperiféricas. Este informe afirma también la responsabilidad de las Comunidades Europeas con respecto a los territorios integrados (esto es, las regiones ultraperiféricas).

Con esta afirmación, se estaba consolidando un grupo con unas necesidades específicas, centrándose la actuación comunitaria en “los trabajos sobre la OCM del plátano, la definición de los programas POSEI y la amplia conservación de regímenes fiscales específicos”, como marco de una acción global⁴⁷. De esta acción global, son característicos los programas POSEI.

En 1992, el Tratado de Maastrich incluirá una declaración, la nº 26 que, por primera vez, hace referencia jurídica al término “ultraperiférico”⁴⁸. Tal fue el primer paso para la “constitucionalización” del régimen, necesario para integrar y reforzar las políticas dirigidas a estas regiones.

En 1996, el Tratado de Amsterdam incluyó el artículo 299.2 TCE. En la actualidad, el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa –en

mostrarán inadecuadas para alcanzar los objetivos de desarrollo económico y social, dado que se requería mayor flexibilidad para sus situaciones específicas». GONZÁLEZ LÁINEZ, C.; *Las regiones ultraperiféricas...*; *op. cit.*, pág. 8.

⁴⁵ En un principio, su objetivo era la creación de un marco adecuado para la aplicación de las políticas comunes a las DOM, pero se aplicó a Madeira, Azores y Canarias desde la incorporación a las Comunidades de España y Portugal.

⁴⁶ Programas de opciones específicas para la lejanía y la insularidad (Siglas tomadas del francés: *Programme d’Options Spécifique à l’Éloignement et l’Insularité*).

⁴⁷ *Vid.* GUILLAUMIN, P.; «El concepto de ultraperiferia», en *Seminario de indicadores...*, *op. cit.*

⁴⁸ Texto de la Declaración nº 26 anexa al Tratado de Maastrich: “La Conferencia reconoce que las regiones ultraperiféricas (Departamentos franceses de Ultramar, Azores, Madeira y las islas Canarias) padecen un importante atraso estructural agravado por diversos fenómenos (gran lejanía, insularidad, escasa superficie, relieve y clima difíciles, dependencia económica respecto de algunos productos) cuya constancia y acumulación perjudican gravemente a su desarrollo económico y social”.

adelante, TECE-, pendiente de ratificación por varios Estados, recoge, en su artículo III-330⁴⁹, el régimen de las regiones ultraperiféricas.

A la espera de conocer el futuro del TECE, el art. 299.2 TCE parece un paso definitivo sobre ultraperiferia, ya que se establece un régimen integrado, justificado, modulado y limitado por este precepto. La justificación queda establecida en las circunstancias del régimen, la modulación se realiza mediante el régimen de mayoría cualificada y la limitación se produce con la coherencia e integridad del ordenamiento comunitario⁵⁰.

4. Status nacional de las regiones ultraperiféricas.-

La organización territorial de cada uno de los Estados implicados es diversa, lo que conlleva la propia diversificación del *status* político y del grado de autonomía de cada una de las regiones con respecto al Estado en el que se encuentra integrada. Tal realidad motiva que debamos diferenciar a las regiones según el Estado para la exposición de su situación nacional.

Esta descripción de la situación nacional debe servir a la hora de comprender el desarrollo de los regímenes fiscales especiales, en especial en relación al principio de subsidiariedad, pues si bien éste determinará si la

⁴⁹ Art. III-330 TECE: “Teniendo en cuenta la situación social, estructural y económica de los departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y gran dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, a propuesta de la Comisión, adopta reglamentos y decisiones europeas, leyes y leyes marco, dirigidas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de la Constitución en estas regiones, incluidas las políticas comunes. Decide previa consulta al Parlamento Europeo.

Las medidas contempladas en el primer párrafo comprenden en particular las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas de los ámbitos agrícola y pesquero, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas de Estado y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales de la Unión.

El Consejo adopta las medidas contempladas en el primer párrafo teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las regiones ultraperiféricas, sin perjudicar la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, incluido el mercado interior y las políticas comunes”.

⁵⁰ SOBRINO HEREDIA, J.M. y SOBRIDO PRIETO, M.; «Las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, pág. 27.

actuación debe ser comunitaria o estatal, las líneas a continuación desarrolladas permitirán ver, en caso de que la competencia sea nacional, en que nivel se desarrolla ésta.

4.1. *Los departamentos franceses de ultramar(DOM⁵¹).*

Francia es un Estado muy centralizado, aunque con cierta descentralización administrativa⁵². Sin embargo, como excepción a este centralismo general, se concede cierta autonomía a las regiones que pueden ser consideradas como "coloniales", esto es, a las regiones que se encuentran más allá del territorio metropolitano, compuesto por la Francia continental y Córcega.

La descentralización de estas regiones ha sufrido una profunda reforma el 28 de marzo de 2003⁵³, que ha transformado la capacidad autonormativa de los departamentos de ultramar.

De entrada, se ha producido una reconsideración de la subdivisión de entidades territoriales. Mientras que el anterior artículo 72 hablaba de territorios de ultramar, departamentos de ultramar y municipios, el actual artículo 72.1 añade a estos las regiones y las colectividades de estatuto particular⁵⁴.

⁵¹ Siglas en francés, por *Départements d'outre-mer*.

⁵² De hecho, la Ley constitucional nº2003-276, de 28 de marzo, relativa a la organización descentralizada de la República, añadió al artículo 1 de la Constitución lo siguiente: «Su organización es descentralizada».

⁵³ JORF, 29 mars 2003, págs. 5568-5570.

⁵⁴ Art. 72.1:

«Les collectivités territoriales de la République sont les communes, les départements, les régions, les collectivités à statut particulier et les collectivités d'outre-mer régies par l'article 74. Toute autre collectivité territoriale est créée par la loi, le cas échéant en lieu et place d'une ou de plusieurs collectivités mentionnées au présent alinéa.

Les collectivités territoriales ont vocation à prendre les décisions pour l'ensemble des compétences qui peuvent le mieux être mises en oeuvre à leur échelon.

Dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences.

Dans les conditions prévues par la loi organique, et sauf lorsque sont en cause les conditions essentielles d'exercice d'une liberté publique ou d'un droit constitutionnellement garanti, les collectivités territoriales ou leurs groupements peuvent, lorsque, selon le cas, la loi ou le

Por lo que respecta a las RUP francesas, son los cuatro departamentos de ultramar existentes en la anterior configuración constitucional y que se mantienen regulados en el art. 73, aunque ahora con una mayor posibilidad de autonomía. Constituyen cuatro regiones de carácter colonial⁵⁵, tres islas (Guadalupe, Martinica y Reunión) y una región del continente americano (Guayana)⁵⁶.

Los departamentos franceses de ultramar han tenido un régimen legislativo diverso al territorio continental francés hasta 1946, año en que la nueva Constitución asimiló su régimen legislativo, permitiendo adaptaciones para sus específicas características. Así fue ratificado por la actual Constitución de 1958, en su artículo 73 original.

La constitución de 1946 hablaba de régimen legislativo estatal aplicado a los departamentos, abriendo la posibilidad de que la propia ley planteara excepciones. La Constitución de 1958 cambia esta opción por la de la posibilidad de establecer medidas de adaptación necesarias en atención a la situación particular. Se produce un reconocimiento a la situación especial de estas regiones y se expone de forma más nítida la opción por aplicar el ordenamiento francés de forma que se tenga en cuenta tales particularidades.

Desde ahí, la adaptación de la legislación va dejando de ser excepcional. Sin embargo, se traduce prácticamente en una situación de administración

règlement l'a prévu, déroger, à titre expérimental et pour un objet et une durée limités, aux dispositions législatives ou réglementaires qui régissent l'exercice de leurs compétences.

Aucune collectivité territoriale ne peut exercer une tutelle sur une autre. Cependant, lorsque l'exercice d'une compétence nécessite le concours de plusieurs collectivités territoriales, la loi peut autoriser l'une d'entre elles ou un de leurs groupements à organiser les modalités de leur action commune.

Dans les collectivités territoriales de la République, le représentant de l'Etat, représentant de chacun des membres du Gouvernement, a la charge des intérêts nationaux, du contrôle administratif et du respect des lois”.

⁵⁵ Se trata de las regiones coloniales más antiguas de Francia, conquistadas durante el Antiguo Régimen.

⁵⁶ Para una visión histórica de la pertenencia de estos territorios a Francia, así como de los otros territorios de ultramar franceses, puede verse LUCHAIRE, F.; *Le statut constitutionnel de la France d'outre-mer*, op. cit.

especial del territorio, de forma que las particularidades justificantes de medidas de excepción se atenúan ante el principio de identidad legislativa⁵⁷.

De hecho, el Consejo constitucional francés reiteradamente ha señalado que el estatuto jurídico de los departamentos de ultramar es el mismo que el del resto de departamentos, por más que puedan aplicarse especialidades. Con ello, manifiesta que los departamentos de ultramar no son una específica situación jurídica, sino que son departamentos como los demás, sólo que con la especialidad de su situación geográfica⁵⁸.

Este régimen legislativo ha influido claramente en el Derecho Comunitario, en especial en la redacción del art. 299.2 TCE, ya que el régimen legislativo es similar: una legislación común para el continente y para estos territorios, pero con la posibilidad de excepcionar este régimen común⁵⁹. Hay que recordar que el régimen especializado de las regiones ultraperiféricas nació para atender a los departamentos franceses de ultramar, antes de la incorporación española y portuguesa a las Comunidades Europeas.

Ahora bien, frente a esta posición unitaria, la reforma de 2003 ha abierto la posibilidad a un régimen más autónomo. El artículo 72.1 les reconoce expresamente poder reglamentario, así como la posibilidad de derogar las disposiciones estatales. Esta posibilidad se encuentra limitada temporalmente y debe tener una vocación experimental.

El artículo 73⁶⁰ establece el régimen específico de los departamentos de ultramar, régimen que puede variarse hacia el régimen del artículo 74 en las condiciones del artículo 72.4⁶¹.

⁵⁷ FABERON, J. Y.; «La France et son outre-mer: un même droit ou un droit différent?»; en *L'outre-mer*, monográfico de la serie POUVOIRS, nº 113, 2005, pág. 9.

⁵⁸ *Décision du Conseil constitutionnel du 2 décembre 1982*.

⁵⁹ FABERON señala que la toma en consideración de las particularidades territoriales son también punto de inspiración de las disposiciones europeas referidas a los territorios comunitarios ultramarinos. FABERON, J. Y.; «La France et son outre-mer:...», *op. cit.*, pág. 9.

⁶⁰ Art. 73:

“Dans les départements et les régions d'outre-mer, les lois et règlements sont applicables de plein droit. Ils peuvent faire l'objet d'adaptations tenant aux caractéristiques et contraintes particulières de ces collectivités.

Lo primero que se ha de destacar es que la entidad de los departamentos de ultramar parece bifurcarse, pues, con referencia al mismo territorio, aparecen ahora dos figuras: los departamentos de ultramar, por un lado, y las regiones de ultramar, por otro⁶².

Siendo una cuestión principalmente de organización administrativa, se plantean tres hipótesis sobre la reforma⁶³: la primera optaría por el mantenimiento del Estado actual; la segunda mantendría ambas organizaciones, pero con una asamblea deliberante única, configurándose como

Ces adaptations peuvent être décidées par ces collectivités dans les matières où s'exercent leurs compétences et si elles y ont été habilitées par la loi.

Par dérogation au premier alinéa et pour tenir compte de leurs spécificités, les collectivités régies par le présent article peuvent être habilitées par la loi à fixer elles-mêmes les règles applicables sur leur territoire, dans un nombre limité de matières pouvant relever du domaine de la loi.

Ces règles ne peuvent porter sur la nationalité, les droits civiques, les garanties des libertés publiques, l'état et la capacité des personnes, l'organisation de la justice, le droit pénal, la procédure pénale, la politique étrangère, la défense, la sécurité et l'ordre publics, la monnaie, le crédit et les changes, ainsi que le droit électoral. Cette énumération pourra être précisée et complétée par une loi organique.

La disposition prévue aux deux précédents alinéas n'est pas applicable au département et à la région de La Réunion.

Les habilitations prévues aux deuxième et troisième alinéas sont décidées, à la demande de la collectivité concernée, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique. Elles ne peuvent intervenir lorsque sont en cause les conditions essentielles d'exercice d'une liberté publique ou d'un droit constitutionnellement garanti.

La création par la loi d'une collectivité se substituant à un département et une région d'outre-mer ou l'institution d'une assemblée délibérante unique pour ces deux collectivités ne peut intervenir sans qu'ait été recueilli, selon les formes prévues au second alinéa de l'article 72-4, le consentement des électeurs inscrits dans le ressort de ces collectivités”.

⁶¹ Art. 72.4:

“Aucun changement, pour tout ou partie de l'une des collectivités mentionnées au deuxième alinéa de l'article 72-3, de l'un vers l'autre des régimes prévus par les articles 73 et 74, ne peut intervenir sans que le consentement des électeurs de la collectivité ou de la partie de collectivité intéressée ait été préalablement recueilli dans les conditions prévues à l'alinéa suivant. Ce changement de régime est décidé par une loi organique”.

⁶² Las regiones tienen un carácter más amplio que los departamentos. Sin embargo, en el caso de los DOM, departamento y región coinciden territorialmente, lo que ha llevado a buscar nuevos acrónimos como DROM (Usado por BLEROT, L.; «Les départements et régions d'outre-mer: un statut á la carte», en *L'outre-mer*, monográfico de la serie POUVOIRS, nº 113, 2005, pág. 57). En el caso de los departamentos de ultramar, las competencias de las regiones se encuentran reguladas en la Ley 84-747, de 2 de agosto de 1984.

⁶³ BLEROT, L.; «Les départements...», *op. cit.*, pág. 69.

una colectividad departamental y regional; y la tercera hipótesis conllevaría la sustitución del departamento y la región por una colectividad única⁶⁴.

Refiriéndonos al régimen legislativo, hay que anotar que se ha producido un cambio profundo con respecto al régimen anterior, encaminando a los departamentos de ultramar a una mayor autonomía. La Constitución da lugar así a un ordenamiento jurídico donde pueden confluír dos niveles de fuentes: la fuente estatal y la fuente regional o departamental, lo que refleja simultáneamente una situación de identidad francesa y de diferenciación con respecto a la metrópoli⁶⁵.

En efecto, en primer lugar, el art. 73 recuerda la plena aplicabilidad de la ley estatal a estas regiones. No obstante, admite dos posibilidades de variación: de un lado, la adaptación de la normativa y, de otro lado, la sustitución de la normativa por otra emanada de los entes territoriales. A lo dicho se ha de añadir la posibilidad del párrafo 4 del artículo 72 de derogar la ley estatal, aunque de manera experimental y de forma limitada en el tiempo.

De lo expuesto se deduce, como destaca DIÉMERT⁶⁶, que la regla general es la aplicación de la ley estatal en los departamentos de ultramar, por lo que es necesario una norma que o bien adapte o bien sustituya esa ley⁶⁷.

Ante la reciente reforma constitucional, queda por establecer cuál será el camino de cada departamento de ultramar⁶⁸, en atención a las posibilidades

⁶⁴ Para BLÉRIOT esto no podría suceder en el caso de La Reunión, por su reconocimiento constitucional en el artículo 73, párr. 5. BLÉRIOT, L.; «Les départements...», *op. cit.*, pág. 69. No obstante, cabe otra interpretación, que sostenemos: el párrafo 5 sólo se refiere a la capacidad normativa de estas regiones. Así también, MÉLIN-SOUCRAMANIEN, F.; «La Reunion dans la Constitution», en MAESTRI, E. (dir); *La Décentralisation: histoire, bilans et évolutions*, L'Harmattan, 2003, pág. 356.

⁶⁵ FABERON, J. Y.; «La France et son outre-mer...», *op. cit.*, págs 5 y ss. Para el autor, el sistema supone una combinación de principios de pertenencia y principios de diferenciación.

⁶⁶ DIÉMERT, S.; «Le droit de l'outre-mer», en *L'outre-mer*, monográfico de la serie POUVOIRS, nº 113, 2005, págs. 112-114.

⁶⁷ En el caso de adaptación, el Consejo constitucional ha exigido la existencia de características e inconvenientes particulares, que deben ser tenidos en cuenta por el legislador. *Décision du 12 août 2004* (2004-503).

⁶⁸ BLÉRIOT habla de un “estatuto a la carta”, de manera que pueden decidir si desean establecer su organización administrativa o decidir sobre el derecho estatal que le es aplicable. BLÉRIOT, L.; «Les départements et régions d'outre-mer...», *op. cit.*, pág. 57.

que le brinda la Constitución Francesa. Lo interesante, para este trabajo, es poder determinar si esto afecta a la aplicación del Derecho Comunitario y al régimen especial de ultraperiferia. Es claro que los cuatro departamentos mantendrán, salvo reforma del TCE en contrario, su estatuto como regiones ultraperiféricas. Ahora bien, quién será el competente para ejecutar ese Derecho Comunitario en el territorio es una cuestión que va a depender de la configuración definitiva que adopte cada región.

4.2. Madeira y Azores.-

Portugal es, como Francia, un Estado centralizado. Pero al igual que en el caso anterior, concede una cierta autonomía a sus dos regiones ultramarinas.

El artículo 6 de la Constitución Portuguesa define la unidad del territorio nacional, pero establece, a continuación, la existencia de una autonomía jurídico-política para las regiones de Madeira y Azores, a las que califica de "autónomas"⁶⁹ con carácter de exclusividad.

El Título VII (arts. 225-234) está dedicado al régimen jurídico-político de estas regiones autónomas. Fundamenta sus especialidades en sus características, además de en su aspiración histórica de autonomía. No se diferencia el régimen jurídico-constitucional entre ellas, por lo que comparten la misma base.

El mismo artículo 6 define, para el caso de regionalidad insular, el principio de subsidiariedad, para lo cual dota a estas regiones de estatutos político-administrativos y de órganos de gobierno.

El art. 227 de la Constitución Portuguesa define las competencias de estas regiones, debiendo destacar que no se trata de un sistema competencial cerrado, al menos por lo que corresponde a las competencias legislativas, ya que se señala al Estatuto de cada región como el definidor de las competencias legislativas asumidas. Sólo se excluyen aquellas competencias que están

⁶⁹ Para el desarrollo de su autonomía, las regiones autónomas disponen de decretos legislativos, exclusivos del ámbito regional (art. 112 de la Constitución Portuguesa).

CAPÍTULO PRIMERO: LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN LA UNIÓN EUROPEA

reservadas, de manera exclusiva, a los órganos estatales. Se admite, por tanto, la asunción de competencias de desarrollo de aquellas competencias estatales que no sean exclusivas. Destaca, así, la competencia para dictar normas fiscales, especialmente para adaptar el sistema fiscal estatal a las peculiaridades de estas regiones⁷⁰.

Como órganos políticos, se crean un Representante ante el Gobierno central, elegido por el Presidente de la República o por el Gobierno (art. 230), así como una Asamblea Legislativa y un Gobierno Regional (Art. 231). El Representante ante el Gobierno central tiene derecho de veto de manera fundamentada (Art. 233.2), veto que obliga a modificar la norma o reafirmarla con el voto de dos tercios del parlamento.

El acto normativo previsto para el desarrollo de las competencias regionales es el decreto legislativo (art. 112), que se desarrolla mediante decretos reglamentarios (art. 233.1).

El Estatuto autónomo de Madeira se contiene en la *Lei n.º 130/99, de 21 de Agosto, Primeira revisao do Estatuto Político-Administrativo da Regiao Autónoma da Madeira*, mientras que el Estatuto de Azores se recoge en la *Lei n.º 9/87, de 26 de Março, del Estatuto Político-Administrativo da Regiao Autónoma dos Açores, modificada por la Lei n.º 61/98, de 27 de Agosto*⁷¹.

Destaca de su contenido la elaboración de protocolos de interés común en materias, entre otras, de participación de Portugal en la Unión Europea⁷². En

⁷⁰ Portugal asume, en su Constitución, el deber de promoción de estas regiones y de corrección de las desigualdades que surgen de la “insularidad”, así como la de su integración en otros espacios económicos (art. 81.e). Esto último supone un doble deber: de un lado, la integración de Portugal en la Unión Europea debe tener para estas regiones un régimen especial que implique su integración y, de otro lado, Portugal ha de velar por la existencia de acuerdos, especialmente de tipo económico y comercial, con aquellos Estados y regiones que puedan formar el “mercado natural” de estas. Otros artículos de la Constitución Portuguesa en los que son mencionadas las regiones autónomas son: art. 92.2 (composición del Conselho Económico e Social), 113 (sufragio universal); 115.7 (referendum); 119 (publicidad de los actos), 133 (competencias del Presidente de la República); 142 y 145 (composición y competencia del Consejo de Estado); 161, 164, 170 y 178.7 (Competencia y funcionamiento de la Asamblea de la República); 214.4 (Tribunal de Cuentas); 223.2.g (Competencia del Tribunal Constitucional)

⁷¹ En la actualidad se está preparando una reforma del Estatuto de Azores. Pueden verse los trabajos preparatorios en <http://www.alra.pt/comissao.html>.

⁷² Arts. 93 y 94 del Estatuto de Madeira; arts. 82 y 83 del Estatuto de Azores.

el Estatuto de Madeira hay que señalar también el principio de subsidiariedad, que, salvo en las competencias exclusivas del Estado, otorga competencias a la administración más cercana al ciudadano⁷³.

Además, en el caso de Madeira, se dedica un artículo al reconocimiento de la situación ultraperiférica. Por la primacía del Derecho Comunitario, debe entenderse que este artículo establece la necesidad de que el Estado desarrolle un programa estable de ayuda a las regiones de Madeira y Azores, en acción complementaria de las Comunidades Europeas. Sin embargo, en nada afecta a estas últimas. Para el caso de Azores, no se habla de ultraperiferia, pero se obliga al Estado a distribuir los fondos procedentes de la Unión Europea⁷⁴.

4.3. Islas Canarias.-

El carácter regional de la organización de España hace que la situación de las Islas Canarias no sea diferente a la de otras regiones españolas, al menos en cuanto a su configuración como ente público. Es una Comunidad Autónoma como las otras dieciséis, con un alto grado de autonomía derivado de la descentralización por la que opta la Constitución Española y del desarrollo del régimen de comunidades autónomas.

Sin embargo, Canarias siempre ha presentado especificidades, particularmente en su fiscalidad. Si bien es cierto que no puede hablarse de sistema fiscal en España hasta el siglo XIX, Canarias siempre se ha caracterizado por una baja fiscalidad encaminada al desarrollo de las islas y a la compensación de los costes que su situación geográfica implica.

La regionalización de España llevada a cabo por la Constitución de 1978 ha igualado, en nivel de autonomía, a Canarias con las otras regiones: dispone de autonomía para el desarrollo de sus competencias, recogidas en su Estatuto de Autonomía. Pero, además, se ha mantenido la diferencia histórica del archipiélago, al reconocerse su régimen fiscal especial por primera vez en un

⁷³ Art. 11 Estatuto de Madeira

⁷⁴ Art. 104 del Estatuto de Madeira y 100 del Estatuto de Madeira.

texto constitucional⁷⁵, así como la necesidad de contar con las autoridades isleñas para su modificación.

La determinación de los órganos de autogobierno, así como de sus competencias y de su funcionamiento, de acuerdo con los principios constitucionales, se realiza a través del Estatuto de Autonomía de la región, aprobado por Ley Orgánica 10/1982⁷⁶.

El artículo 2 del Estatuto de Autonomía reconoce la condición de región ultraperiférica de Canarias, obligando al Estado a modular sus políticas en atención a las características propias de la ultraperiferia. No se intenta dar con ello un concepto propio e independiente de región ultraperiférica, sino establecer una obligación del Estado que complemente lo establecido en el art. 299.2 TCE, cuando se trate de competencia exclusiva del Estado.

Tras la reforma de 1996, el Estatuto ha recogido en sus artículos 37 y 38 la nueva situación de Canarias como región ultraperiférica, permitiendo al Gobierno canario participar en el seno de las delegaciones españolas ante los organismos comunitarios en aquellas cuestiones que sean de su interés⁷⁷.

En la actualidad, está prevista una reforma del Estatuto ya aprobada por el Parlamento regional y pendiente de ratificación por las Cortes Generales españolas⁷⁸.

⁷⁵ Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española de 1978: “La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”. El Consejo Consultivo canario, en su Dictamen nº9/1990, de 28 de septiembre, entendió que esta protección constitucional no significa la inmutabilidad del régimen, sino que este debe adaptarse a las circunstancias históricas, garantizando, en todo caso, la no aplicación de tipos impositivos superiores a los aplicados en el resto del Estado. Vid. NÚÑEZ PÉREZ, G.G.; *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996, págs. 22 y ss.

⁷⁶ El Estatuto de Autonomía de Canarias experimentó una intensa reforma a través de la LO 4/1996, de 30 de diciembre, reforma que se realizó con la idea de adaptar el marco estatutario canario a la nueva realidad ultraperiférica, además de principios que consideren su realidad archipelágica. Así, en Ponencia del Presidente del Gobierno canario en el Debate General sobre el estado de la nacionalidad canaria (Diario de sesiones del Parlamento de Canarias n.56, 2005).

⁷⁷ Vid. TRUJILLO, G.; «La reforma del Estatuto de Canarias: caracterización general», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº2, septiembre-diciembre 1997, pág. 158.

⁷⁸ Puede hacerse un seguimiento en <http://www.gobcan.es/nuevoestatuto/index.aspx>.

5. Exclusión de otras regiones con características especiales.-

El conjunto de las regiones ultraperiféricas se delimita por una decisión política, como única forma de explicar la exclusión de ciertas regiones. Como anteriormente se señaló, la exclusión puede ser una exclusión jurídica de la UE o una exclusión pese a la integración territorial en la UE. Hay regiones en las que sólo se aplica una parte del ordenamiento comunitario. Por esto, se ha optado por considerar regiones excluidas jurídicamente aquellas en las que la regla general es la inaplicación del ordenamiento comunitario, mientras que se consideran regiones integradas aquellas en las que la regla general es la aplicación del ordenamiento comunitario, por más se presenten especialidades.

5.1. Exclusión jurídica de la UE.

· **Los países y territorios de ultramar (PTUM)**⁷⁹.- Son una serie de territorios y países no europeos que mantienen relaciones especiales con Dinamarca, Francia, Países Bajos y Reino Unido. Para el caso francés, se trata de los territorios de ultramar, que presentan un régimen diferenciado a

⁷⁹ Pese a no ser territorio comunitario, su relación con la Comunidad Europea se encuentra regulada en el artículo 182 TCE, cuyo tenor literal es el que sigue:

« Los Estados miembros convienen en asociar a la Comunidad los países y territorios no europeos que mantienen relaciones especiales con Dinamarca, Francia, Países Bajos y Reino Unido. Dichos países y territorios, que en lo sucesivo se denominarán «países y territorios», se enumeran en la lista que constituye el anexo II del presente Tratado.

El fin de la asociación será la promoción del desarrollo económico y social de los países y territorios, así como el establecimiento de estrechas relaciones económicas entre éstos y la Comunidad en su conjunto.

De conformidad con los principios enunciados en el preámbulo del presente Tratado, la asociación deberá, en primer lugar, contribuir a favorecer los intereses de los habitantes de dichos países y territorios y su propiedad, de modo que puedan alcanzar el desarrollo económico, social y cultural al que aspiran».

Los artículos 183 a 188 TCE regulan los términos de la asociación, destacando la inexistencia de derechos aduaneros con la Unión Europea

El Anexo II TCE da la lista de países y territorios de ultramar. Estos son: Groenlandia, Nueva Caledonia y sus dependencias, Polinesia francesa, tierras australes y antárticas francesas, islas Wallis y Futuna, Mayotte, San Pedro y Miquelón, Aruba, Antillas neerlandesas (Bonaire, Curaçao, Saba, San Eustaquio, San Martín), Anguila, islas Caimán, islas Malvinas (Falkland), Georgia del Sur e islas Sandwich del Sur, Montserrat, Pitcairn, Santa Elena y sus dependencias, territorio antártico británico, territorios británicos del Océano Índico, islas Turcas y Caicos, islas Vírgenes británicas y Bermudas.

Puede verse un análisis jurídico en DORMOY, D., «Association des pays et territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté européenne», en *Jurisclasseur Europe*, Éditions du Jurisclasseur, fascicule 743.

los departamentos de ultramar. En siglas francesas, los primeros son los TOM (Territoires du outre-mer), mientras que los segundos son los DOM (Departaments du outre-mer). Sólo los segundos son territorio comunitario. A los TOM se refiere el artículo 74 de la Constitución francesa. Mantienen una relación de especial vinculación con las Comunidades Europeas, sin llegar a ser territorio comunitario⁸⁰, en consonancia con la mayor autonomía de la que han gozado tradicionalmente, frente a los DOM.

·**Zonas no comunitarias del art. 299.6:** islas Feroe, zonas de Gran Bretaña e Irlanda en Chipre.- El artículo 299.6. a) y b) las excluye del ámbito de aplicación del TCE. Las primeras son un territorio danés, con autonomía desde 1948 y son un archipiélago compuesto de 18 islas, de las cuales sólo una se encuentra habitada.

·**Groenlandia.-** El art. 188 TCE establece su régimen. Se trata de un territorio de soberanía danesa, con autonomía desde 1979. Perteneció plenamente a la Comunidad Europea hasta 1984⁸¹, cuando decidió abandonarla, pasando a tener la consideración de PTUM.

·**Islas del Canal e isla de Man.-** De soberanía británica, estas islas tienen un régimen especial de aplicación del TCE⁸²: sólo se aplican las disposiciones de unión aduanera y algunas de la Política agrícola.

5.2. Exclusión de regiones integradas territorialmente en la UE.

·**Gibraltar.-** No se aplica en él la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, el territorio aduanero común ni la Política Agraria Común.

⁸⁰ St. TJCE de 11 de Febrero de 1999, C-390/95 P, *Antille Rice Mills NV*, en la que considera lícita una restricción a la importación de productos agrícolas originarios de estos países, por no entrar en el contexto del párrafo segundo del art. 136 TCE.

⁸¹ Tratado de 13 de marzo de 1984. Este rechazo es ilustrativo, para GUILLAUMIN, de la situación despreocupada con respecto a los territorios alejados del continente europeo por parte de la Comunidad. *Vid.* GUILLAUMIN, P.; «El concepto de ultraperiferia», *op. cit.*

⁸² Art. 299.6.c) TCE.

·**Las islas Aland.**- El artículo 299.5 TCE mantiene su régimen de aplicación a estas islas en los términos del Protocolo nº2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia. Se trata de un archipiélago de unas 6.000 islas que históricamente perteneció a Suecia, Rusia y Finlandia. Actualmente, pertenecen a Finlandia, aunque gozan de autonomía. Destaca la no aplicación de la armonización de la imposición indirecta, condicionada a que no repercuta de manera negativa en los intereses de la Unión o en sus políticas comunes.

·**Irlanda.**- Desde su incorporación a las Comunidades Europeas en 1973, ha experimentado particularidades en su integración, especialmente por su capacidad de establecer limitaciones al art. 14 TCE⁸³. Destacan la zona especial de Shannon y Centro Internacional de Servicios Financieros (Dublín)⁸⁴.

· **Ceuta y Melilla:** quedan excluidas del territorio aduanero comunitario y de la aplicación del IVA, además de las políticas comunes agrícola y de pesca.

II. LA JUSTIFICACIÓN DEL SISTEMA DIFERENCIADO.-

1. Los costes de ultraperiferia.-

Hemos visto cuáles son las características mencionadas por el artículo 299.2 TCE como justificación de las medidas especiales para las regiones ultraperiféricas. En este apartado analizaremos, con mayor detenimiento, cómo los condicionantes geográficos y climatológicos que van unidos a la situación de ultraperiferia producen una serie de costes económicos y sociales ya considerados por el Derecho Comunitario, para tenerlos presentes a la hora de valorar el sistema jurídico-tributario de estas regiones.

Si bien ya se expuso de forma breve cuáles eran los datos que se han considerado claves para detectar el cumplimiento de las condiciones que

⁸³ Protocolo sobre la aplicación de determinados aspectos del artículo 14 del TCE al Reino Unido e Irlanda.

⁸⁴ Puede verse un análisis en MAURICIO SUBIRANA, S.; «La Zona Especial Canaria en el marco de la Unión Europea. Una particular referencia al régimen especial de Irlanda», *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001, págs. 93 y ss.

determinan el régimen especial, cabe hacer una reflexión general sobre como este tipo de condicionantes geográficos y climáticas actúan sobre las estructuras económicas de una región.

La mención a los costes introduce económicos en un trabajo que es predominantemente jurídico. No obstante, entendemos necesario hacer esa referencia, ineludible para entender el significado exacto de la autorización del artículo 299.2 TCE. En ese sentido, si el jurista actúa como *perito peritorum* (cualidad del juez, como voz última del Derecho), nuestra labor en ese sentido será la de aproximarnos a los estudios doctrinales sobre la materia para obtener conclusiones aplicables al campo jurídico.

Por otro lado, no se olvide que el punto de partida es estrictamente jurídico. Si atendemos a la repercusión económica de las circunstancias del artículo 299.2 TCE, ello está motivado precisamente porque dicho artículo las convierte en justificación del sistema.

Así, hemos de recordar que los condicionamientos geológicos y climatológicos definidos en el Tratado como origen de su situación y justificación del régimen especial son: insularidad, lejanía respecto de la metrópoli, relieve y clima adverso y reducida superficie.

Con ese origen, podemos hablar de costes de ultraperiferia como el conjunto de costes que soportan las empresas situadas en las regiones ultraperiféricas debidos a las circunstancias ultraperiféricas y que se suman a los costes normales de producción en el resto de regiones de Europa⁸⁵.

Se pueden destacar 3 características principales de este tipo de costes⁸⁶:

a) Son costes diferenciales, ya que marcan una diversificación notable entre las economías ultraperiféricas y las economías no ultraperiféricas.

b) Son inevitables si se quiere operar en una economía ultraperiférica.

⁸⁵ Referido a Canarias, RODRÍGUEZ MEJÍAS, M.D. y otros (Centro de Estudios Económicos Fundación Tomillo); «Los costes de ultraperiferia de la Economía Canaria», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº2, octubre de 2002, pág. 186.

⁸⁶ RODRÍGUEZ MEJÍAS, M.D. y otros (Centro de Estudios Económicos Fundación Tomillo); «Los costes...», *op. cit.*, pág. 191.

c) Son permanentes: no se alteran de forma significativa en el tiempo. Puede que las tecnologías ayuden a superar estos costes o a mitigarlos, pero no parece que puedan ser totalmente eliminados.

Son numerosos los estudios económicos que se han producido intentando determinar el coste real de factores geográficos y climatológicos en el desarrollo económico de una región, desde los meramente descriptivos de la situación hasta aquellos que intentan responder a la posibilidad de uso de las nuevas tecnologías para superar esas dificultades.

No obstante, la dificultad de establecer un acuerdo sobre la influencia concreta de cada factor obliga a que nos ciñamos a algunos de los estudios más interesantes, sin querer con ello dar por cerrado el tema, sino ofrecer unas orientaciones mínimas.

Si atendemos al factor distancia, que puede entenderse incluido tanto en la lejanía de la metrópoli como en insularidad, debemos afirmar que, pese a la existencia de nuevas tecnologías que favorecen el transporte, la distancia supone aún una barrera importante en la competitividad, al añadir costes a la producción y afectar de manera negativa a las interacciones económicas.

Además, aumentan los costes de almacenaje, ya que la necesidad de transporte –lo que implica un mayor tiempo- obliga a mantener *stocks* para atender a contingencias que provoque un consumo mayor⁸⁷. Y, por otro lado, aumenta el tiempo invertido en la realización de las operaciones⁸⁸.

Para la cuantificación de la importancia del factor distancia en las relaciones económicas se usa el "gravity model"⁸⁹, que mide las interacciones

⁸⁷ RODRÍGUEZ MEJÍAS, M.D. y otros (Centro de Estudios Económicos Fundación Tomillo); «Los costes...», *op. cit.*, pág..197.

⁸⁸ VENABLES, A. J.; «Geography and international inequalities: the impact of new technologies», en MELLA MÁRQUEZ, J.M. (coord.) y otros; *Cambios regionales en la Unión Europea y nuevos retos territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 29.

⁸⁹ VENABLES, A. J.; «Geography and international inequalities...», *op. cit.*, págs. 23-25. Describe este modelo a través de la fórmula $y_{ij}=s_i \cdot m_j \cdot t_{ij}^0$; esto es, las exportaciones desde el país *i* hacia el país *j* se definen a partir de las características del Estado exportador (s_i) y del Estado importador (m_j) y de una serie de factores que miden los costes entre ambos Estados (t_{ij}^0). El autor cita otros estudios que, utilizando métodos diferentes, hablan de repercusión negativa de la distancia en términos similares.

entre un par de Estados a su masa económica y el coste de la interacción entre ellos⁹⁰.

Por otro lado, no pueden simplificarse los términos hasta el punto de considerar que el coste de distancia crece en la misma proporción que la distancia, ya que entran en juego otros factores, como el tipo de transporte que se requiere para cada tramo del recorrido⁹¹.

No sólo los costes de producción se ven resentidos por la distancia, sino que es un problema que afecta a toda la estructura económica de una región, al minorar la inversión exterior. Así, DI MAURO mide la elasticidad de los flujos de inversiones exteriores con respecto a la distancia⁹², demostrando una escasa flexibilidad que disminuye los efectos atractivos para inversiones.

Esta repercusión negativa de la distancia puede ser atenuada con una correcta inversión tecnológica. Sin embargo, la distancia supone también un perjuicio en los flujos tecnológicos, como muestra KELLER⁹³. Frente a esta situación, la realización de servicios a través de internet –donde sea posible– elimina los costes de la distancia, mientras que el desarrollo de más y mejores medios de transporte puede disminuir considerablemente esos costes.

En cuanto al factor “reducida dimensión”, este provoca que no se puedan desarrollar zonas industriales lo suficientemente importantes como para vencer los efectos negativos de las economías externas. A esa dificultad se une la de doble insularidad, ya que entonces el área de la región se ve fragmentado. Se

Del estudio de este modelo se deriva la flexibilidad del flujo comercial dependiente de la distancia entre -0.9 y -1.5, marcando, pues, una tendencia negativa.

⁹⁰ Aunque con iguales resultados, SCHÜRMAN varía la perspectiva al referirse al problema de la distancia como “índice de accesibilidad”, centrando la cuestión en la accesibilidad a los insumos de producción y definiendo a la distancia como «una función inversa de la accesibilidad potencial». SCHÜRMAN, C.; «El índice de accesibilidad», en *Seminario de indicadores de ultraperiferia...*, op. cit., pág. 62.

⁹¹ EURISLES; *Las regiones insulares y el precio de transporte de mercancías intracomunitario*, pág. 27. En la páginas 32 y ss. pueden verse cuadros con costes de transporte para cada región ultraperiférica.

⁹² DI MAURO, F.; «The impact of economic integration on FDI and exports: a gravity approach», CEPS working document n° 156, Bruselas, 2000.

⁹³ KELLER, W.; *The geography and channels of difussion at the world's technology frontier, processed University of Texas*, 2001, citado por VENABLES, A. J.; «Geography and international inequalities...», op. cit., pág. 24.

dificulta así la rentabilización de grandes inversiones y la realización de economías de escala.

Unido a lo anterior, la reducida población disminuye las posibilidades de encontrar personal cualificado, obligando a la empresa a asumir los costes de formación⁹⁴.

El factor de insularidad va íntimamente relacionado con el factor distancia, aunque considera también otros factores anteriores como la reducida dimensión. Es un factor que puede considerarse como una suma de los anteriores⁹⁵. La doble insularidad puede provocar el coste añadido de establecer varios centros en un área donde normalmente se situaría un menor número de centros.

Esta perspectiva hace que critiquemos la visión de FORTUNA, DENTINHO y VIEIRA, que se centran sólo en la lejanía y reducida dimensión para definir la ultraperiferia⁹⁶. Ya expusimos que en su definición hay un componente de decisión política. Ceñirse a las características geográficas es adoptar una posición económica que olvida el concepto jurídico. Pero, además, existen otras circunstancias, como las condiciones climáticas, que completan esa definición.

ARMSTRONG y READ hablan de 8 factores, recogidos por la doctrina económica, para describir los *handicaps* de desarrollo de las regiones insulares: reducido tamaño del mercado doméstico, bases limitadas de recursos limitados, limitaciones de área territorial, procesos de industrialización con alta necesidad de migración exterior, especialización en nichos de mercados, inestabilidad de precios de exportación y de beneficios, limitaciones para sustitución de

⁹⁴ RODRÍGUEZ MEJÍAS, M.D. y otros (Centro de Estudios Económicos Fundación Tomillo); «Los costes...», *op. cit.*, pág. 196.

⁹⁵ No obstante, no debemos olvidar las palabras de BARDOLET, cuando afirma que: “un estudio sobre el coste de insularidad es un tema tan complejo que admite distintas interpretaciones, que si son racionales merecen el respeto de cualquier profesional de la vida económica y política”. BARDOLET, E.; *El coste de la insularidad*; Cambra Oficial de Comerç, Indústria i. Navegació de Mallorca, Ibiza y Formentera, Palma, 1989, pág. 37.

⁹⁶ Los citados autores señalan que “una región central es aquella que tiene accesibilidad y dimensión. Una región periférica es aquella que tiene dimensión pero no accesibilidad. Una región marginal es accesible, pero no tiene tamaño. Finalmente, la región ultraperiférica no tiene ni tamaño ni accesibilidad”. AMARAL FORTUNA, M.J.; PONCE DENTINHO, T. y CABRAL VIEIRA, J.A.; *The cost of peripherality*, Workings Papers 01-2001, Parlamento Europeo (REGI 111 EN), 2001, pág. 27.

importaciones, catálogo de políticas limitado⁹⁷. Como se ve, gran parte de estos *handicaps* se recogen como criterios individuales de ultraperiferia o se pueden asociar a otros criterios de ultraperiferia.

En cuanto al relieve y clima adversos, es claro que hacen a las producciones, en especial las agrícolas, centrarse hacia determinados productos. Además, la posibilidad de catástrofes naturales se convierte en un problema que puede paralizar la economía.

Muy relacionado con el anterior, la dedicación a un determinado número de productos impide la diversificación del riesgo y sujeta excesivamente a las economías ultraperiféricas a la situación del mercado de esos productos.

Más allá de estos planteamientos teóricos, los datos demuestran que todas las regiones ultraperiféricas sufren, efectivamente, mayores costes que frenan su desarrollo, cuya naturaleza viene a coincidir con lo arriba expuesto. No obstante, habrá de tenerse en cuenta la estructura y causas de ese aumento de costes en cada región, para el juicio de adecuación de las medidas tomadas⁹⁸.

Además, se ha de considerar que estos costes no sólo limitan a las empresas ya establecidas, sino que suponen un elemento disuasor importante para aquellas empresas que se planteen invertir en las regiones ultraperiféricas, lo que, además de suponer un valor añadido a estos costes, influye de manera determinante en el desarrollo retardado de las regiones.

Por último, hemos de hacer referencia a las tablas "input"-"output" como uno de los métodos más utilizados para examinar los costes diferenciales que presenta una economía con respecto a otra, lo que hace que se conviertan en un elemento de referencia para la continua comparación de la existencia de costes ultraperiféricos en relación con los costes habituales en el mercado

⁹⁷ ARSMTRONG, H. W., y READ, R.; «Micro-Estados, Islas y el desarrollo económico de las regiones ultraperiféricas», en *Seminario de Indicadores...*, *op. cit.*, págs. 32-35.

⁹⁸ Sin poder aquí desarrollar los datos, un estudio de referencia puede encontrarse en AA.VV.; *Los costes de ultraperiferia de la Economía Canaria*; Consejería de Economía y Hacienda de Canarias, Tenerife, 2001.

comunitario. Consiste en la comparación de las matrices de relaciones interindustriales y de inputs de las economías relacionadas⁹⁹.

En todo caso, la tendencia actual con respecto a la ultraperiferia no es la de aplicar los métodos tradicionales de la ciencia económica para cada una de las características que definen el entorno ultraperiférico. Existe la conciencia de que la ultraperiferia, como combinación de una serie de factores, supone un plus a la suma de cada uno de estos factores individualizados, por lo cual no basta con la aplicación de estudios anteriores para conocer el coste real que produce la ultraperiferia.

Muestra de esta tendencia es la definición, a nivel económico, de las características que fundamentan el régimen jurídico como “indicadores” o “índices” de ultraperiferia, por lo que se ha de proceder a la medición de cada indicador en su contexto exacto¹⁰⁰.

Del mismo modo, como no se dan todos estos indicadores en el mismo grado en cada una de estas regiones, habrá que atender a cómo actúan en cada región, para conseguir el marco de referencia para la aplicación de las políticas comunitarias y de las excepciones admisibles al ordenamiento comunitario¹⁰¹.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la situación de ultraperiferia presenta algunas ventajas que pueden atenuar estos costes en algunos casos,

⁹⁹ Pueden verse ejemplos de ello en COLLADO CURIEL, J.C.; «Los costes de la ultraperiferia en Canarias: el coste público», en *Revista de Hacienda Canaria*; nº 7, Febrero de 2004, págs. 5 y ss.

¹⁰⁰ Además, esa combinación provoca que se proponga el estudio de otros indicadores, como la “resistencia económica”. BRIGUGLIO, L.; «Los pequeños Estados insulares: índices de vulnerabilidad», en *Seminario de Indicadores de ultraperiferia...*, *op. cit.*, pág. 22. Sin embargo, aunque puedan tenerse en cuenta, dentro del factor, desarrollo económico, no pueden individualizarse para la aplicación del régimen ultraperiférico, por no señalarlo así el art. 299.2 TCE.

¹⁰¹ Para su medición como índices compuestos, BRIGUGLIO se refiere a 3 métodos: 1) Estandarización de los componentes (se otorga un valor ponderado a cada índice, para proceder a la suma de los componentes de todos los índices), 2) Clasificación usando una escala de categorías (Se elabora una escala, promediando el resultado de cada índice para cada región) y 3) Método de las regresiones (Media ponderada en la que los coeficientes son pesos y los valores previstos en la variable independiente son puntuaciones de vulnerabilidad compuesta) . BRIGUGLIO, L.; «Los pequeños Estados insulares...», *op. cit.*, pág. 22.

llegando a resultar beneficiosos en determinados sectores¹⁰², aunque con el peligro de que con ello la economía ultraperiférica se especialice en demasía, con las vulnerabilidades que ello implica.

La afección de las circunstancias analizadas a los costes experimentados en las regiones ultraperiféricas tiene, además de lo dicho en el artículo 299.2 TCE, reconocimiento jurídico en la mayoría de textos comunitarios que hacen referencia a las regiones ultraperiféricas¹⁰³, sean normativos, jurisprudenciales o de relevancia interpretativa.

2. La necesidad de desarrollo.-

Los condicionantes geográficos y económicos provocan un contexto que ha limitado el desarrollo de las regiones ultraperiféricas, derivando en una situación social y económica estructuralmente deficitaria. Esta es la principal preocupación del art. 299.2 TCE.

La relación entre los costes de ultraperiferia analizados en el apartado anterior y la situación de falta de desarrollo es clara. Así, el Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema «Estrategia de futuro para las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea», (2002/C 221/10), C 221/37 DOCE de 17.09.2002, recoge en su apartado 1.5 que «la situación de las RUP se caracteriza por un retraso de desarrollo significativo respecto de otras regiones de la UE que, aunque en ciertos aspectos ha disminuido a lo largo de los años, en gran medida con el apoyo recibido de la Comunidad, sigue siendo importante, debido a la estructuralidad, permanencia e intensidad de los factores que caracterizan la ultraperiféricidad».

¹⁰² El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión – Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas», COM (2004) 343 final, (2005/C 294/05) señala que “el dinamismo del sector turismo aporta un fuerte valor añadido que contribuye a reforzar la competitividad de las economías en las regiones ultraperiféricas. Pero ello no debe propiciar el crecimiento desmesurado de este sector por el desequilibrio que ello origina y por la incidencia negativa en la sostenibilidad medioambiental de estas regiones”.

¹⁰³ Así, el punto 1.4 del Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema «Estrategia de futuro para las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea», (2002/C 221/10), C 221/37 DOCE de 17.09.2002 dice que “las RUP soportan, por lo tanto, costes adicionales en comparación con el resto del territorio de la UE que, a su vez, impiden la plena participación de estas regiones en la dinámica del mercado interior”.

Debe considerarse que los desarrollos se producen en un lugar y en un momento histórico determinado y son capaces de extender su influencia en función de la distancia, lo que ha dificultado que estas regiones hayan experimentado procesos como la Revolución Industrial del siglo XIX, partiendo desde una posición desventajosa con respecto al continente europeo¹⁰⁴.

Esta situación hace que la relación entre circunstancias ultraperiféricas y falta de desarrollo se encuentre mediada por los costes adicionales de ultraperiferia.

No obstante, basta constatar la falta de desarrollo en las regiones ultraperiféricas para justificar medidas que se dirijan directamente al desarrollo de estas economías. Así, la doctrina no tiene dificultad en reconocer la relación directa entre la falta de desarrollo y la ultraperiferia, aunque no exista acuerdo absoluto en el peso de cada factor de aumento del coste de ultraperiferia¹⁰⁵.

Además, esta falta de desarrollo se convierte también en un *handicap* para el crecimiento regional, ya que la capacidad de ajuste frente a perturbaciones macroeconómicas es menor que en el continente europeo¹⁰⁶.

III. LOS CAMPOS DE ACTUACIÓN DE LA POLÍTICA COMUNITARIA EN RELACIÓN A LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS.

1. El régimen especial ultraperiférico.-

El régimen ultraperiférico en el Derecho Comunitario es un régimen especial que permite exceptuar el Derecho Comunitario por las razones y en las condiciones que establece el art. 299.2 TCE.

¹⁰⁴ El senador francés Jean-Paul Virapoullé, en su *Rapport: Les Départements d'Outre-Mer, Régions Ultra-périphériques et Traits-d'Union de l'Europe, remis à Monsieur le Premier Ministre le 12 mars 2003*, se refiere a dos fenómenos como ejemplo de la influencia de la distancia en los desequilibrios de desarrollo: el proceso de alfabetización de Europa y la Revolución Industrial.

¹⁰⁵ RODRÍGUEZ MEJÍAS, M.D. y otros (Centro de Estudios Económicos Fundación Tomillo); «Los costes de ultraperiferia de la Economía Canaria», *op. cit.* pág. 187.

¹⁰⁶ RODRÍGUEZ POSE, A. y PETRAKOS, G.; «Integración económica y desigualdades regionales en la Unión Europea», en MELLA MÁRQUEZ, J.M. (coord.) y otros; *Cambios regionales en la Unión Europea y nuevos retos territoriales, Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2002, pág. 49.

CAPÍTULO PRIMERO: LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Dos ideas vinculadas subyacen en este régimen: de un lado, la solidaridad, valor expresado en el TCE principalmente a través de la cohesión económica y social, y, de otro lado, la igualdad, que obliga a tratar por igual a los iguales y de manera distinta a los no iguales¹⁰⁷.

Como tal régimen especial, puede consistir en una excepción al Derecho Comunitario, en una limitación del Derecho Comunitario o en una reglamentación diferenciada del Derecho Comunitario; habiéndose optado por lo tercero, con independencia de que las dos primeras posibilidades se reflejen en normas específicas¹⁰⁸.

1.1. La base de la actuación comunitaria en materia ultraperiférica.-

La falta de delimitación exhaustiva de las competencias comunitarias y su definición a través de la determinación de los fines y objetivos motiva que la actuación específica de las Comunidades requiera de la especificación de la base jurídica en la que se asienta¹⁰⁹. Así, podemos definir como base jurídica el precepto del Derecho Originario Comunitario que habilita la acción de la Comunidad en cada caso. El artículo 299.2 TCE debe considerarse la base de todo el régimen ultraperiférico y, como tal, la referencia para el establecimiento de un régimen común de ultraperiferia.

Ahora bien, cada región tiene una serie de particularidades que conllevan una aplicación diferenciada de Derecho Comunitario con respecto al resto de

¹⁰⁷ Así lo entiende el Tribunal de Justicia cuando considera discriminación, aunque en un ámbito distinto al que estudiamos, “tratar de manera diferente las situaciones que son idénticas o de manera idéntica las situaciones que son diferentes”. Sentencia del TJCE de 23 de febrero de 1983, *Kommanditgesellschaft*. Así también, la Comisión señala que “el reconocimiento en el apartado 2 del artículo 299 del Tratado de un estatuto específico de la ultraperiferia se funda en los principios de igualdad y proporcionalidad, que permiten tratar de manera diferente la situación distinta de estas regiones”. Comunicación de la Comisión: estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas, COM (2004) 343 final.

¹⁰⁸ ASÍN CABRERA, M.A.; «La Constitución europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, págs. 6 y 7.

¹⁰⁹ En palabras de DÍEZ-HOCHLEITNER y MARTÍNEZ CAPDEVILLA, la Comunidad Europea «no ostenta un poder normativo general, sino que su poder normativo viene definido para cada política o ámbito de acción comunitaria en la correspondiente “base jurídica”». DÍEZ-HOCHLEITNER, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILLA, C.; *Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*, ed. McGraw-Hill, Madrid, 2001, pág. 65.

regiones ultraperiféricas. Estas peculiaridades deben dividirse en, por un lado, la pertenencia a un Estado diverso con su régimen jurídico propio y, por otro lado, el grado en que se presentan las circunstancias citadas en el artículo 299.2 TCE como circunstancias fundamentadoras del régimen.

Esta realidad hace, por tanto, que el artículo 299.2 TCE sea la piedra angular del régimen jurídico único, desde la perspectiva comunitaria, de las RUP. Tal régimen no puede entenderse unívoco para todas las RUP, sino que lo que le caracteriza es el establecimiento de unos parámetros generales que desembocan en medidas específicas, según las especialidades de cada región.

Algunos autores –en particular, referidos al caso canario- muestran una visión contraria, al considerar que Canarias muestra muchas diferencias con respecto al resto de las RUP¹¹⁰. Sin embargo, debemos afirmar que el art. 299.2 TCE da unidad a esas regiones, pues su marco general se aplica en ponderación de las circunstancias específicas de cada región.

Aunque en la actualidad el art. 299.2 TCE es la base jurídica del régimen ultraperiférico, este precepto no existía cuando se aplicaron los primeros programas de desarrollo ultraperiférico. Esto motivó que se tuviera que recurrir a otras bases jurídicas.

Para las islas Canarias, esta base fue el Reglamento CE 91/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991 relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las islas Canarias¹¹¹. Como señala su art. 1, el Reglamento es aplicable para la integración definitiva de Canarias en el territorio comunitario, ya que contiene las condiciones para aplicar el ordenamiento comunitario en aquello que presentaba excepciones por el Acta de Adhesión. Esto es, el Reglamento viene a sustituir al Acta de Adhesión en lo relativo a la definitiva integración de Canarias en la Unión Europea.

¹¹⁰ Dice el autor: «Europa nos asocia, en nuestra lejanía, con una serie de regiones que -salvo Madeira y Azores- poco a nada tienen en común con Canarias [...] más pronto que tarde se harán notar las diferencias entre unas y otras regiones. MIRANDA CALDERÍN, S.; «Nueve años de aplicación de la reserva para inversiones en Canarias: 1994-2002», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 3, febrero de 2003, págs.10-11.

¹¹¹ DO L 171 de 26 de junio de 1991, págs. 1-4.

CAPÍTULO PRIMERO: LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Para los departamentos de ultramar, la base se conformaba por los artículos 227.2 y 235 TCEE, de forma que el artículo 235 se entendía como el marco de atribución de poderes para cumplir la misión encomendada en el art. 227.2, esto es, el desarrollo económico y social de los departamentos de ultramar. Esto causaba el inconveniente de que las materias referidas en el art. 227.2 como de integración no podían admitir excepciones, de manera que el TJCE, en la sentencia *Lancry*¹¹², declaró inválida la decisión 89/688/CEE¹¹³, por exceptuar, sin fundamento, la libre circulación de mercancías.

Para Madeira y Azores, la base jurídica fue también el art. 235 TCEE, así como el Acta de Adhesión: el artículo 235 servía como medio de obtención de los poderes necesarios para desarrollar lo previsto en el Acta de Adhesión en lo que respecta a Madeira y Azores.

El artículo 299.2 TCE ha de entenderse ahora como base jurídica única de la política ultraperiférica, por lo que las normas adoptadas en este ámbito deben de ceñirse a lo dispuesto en él, sin perjuicio de la continuada vigencia del Reglamento 1991/1911, subordinado jerárquicamente al artículo 299.2. Esta idea no debe plantear problemas si se tiene en cuenta que las circunstancias definidas en la nueva base se encuentran recogidas por todos los programas POSEI¹¹⁴.

Así lo ha entendido también la Comisión, al responder a una cuestión planteada sobre la base jurídica del POSEIMA¹¹⁵. En la respuesta, señalaba que “el apartado 2 del artículo 299 (antiguo artículo 227) del Tratado es de ahora

¹¹² Sentencia TJCE de 9 de Agosto de 1994, asuntos acumulados C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 y C-411/93, asunto *Lancry*.

¹¹³ Decisión 89/688/CEE, del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen del “octroi de mer” en los departamentos franceses de ultramar, DO nº L 399 de 30 de diciembre de 1989, págs. 46-47.

¹¹⁴ SOBRINO HEREDIA, J.M. y SOBRINO PRIETO, M.; «Las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, pág. 26: « Pero aunque cada uno de ellos debió buscar la base jurídica de una manera distinta, los tres coincidían en señalar la economía dependiente de unos pocos productos, la insularidad, la acusada lejanía, la escasa superficie, y el relieve y clima difíciles como condicionantes cuya persistencia y acumulación afectaban gravemente a su desarrollo económico y social provocando un retraso estructural».

¹¹⁵ POSEI destinado a Madeira y Azores.

en adelante el punto de apoyo político de toda acción comunitaria en las regiones ultraperiféricas”¹¹⁶

El valor del artículo 299.2 TCE es no sólo la “constitucionalización” del concepto de ultraperiferia, sino un paso adelante en la unificación del régimen jurídico, como meta de la construcción que venía realizándose desde mediados de los años 80.

Sin embargo, no puede afirmarse que sea la base jurídica exclusiva de la acción comunitaria en el ámbito ultraperiférico, ya que se trata de una materia especial que se destina a exceptuar o modular el resto de políticas comunitarias. Por esa razón, la base jurídica del art. 299.2 TCE confluirá con las bases jurídicas de la política o políticas comunitarias objeto de la acción comunitaria.

La idea motriz es convertir el artículo 299.2 TCE en el eje transversal del régimen ultraperiférico, pero como ha señalado SOBRIDO PRIETO, «se insiste en seguir trabajando por conseguir una verdadera transversalidad. Un idea que a estas alturas ya resulta incuestionable como objetivo, pero todavía no como logro. Y ello debido a la ausencia tanto de una metodología consolidada como de datos estructurados que permitan una evaluación más precisa de los handicaps y de las medidas de política económica aplicadas *ex ante* y *ex post*”¹¹⁷

1.2. El sentido de la actuación comunitaria en materia ultraperiférica.-

La actuación comunitaria dirigida a las RUP no sólo se limita a la adaptación normativa, sino que a ello se añade una acción de carácter positivo: la intervención de la política regional y de la política de cohesión.

¹¹⁶ PREGUNTA ESCRITA P-1691/01, de Sergio Marques (PPE-DE) a la Comisión. Aplicación del programa Poseima en Madeira y nuevo fundamento jurídico a la ultraperiferia, DOUE c° C 081 E, de 4 de abril de 2002, págs. 52-53.

¹¹⁷ SOBRIDO PRIETO, M.; «¿Hacia una modificación del estatuto de las regiones ultraperiféricas?, en *Revista de Hacienda Canaria*, nº13, 2005, pág. 36.

CAPÍTULO PRIMERO: LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Se puede afirmar que el desarrollo de las RUP es, para las Comunidades Europeas, un subobjetivo, dentro del objetivo general de cohesión¹¹⁸, lo que implica que las Comunidades estarán interesadas en toda la actuación que presuponga el desarrollo de estas regiones, bien llevando a cabo iniciativas propias, bien colaborando o permitiendo iniciativas estatales o de otros niveles.

Ello amplía la base jurídica a considerar para la actuación comunitaria de las RUP. Cuando se trate de una adaptación de la normativa comunitaria, la base será el artículo 299.2 TCE. Sin embargo, cuando se trate del desarrollo de las políticas comunitarias de cohesión y regional, entonces el fundamento jurídico serán los artículos del Tratado que se refieran a estas políticas.

Aunque no entremos aquí en el análisis del problema -que será expuesto posteriormente en el exclusivo ámbito fiscal- debemos plantear que la concurrencia de diversas bases jurídicas pueden ocurrir si se adopta una normativa en cualquier materia de competencia comunitaria y, en el mismo texto, se incluye algún precepto que excluya o module el régimen de la norma para las RUP.

En todo caso, siempre han de tenerse en cuenta las circunstancias motivadoras del régimen de ultraperiferia, recogidas en el art. 299.2 TCE, aunque sea discutible su vinculatoriedad con respecto a las políticas regional y de cohesión¹¹⁹.

Finalmente, ha de considerarse también que las materias que se recogen en el párrafo segundo del precepto citado no componen un listado cerrado¹²⁰. Se podrán tomar medidas en cualquier campo de la política comunitaria. Ahora bien, la obligación de atender a esas materias, impuesta por el párrafo segundo, ha de relacionarse con las circunstancias fundamentadoras del régimen. Se ha de atender a esas materias y decidir si son aptas para solventar

¹¹⁸ Resolución sobre los problemas de desarrollo de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, DO C 150, de 19 de mayo de 1997, pág. 62.

¹¹⁹ Del mismo parecer se muestra la Comisión en la respuesta a la PREGUNTA ESCRITA E-1710/01 de Jean-Claude Fruteau (PSE) a la Comisión. DO 40 E, de 14 de febrero de 2002, págs. 83-84.

¹²⁰ En este sentido, aunque referido al Tratado Constitucional, ASÍN CABRERA, M. A.; “La Constitución europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas”, *op. cit.*, pág. 18.

las dificultades ultraperiféricas. Dependiendo de la región y el grado de circunstancias, así como el modo en que se reflejen, puede ser conveniente o no utilizar esas materias. Son, en todo caso, materias de referencia.

A todo esto se ha de añadir que la vertebración de la acción ultraperiférica ha de tener en cuenta los “mercados naturales” de las distintas regiones. Debido a los distintos ámbitos geográficos, esta realidad tiene influencia en dos políticas distintas. En el caso del África subsahariana y el Caribe, la política comunitaria es la Política de cooperación al desarrollo; mientras que en el supuesto del África noroccidental, se tratará de la Política europea de vecindad.

En conclusión, con SOBRIDO PRIETO¹²¹, podemos decir que el régimen especial ultraperiférico se compone de tres elementos: la aplicación de la política de cohesión, la modulación del ordenamiento comunitario y la actuación de la Unión respecto a los Estados vecinos a las RUP.

2. Los programas POSEI: una acción uniforme.-

Las primeras acciones comunitarias en el ámbito ultraperiférico eran acciones aisladas, consistentes bien en el destino de fondos o en la excepción de aplicación del Derecho Comunitario, pero sin que en ningún caso se relacionaran con otras medidas o formaran parte de una actuación planificada general.

Los Programas de Opciones Específicas por la Lejanía y la Insularidad de las regiones ultraperiféricas, o programas POSEI (acrónimo en inglés), surgieron con la intención de sistematizar las medidas adoptadas para la superación de costes y el desarrollo de cada una de las regiones ultraperiféricas.

Se instrumentan a través de decisiones del Consejo que recogen las medidas a adoptar para el desarrollo de las regiones ultraperiféricas. Por sí, no

¹²¹ SOBRIDO PRIETO, M.; «¿Hacia una modificación del estatuto de las regiones ultraperiféricas?», en *op. cit.*, págs. 6 y ss.

crean ninguna figura ni adoptan ninguna medida, sino que se remiten a la creación de los actos jurídicos necesarios.

Su principal virtualidad consiste en que, a partir de ellos, la acción comunitaria destinada a las regiones ultraperiféricas es una actuación sistemática, que pone en relación cada una de las medidas con el resto y permite establecer un juicio de proporcionalidad contextualizado sobre la adecuación de la medida al objetivo pretendido¹²².

Los programas POSEI son entendidos desde un doble principio de pertenencia de las RUP a la Comunidad y de reconocimiento de realidad regional¹²³. Estos principios han sido detallados anteriormente, al analizar la situación de las regiones ultraperiféricas. Lo que interesa ahora es hacer notar que este juego de principios es el característico del especial régimen jurídico aplicable a las regiones ultraperiféricas¹²⁴ y, por ende, también del documento que intente sistematizar las medidas adoptadas bajo tal régimen.

Como tales, los POSEI son tres instrumentos diferenciados, dirigidos a las distintas regiones ultraperiféricas según el Estado al que pertenecen: POSEIDOM¹²⁵ (Departamentos de ultramar), POSEIMA¹²⁶ (Madeira y Azores) y POSEICAN¹²⁷ (Canarias).

¹²² En palabras de la COMISIÓN, el objetivo de los POSEI “consistía en contribuir, tanto con los fondos estructurales como con la modulación de las distintas políticas comunes, conjuntamente a la acción de las regiones y de los propios Estados interesados, a la promoción del desarrollo y el empleo productivo en estas regiones”. *Informe de la COMISIÓN sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea*, Documento COM (2000) 147 final.

¹²³ Art. 1 de los programas POSEIDOM, POSEICAN y POSEIMA.

¹²⁴ Recuérdese que el principio de pertenencia plena a la Comunidad implica la aplicación del Derecho Comunitario en su integridad, mientras que el principio de reconocimiento de su realidad regional se ve manifestado en el artículo 299.2 TCE al establecer la posibilidad de medidas excepcionadoras. De cómo ha de resolverse esta confrontación de principios es base el mismo artículo, al salvaguardar la libre competencia en el mercado comunitario.

¹²⁵ Decisión 89/687/CEE, del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, por la que se establece un programa de opciones específicas de la lejanía e insularidad de los departamentos franceses de ultramar (Poseidom), DO L 399, de 30 de diciembre de 1989, págs. 39-45.

¹²⁶ Decisión 91/315/CEE, del Consejo, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de Madeira y de las Azores (POSEIMA), DO L 171, de 29 de junio de 1991, págs. 10-16.

¹²⁷ Decisión 91/314/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias (POSEICAN), DO L 171, de 29 de junio de 1991, págs. 5-9.

Los tres programas tienen el mismo régimen jurídico y una estructura muy similar. Se trata de Decisiones del Consejo que anexan los referidos programas.

Todos los programas presentan una serie de medidas que se pueden sistematizar de la siguiente manera.

A) Medidas para la adaptación de las políticas comunitarias. Se centran especialmente en los ámbitos del transporte, la investigación, el desarrollo tecnológico, el medio ambiente y la fiscalidad.

B) Medidas para compensar la situación geográfica: principalmente disposiciones para paliar los sobrecostes de abastecimiento de ciertos productos.

C) Medidas para compensar las dificultades particulares de ciertas producciones locales. Estas medidas se diversifican según los tipos de producciones de cada región.

En cuanto a las materias sobre las que recaen, principalmente se destinan medidas especiales en agricultura, lo que tiene dos fundamentos: de un lado, las dificultades añadidas para la llegada de productos necesarios para el consumo humano y, de otro, la importancia de la producción agrícola, fundamentalmente con productos de carácter tropical, para las RUP.

Otras materias en las que se adoptan medidas son: pesca, competencia y ayudas estatales, medio ambiente, energía, investigación, transportes, nuevas tecnologías de la información y de la comunicación y cooperación regional. Además, por supuesto, de las medidas en fiscalidad y aduanas.

A partir de ellos, se adoptaron los instrumentos necesarios para desarrollar las medidas contenidas. El *Informe de la COMISIÓN sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea*, Documento COM (2000) 147 final, supuso el balance y revisión de estas medidas, manteniéndose la mayoría de ellas; lo que demuestra la continuidad del art. 299.2 TCE en materia ultraperiférica,

aunque reconociendo en el mencionado informe la insuficiencia de los programas POSEI.

3. El nuevo marco: reforzar la asociación con las regiones ultraperiféricas.-

La Comisión europea ha aprobado una comunicación que profundiza aún más en las políticas comunitarias desarrolladas en las RUP, bajo el título "reforzar la asociación con las regiones ultraperiféricas"¹²⁸. Este documento fue realizado en respuesta a la petición del Consejo Europeo de Sevilla de 2002 de informar sobre las particularidades de las regiones ultraperiféricas, con una visión global y coherente¹²⁹.

Este nuevo marco persigue tres objetivos principales: competitividad, accesibilidad, e inserción regional. El primero de los objetivos muestra la intención de que las RUP puedan participar del mercado interior comunitario en un plano de igualdad con el resto de Estados y regiones, mediante la posesión de una estructura competitiva. La accesibilidad se refiere a la eliminación de los costes y desventajas producidos por las situaciones de lejanía e insularidad. La integración regional pretende reforzar los lazos de las RUP con sus mercados naturales, de manera que sean puerto de intercambio entre el territorio comunitario y los terceros Estados que se hallen en el entorno geográfico de las RUP.

Por lo que respecta al plano fiscal, destaca que la Comisión no reservara un apartado de la nueva Comunicación al respecto, considerando la importancia que ha demostrado tener en la experiencia ultraperiférica, aspecto que ha manifestado el Comité de las Regiones, instando a la Comisión a continuar

¹²⁸ Comunicación de la Comisión: Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas, COM (2004) 343 final. Ha sido completada por otra Comunicación de agosto del mismo año: Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas: balance y perspectivas, 23.8.2004, COM (2004) 543. Hemos de criticar, de entrada, este nombre, pues da a entender que las RUP son regiones no integradas en las Comunidades Europeas, cuando en realidad se trata de territorios plenamente integrados, por más que el Tratado prevea una modulación del ordenamiento comunitario a su favor.

¹²⁹ Apartado 58 de las Conclusiones del Consejo Europeo de Sevilla de 21 y 22 de junio de 2002.

“garantizando los regímenes fiscales de las RUP como instrumentos necesarios para el desarrollo económico de estas regiones”¹³⁰.

4. La política regional.-

4.1. La política regional en el contexto de la Unión Europea.-

Las Comunidades Europeas nacieron, como es bien sabido, al finalizar la Segunda Guerra Mundial, con el objetivo de ahondar las relaciones entre los Estados y pueblos europeos, partiendo para ello de la creación de un Mercado Único en el continente, que, con el tiempo, pasaría a considerarse como Mercado Interior. Con independencia de que el proceso de Unión Europea se desarrolle paulatinamente en otros ámbitos, aproximándose cada vez más a una integración política, es indudable que, en la actualidad, el aspecto más importante de la actividad comunitaria es el desarrollo y mantenimiento de ese Mercado Interior en un ámbito de libre competencia.

Ahora bien, la Comunidad Europea ha comprendido desde siempre que para la verdadera existencia de un marco de libre competencia estable, no basta con eliminar las barreras que falsean la competencia en libertad de los entes económicos, especialmente aquellas que parten del proteccionismo estatal. En efecto, aunque lo anterior es importante, se necesita una política de ayudas comunitarias que permitan el desarrollo de las regiones y sectores productivos más débiles o menos desarrollados, pues, de lo contrario, en la competencia libre se produciría el paulatino crecimiento económico de las regiones más favorecidas, en detrimento de las regiones menos favorecidas¹³¹.

Desde esta perspectiva, la manera de conciliar la libre competencia con el desarrollo de las regiones más desfavorecidas se realiza a través de la política regional, política que consiste en la adopción de medidas que ayuden al

¹³⁰ Dictamen del Comité de las Regiones sobre la “Comunicación de la Comisión: Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas”, DO C 071, de 22 de marzo, de 2005, págs. 40-45.

¹³¹ La primera evidencia de ello puede localizarse en el Tratado CECA, que preveía la necesidad de readaptar las regiones mineras en recesión, así como en la creación, en la conferencia de Messina de 1955, de un fondo de inversión destinada a las regiones más desfavorecidas.

desarrollo de estas regiones, de manera que se sitúen en una posición competitiva admisible con respecto al resto de regiones.

La política regional tiene su fundamento en la solidaridad, solidaridad que se muestra de carácter interterritorial, concretamente interregional. Destaca la conciencia comunitaria de la diversificación regional de los Estados miembros en este punto, pues no se trata de una política realizada en función de la diferencia entre los Estados, sino de la diferencia entre las regiones.

Los Tratados constitutivos no recogían, en un principio, más que la posibilidad de conceder ayudas estatales, medidas que pudieran considerarse constitutivas de una política regional. Más bien, se consideraba que las diferencias existentes a nivel regional irían desapareciendo con el normal funcionamiento de las Comunidades¹³².

Paulatinamente, se fue percibiendo que el libre juego del mercado no bastaba para eliminar las diferencias regionales, con lo que se fue creando la base para una política regional que resultara coherente con el sistema, esto es, que buscara el fortalecimiento de las estructuras económicas de las regiones más desfavorecidas, a fin de que pudieran competir con plenas garantías.

Así, en 1975 se creó el Fondo FEDER¹³³. Por primera vez se creaba un fondo de ayuda que no se unía al desarrollo de una política concreta, sino que se destinaba al desarrollo integral de las regiones más desfavorecidas, lo que permite considerarlo como el punto de partida de la política regional como política independiente¹³⁴.

En 1988 se produjo una reforma de la política regional que profundizó en la relación entre las actuaciones comunitarias y las actuaciones estatales, consagrándose en este plano los principios de complementariedad y

¹³² SOBRINO HEREDIA, J.M. y SOBRIDO PRIETO, M.; «Las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, pág. 17.

¹³³ Reglamento 724/75 del Consejo, de 18 de marzo de 1975, relativo a la creación de un Fondo Europeo de Desarrollo Regional (DOCE L 73, de 21 de marzo de 1975, pág. 1).

¹³⁴ Hubo de esperar al Acta Única Europea para que los Tratados recogieran esta nueva política.

cooperación¹³⁵. Con ello aparecen las llamadas "iniciativas comunitarias", que, aunque dejando el mayor margen de acción a los Estados para decidir el destino de los fondos, se reserva un porcentaje de los Fondos Estructurales para la decisión comunitaria.

En la actualidad, la política regional se ha consolidado y se ha englobado en el objetivo de cohesión, de forma que su base jurídica es el Título XVII del TCE (arts. 158 a 162), dedicado a la Cohesión Económica y Social, debiendo entenderse como una plasmación de los objetivos definidos en los artículos 2 y 3 del TCE.

La política regional se desarrolla por períodos de 6 años en los que se determinan los objetivos de los Fondos regionales, de forma que con ello se puede mantener una inversión a medio plazo, que se puede convertir en inversión a largo plazo con la interacción de varios períodos.

Los principios que rigen la política regional son:

a) Concentración.- Exige que se concentre la mayor parte de la política regional en las regiones objetivo nº1.

b) Cooperación (partenariat).- Se requiere la participación en la gestión de los fondos y de los proyectos a los que están destinados de las autoridades regionales y locales.

c) Programación.- La aplicación de los fondos debe seguir lo indicado por programas plurianuales que den coherencia a las actuaciones.

d) Adicionalidad.- Las autoridades nacionales no pueden disminuir el gasto público dedicado con anterioridad a la percepción de los fondos, de forma que se adhiera la financiación comunitaria a la tradicional estatal.

e) Complementariedad.- En línea con lo anterior, las inversiones comunitarias deben ser complementarias con las estatales.

f) Subsidiariedad.- Se prefiere la actuación más cercana al ciudadano, siempre que sea posible. Esto conlleva que sean las administraciones estatales y regionales las que gestionan los fondos de procedencia comunitaria.

¹³⁵ COMISIÓN: Vademécum de la reforma de los Fondos Estructurales comunitarios, OPOCE, 1989, págs. 13-26.

CAPÍTULO PRIMERO: LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Si bien la autorización de ayudas de Estado en principio incompatibles debe considerarse parte de la política regional, el principal medio de esta política son los fondos destinados a financiar proyectos de desarrollo. Se califican como fondos estructurales, ya que se dirigen a problemas de éste carácter. Estos fondos son:

a) Fondo europeo de desarrollo regional (FEDER)¹³⁶.- Es un fondo que persigue el desarrollo de las regiones más desfavorecidas desde una perspectiva integral, a diferencia de los fondos anteriores a él (FSE y FEOGA), que se destinaban a sectores específicos. Financia los aspectos necesarios para establecer unas bases económicas fuertes: infraestructuras, inversiones creadoras de empleo, proyectos de desarrollo local y ayuda a pequeñas empresas. Según el TUE, su función es la corrección de los principales desequilibrios regionales y la participación en el desarrollo y la reconversión de las regiones.

b) Fondo social europeo (FSE).- Se dirige a proyectos que permitan la reinserción laboral de personas desempleadas.

c) Sección del fondo agrícola común de la UE destinada al desarrollo rural (FEOGA-Orientación).- Se destina al fortalecimiento de las estructuras de producción agrícola.

d) Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP): para la adaptación y modernización del sector.

¹³⁶ Creado por el Reglamento (CE) n° 1783/1999 del Parlamento y del Consejo, de 12 de julio de 1999, relativo al Fondo Europeo de Desarrollo Regional y por el Reglamento (CE) n° 1260/1999, del Consejo, por el que se fijan disposiciones generales sobre los Fondos Estructurales. La propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, Documento COM (2004) 495 final, prevé sustituir al anterior como reglamento de regulación de este fondo.

e) A ellos se han de añadir otros instrumentos financieros¹³⁷, que complementan la labor de los fondos estructurales, como el Fondo de Cohesión. Creado por el Reglamento 116/94¹³⁸, se trata de un fondo especial dirigido a los Estados menos prósperos, incluyendo los nuevos Estados adheridos en, Grecia, Portugal y España¹³⁹. Para la determinación de los países destinatarios, se establece como criterio general la no superación del 90% del PIB medio comunitario. Aunque su finalidad era ayudar a Grecia, Portugal, España e Irlanda a alcanzar la convergencia monetaria, se ha decidido mantenerlo más allá de esta convergencia.

Para la distribución de los fondos, la política regional se basa en la demarcación de objetivos. Para el período 2000-2006 se establecieron tres objetivos. El objetivo nº 1 se dirigía a las regiones menos desarrolladas, señalando como criterio distintivo la no superación del 75% del PIB medio comunitario. El objetivo nº 2 atendía a la reconversión económica y social de zonas con dificultades estructurales. Finalmente, el objetivo nº 3 estaba destinado al fomento del empleo.

Finalmente, en cuanto a la estructura de distribución de fondos, se ha de señalar que existían para el período 2000-2006 cuatro iniciativas comunitarias: Interreg III, Urban II, Leader+ y EQUAL.

La aplicación de la Unión Europea a 25 Estados marcó un reto en la política regional sin precedentes, pudiendo señalar, siguiendo a FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, tres elementos: un crecimiento sin precedentes de las disparidades económicas en el seno de la Unión, un importante cambio geográfico en la repartición de las disparidades, una situación del empleo menos favorable¹⁴⁰.

¹³⁷ Otros instrumentos serían el Banco Europeo de Inversiones y el Fondo de solidaridad, creado para supuestos de catástrofes naturales.

¹³⁸ Reglamento 1164/94, del Consejo, de 16 de mayo de 1995. DO L 130, de 25 de mayo de 2005.

¹³⁹ Irlanda estuvo incluida hasta finales de 2003.

¹⁴⁰ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.; «Las intervenciones del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) en España durante el período de programación 2000-2006», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 233, junio de 2004, pág. 10. Por su parte, ORDÓÑEZ SOLÍS pone de manifiesto como las adhesiones suelen conllevar la modificación de los fondos estructurales y de las políticas regional y de cohesión. *Vid.* ORDÓÑEZ SOLÍS, D.; «Los Fondos estructurales en la Unión

Cuestión distinta, aunque muy relacionada, es la de la legitimidad de ayudas estatales de carácter regional. Se puede considerar la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de ayudas regionales como el resultado lógico de una combinación entre el principio de subsidiariedad y la política regional¹⁴¹.

4.2. Regiones ultraperiféricas y política regional comunitaria.

Las regiones ultraperiféricas tienen una entidad propia recepcionada en el Tratado de la Comunidad Europea con respecto a otras regiones poco desarrolladas o favorecidas. La política regional comunitaria, junto a la de cohesión, persigue, en exclusiva, el desarrollo de las regiones más pobres de la Unión. Sin embargo, esta exclusividad no aparece en el supuesto de las regiones ultraperiféricas, ya que cumplen las condiciones para considerarse integradas en la política regional, pero poseen un régimen específico, que se une a las medidas adoptadas en el marco de la política regional.

Así pues, no sólo las medidas excepcionadoras de la legislación comunitaria mediante el procedimiento del artículo 299.2 TCE deben de tenerse en cuenta para comprender la globalidad de la acción comunitaria en torno a las regiones ultraperiféricas, sino que debe ser considerado también la aportación realizada desde la política regional.

Desde la creación del Fondo FEDER, los departamentos de ultramar franceses se consideraron regiones objeto, dentro del grupo de las regiones más desfavorecidas. En ese mismo grupo entraron Canarias, Madeira y Azores en el momento de su incorporación al territorio comunitario. La reforma de la política regional de 1988 determinó la consideración de todas las regiones ultraperiféricas como regiones objetivo 1, lo que supone que al conjunto de estas regiones se distribuye el 70% de los fondos regionales.

Europea: cuestiones constitucionales, presupuestarias y administrativas», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 233, junio de 2004, pág. 65 y ss.

¹⁴¹ Por otro lado, ORDÓÑEZ SOLÍS señala la conveniencia de que exista coordinación entre política regional y ayudas de estado de carácter regional. ORDÓÑEZ SOLÍS, D.; «Los Fondos estructurales en la Unión Europea: ...», *op. cit.*, pág. 68.

Además, en los DOM se han aplicado los fondos propios de la política de Cooperación al desarrollo, de forma que aunque tenían un régimen bien diferenciado a los PTUM, el Fondo Europeo de Desarrollo se aplicaba en ambos¹⁴². La participación en ese fondo de antiguas colonias que se iban incorporando conforme iban alcanzando la independencia¹⁴³ hacía que los DOM participaran en foros de decisión, tomando mayor cooperación con los países de su entorno¹⁴⁴.

Se ha de tener en cuenta que, desde la creación de las "iniciativas comunitarias", la Comisión siempre ha destinado alguna de ellas a las regiones ultraperiféricas, hasta el punto de crear iniciativas especialmente destinadas a las regiones más alejadas. Nos referimos a las iniciativas REGIS¹⁴⁵ (1990-1993) y REGIS II¹⁴⁶ (1994-1999).

Los programas REGIS son programas orientados a las regiones ultraperiféricas para el cumplimiento de una serie de objetivos¹⁴⁷. Dentro de las previsiones de REGIS se contemplan medidas de ayuda a la diversificación de las producciones agrícolas locales, programas al desarrollo rural (LEADER), medidas de apoyo al desarrollo y modernización de las PYMES, ayudas para inversión en materia de ahorro energético, investigación y producción de energías renovables, impulso de políticas proteccionistas medioambientales, entre otras muchas.

¹⁴² La aplicación en los DOM y Argelia se debía al art. 16 del Convenio de aplicación sobre la asociación de los países y territorios de ultramar a la Comunidad.

¹⁴³ Países EAMA (Estados Africanos y Malgache) y Estados ACP (África, Caribe y Pacífico).

¹⁴⁴ Convenios de Lomé de cooperación entre los Estados ACP y la CEE/CE (El último, Lomé IV, se firmó en 1989 y tuvo vigencia hasta 2000) y Acuerdo de asociación entre los Estados ACP y la CE de Cotonú de 23 de junio de 2000 (actualmente en vigor).

¹⁴⁵ Comunicación a los EE.MM. por la que se fijan las orientaciones de los programas operativos que se invita a elaborar a los EE.MM. en el ámbito de una iniciativa comunitaria sobre las regiones ultraperiféricas-REGIS. *DOCE* C 196, de 4 de agosto de 1990, p. 15.

¹⁴⁶ Comunicación a los EE.MM. por la que se fijan las orientaciones de los programas operativos que se les invita a elaborar dentro de una iniciativa comunitaria de regiones ultraperiféricas-REGIS II. *DOCE* C 180, de 1 de julio de 1994, p. 44.

¹⁴⁷ Estos objetivos son:

A) Fomentar la diversificación de las actividades económicas de las regiones ultraperiféricas.

B) Consolidar sus relaciones de todo tipo con el resto de los territorios de la Unión.

C) Favorecer la cooperación entre regiones ultraperiféricas cercanas entre sí y de éstas con países terceros vecinos, en especial con los que tienen relaciones preferentes con la Unión: países ACP (África, Caribe y Pacífico) signatarios de la Convención de Lomé.

D) Mejorar la capacidad de defensa contra las catástrofes naturales.

En cuanto a la formación profesional y el empleo, REGIS abre el cauce para el desarrollo de políticas de economía social y formación, con cargo al Fondo Social Europeo (FSE).

En la actualidad, se encuentran insertadas en una iniciativa a cargo del FEDER y destinada a las regiones más alejadas: INTERREG III¹⁴⁸ (2000-2006). Este último supone la integración en una sola iniciativa de diversas iniciativas anteriores, entre las que destacan las incluidas en la iniciativa INTERREG II (1994-1996): las destinadas a las zonas fronterizas. En ese marco, la iniciativa INTERREG III reconoce a las RUP como zonas a las que prestar especial atención dentro de la cooperación transfronteriza, lo que resulta vital para la apertura de estas regiones a sus mercados naturales.

El Comité Económico y Social propuso en 2004 que no se utilizarán para las RUP los criterios generales de la cohesión, ya que su déficit de infraestructuras no tiene parangón con el resto de regiones¹⁴⁹.

Dentro del problema del llamado "efecto estadístico", las RUP han corrido el riesgo de superar el 75% de la media comunitaria sin haber por ello experimentado una situación real de convergencia económica hacia la media, lo que ha motivado la preocupación de los Estados miembros con RUP¹⁵⁰. No obstante, para el caso de Canarias y Madeira, las dos RUP que efectivamente han superado esa barrera, hubieran superado el 75% incluso sin el mencionado "efecto estadístico"¹⁵¹. Esto provoca que dichas regiones puedan beneficiarse

¹⁴⁸ Comunicación de la Comisión a los EE.MM. por la que se fijan las orientaciones para una iniciativa comunitaria relativa a la cooperación transeuropea para fomentar un desarrollo armonioso y equilibrado del territorio europeo — INTERREG III. *DOCE* C 143, de 23 de mayo de 2000, p. 6. Modif. en *DOCE* C 239, de 25 de agosto de 2001, pp. 4-5.

¹⁴⁹ Dictamen del Comité de Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión – Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas», COM (2004) 343 final, (2005/C 294/05).

¹⁵⁰ Memorándum conjunto de España, Francia, Portugal y las Regiones Ultraperiféricas sobre el desarrollo del artículo 299.2 TCE, editado por la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias, 2003.

¹⁵¹ El efecto estadístico es el fenómeno por el cual se aumenta el porcentaje de PNB de la media comunitaria por entrada de los países del este de Europa, que han provocado que el PNB medio comunitario descendiera. *Vid.* SOBRIDO PRIETO, M.; «¿Hacia una modificación del estatuto de las regiones ultraperiféricas?», *op. cit.*, pág. 12.

también del apartado "inclusión gradual", destinado a las regiones que han superado el 75% del PNB medio comunitario por méritos propios.

Sin embargo, este crecimiento económico dista de identificar a las economías de Canarias y Madeira como unas economías libres de inconvenientes ultraperiféricos y con la estabilidad y fuerza necesaria para la competitividad europea.

Esta situación manifiesta la insuficiencia de la calificación como objetivo nº1 en el período 200-2006, ya que se hace depender de un porcentaje determinado sobre el PIB medio comunitario que no tiene porqué ser reflejo de la unidad ultraperiférica. Por esto se hace necesaria la elaboración de un criterio diferenciado para las regiones ultraperiféricas.

La Comisión ha tenido en cuenta estas circunstancias para diferenciar, de cara al período 2007-2013, las regiones ultraperiféricas para la ejecución de la política regional. En la nueva política regional, se agrupan los objetivos en 3: convergencia; competitividad nacional y empleo; y cooperación territorial europea. Los dos primeros objetivos son excluyentes entre sí, siendo el criterio para el encuadramiento de las diversas regiones el nivel de desarrollo. La convergencia se aplicará para las menos desarrolladas, mientras que el segundo objetivo se aplicará para aquellas algo más desarrolladas¹⁵². El criterio diferenciador será la superación o no del 75% de la media del PNB comunitario.

Recordemos que este criterio era el determinante, con anterioridad, de la aplicación de la política regional. El modelo previsto en la actualidad gana, a nuestro juicio, en coherencia, ya que se destina a reforzar las estructuras competitivas de las regiones que han abandonado el grupo de las más desfavorecidas, de manera que la finalización de la recepción de ayudas se realice paulatinamente.

Así, los departamentos franceses de ultramar y Madeira quedan integrados en el objetivo de convergencia, mientras que Canarias y las Azores se integran en el objetivo de competitividad regional y empleo. A ello se añade

¹⁵² Vid. SOBRIDO PRIETO, M.; «¿Hacia una modificación del estatuto permanente del estatuto de las regiones ultraperiféricas?», *op. cit.*, págs. 9 y ss.

la adscripción de una financiación específica a las RUP, con independencia de su situación económica y dentro del objetivo convergencia. Se supera definitivamente el criterio del 75% para las RUP, aunque sirva para condicionar la aplicación parcial de un objetivo específico, lo que por otra parte es coherente con las diferencias que existen entre las distintas regiones ultraperiféricas.

Por otra parte, se introducen algunas disposiciones específicas para las RUP. Así, en el objetivo convergencia, el límite de financiación comunitaria es del 85%, frente al 75% general. Con respecto al objetivo "competitividad regional y empleo", el límite máximo de financiación comunitaria para las RUP es también el 85%, lo que establece grandes diferencias dentro de su grupo, ya que el límite general es del 50%.

A esto se ha de añadir que, dentro del objetivo convergencia, se ha destinado una parte a las RUP, con independencia de su PIB, poniendo de manifiesto con ello la necesidad de aprehender el fenómeno ultraperiférico más allá de líneas regionales generales.

Finalmente, cabe destacar que el TECE ha incluido una mención específica para las regiones ultraperiféricas en la regulación de las ayudas de Estado¹⁵³, señalando la posibilidad de entender como ayuda regional compatible aquella que se dirija a las RUP, con lo que se habilita a la Comisión para que busque criterios específicos de decisión con respecto a la ultraperiferia, sin necesidad de acudir a los criterios generales de las ayudas de carácter regional.

¹⁵³ Art. III-167.3.a) del TECE.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA.

I. DETERMINACIÓN DEL OBJETO DE ANÁLISIS: FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA VS. FISCALIDAD INTERNA DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS.-

El régimen ultraperiférico es un régimen especial dentro del ordenamiento comunitario que, en las condiciones del art. 299.2 TCE, permite la adopción de medidas de adaptación o de no aplicación de la normativa comunitaria.

Con este punto de partida, la aportación pretendida con este trabajo es la de sistematizar el régimen fiscal de la ultraperiferia, como parte del régimen general de ultraperiferia, por entender que presenta las características mínimas para configurar una unidad de régimen.

El fenómeno de la fiscalidad en las regiones ultraperiféricas no ha merecido, hasta ahora, un estudio doctrinal global que examine el régimen y, por tanto, la perspectiva comunitaria del sistema fiscal ultraperiférico.

Todos los estudios sobre el tema se vinculan a una región ultraperiférica o al conjunto de éstas pertenecientes a un mismo Estado. Hay incluso estudios comparativos entre los regímenes de varias de estas regiones. Además, por lo general, la referencia al ordenamiento comunitario es ineludible en la mayoría de ellos. Pero ningún trabajo ha intentado establecer los parámetros generales de la fiscalidad ultraperiférica, entendida como régimen común sobre el que pivotan los distintos sistemas fiscales de las RUP.

Ese es el factor determinante de la unidad de este trabajo. Aún reconociendo el riesgo de que así suceda, no es la pretensión de estas páginas realizar una mixtura o una adhesión de estudios específicos de sistemas tributarios regionales individualizados, sino abordar la cuestión desde una perspectiva global.

Cierto es que se entrará en el detalle de la legislación nacional o regional. Pero esto es inevitable para entender el cierre del sistema. En efecto, para analizar el fenómeno en su globalidad, se requiere atender también a las

normas no comunitarias, debido a la existencia de un mundo jurídico con diversificación de fuentes normativas. Además, tanto por cuestiones de primacía del Derecho Comunitario como por la corroboración de las líneas que se esbozan en este Capítulo, se hace oportuno analizar en qué medida lo establecido como sistema fiscal ultraperiférico es cumplido en la normativa estatal y regional.

Por otra parte, en virtud del principio de subsidiariedad, las medidas regionales y estatales también cumplen objetivos comunitarios, con lo que, más que romper la unidad aquí defendida, les conceden mayor riqueza, al permitir términos de comparación entre las regiones.

La unidad pretendida es una unidad coherente con el estado actual de la cuestión. Se ha criticado por parte de la doctrina que se haya creado un régimen general, con atención insuficiente para las especificidades de cada región¹. Contrariamente a esta opinión, se intentará demostrar que del régimen actual se pueden derivar parámetros generales aplicables a todas las RUP y aptos para la singularización de cada región. La definición de las circunstancias motivadoras del artículo 299.2 TCE permite atender al grado de afección de cada una de las regiones específicas, a la vez que ayuda a situarlas en su contexto actual a través de la articulación del principio de subsidiariedad.

Con ese punto de partida, se puede delimitar la fiscalidad ultraperiférica como el sistema de especialidades fiscales aplicado en las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, diseñado específicamente para el desarrollo económico y social de estas regiones y que tiene como fundamento de tal especificidad las especiales características geográficas, climatológicas y económicas recogidas por el art. 299.2 TCE.

El sistema fiscal ultraperiférico está ordenado por un conjunto de normas que se inserta en el régimen jurídico ultraperiférico. Como tal, adquiere su condición de régimen singular del segundo. Debe diferenciarse el régimen

¹ NÚÑEZ PÉREZ estima que hubiera sido conveniente introducir en los Tratados “un Protocolo cuyas bases permitiera atender de manera más específica las diversidades de las medidas en su caso pertinentes en un grado estimable de flexibilidad institucional”. NÚÑEZ PÉREZ, G.; *Dictamen que a instancia del Consejo Económico y Social de Canarias presenta sobre determinados aspectos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Universidad de la Laguna, abril de 1998, págs. 46 y ss.

singular de otras opciones, como la excepción y la limitación del Derecho Comunitario. En el primero, no se aplica el Derecho Comunitario. En el segundo, la aplicación se limita a ciertas disposiciones. Finalmente, el sistema específico es aquel que presenta una “reglamentación diferenciada o modulada del Derecho Comunitario”².

Este sistema específico puede acoger disposiciones que exceptúen el ordenamiento comunitario, así como normas que limiten los efectos del mismo. Sin embargo, ésta no es la característica principal del sistema, por más que use ambas opciones en la configuración de su especialidad. La excepción y la limitación se referirán a normas específicas, no a la globalidad del sistema.

Cabe distinguir, según lo dicho, entre “fiscalidad ultraperiférica” y “fiscalidad interna de regiones ultraperiféricas”. Aunque el objeto material será similar, se produce un cambio de perspectiva. La fiscalidad ultraperiférica se refiere a un régimen específico del ordenamiento comunitario, mientras que la fiscalidad interna de las regiones ultraperiféricas se refiere al sistema fiscal propio de cada región ultraperiférica.

En ese sentido, el segundo concepto es más amplio que el primero, componiéndose del sistema fiscal ultraperiférico y del sistema estatal (incluido en ello las disposiciones regionales). Cualquier disposición del sistema fiscal de una región ultraperiférica está condicionada al sistema de fiscalidad ultraperiférica, tanto porque algunas de sus normas constitutivas han sido emanadas desde el ordenamiento comunitario, como porque el resto de normas que conforman el sistema fiscal de una RUP se somete a la necesidad de no contradecir el sistema fiscal ultraperiférico.

No obstante, se puede señalar que una medida del sistema fiscal regional no es medida de fiscalidad ultraperiférica cuando no contravenga ningún principio o norma general del Derecho comunitario, por lo que no necesitará del sistema ultraperiférico para su validez³. Aunque el sistema

² ASÍN CABRERA, M.A; «La Constitución Europea y el Estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 12, 2005, págs. 6-7.

³ Así, en la Decisión de la Comisión de 11 de noviembre de 2003, en el procedimiento sobre ayudas de Estado N 96/B/2003-Francia, sobre la *Loi de programme pour l'outre-mer –Titre II: aide fiscale à l'investissement*; Documento C(2003)4067fin, se plantea la compatibilidad con el ordenamiento

ultraperiférico ejerza su vigilancia sobre esas normas, en la medida en que no suponen especialidades de ultraperiferia, no constituyen elementos del régimen.

Aunque nuestro objetivo principal sea el análisis de las características principales de la fiscalidad ultraperiférica, varias razones obligan a estudiar la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas en su conjunto. La primera es la necesidad de dar una visión de conjunto a la fiscalidad de las regiones, ya que la perspectiva comunitaria necesita conocer toda la normativa fiscal aplicable. La segunda se refiere a que los estudios doctrinales hasta la fecha se han centrado en el sistema fiscal de una o varias RUP, pero desde una perspectiva nacional, haciendo meras referencias -no sistemáticas- de la cuestión comunitaria. Excluir esa perspectiva sería dar un salto en el estudio de la cuestión que lo haría incompleto y ausente de referencias doctrinales de cita obligada. Sólo el estudio de toda la realidad, con independencia de que la perspectiva más determinante sea la comunitaria, motiva que nos refiramos a la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas.

Esos mismos argumentos explican la opción tomada en el título. Aunque su principal novedad sea la sistematización del sistema fiscal ultraperiférico, el estudio termina abarcando toda la realidad de la fiscalidad de las regiones ultraperiféricas.

II. LA FISCALIDAD COMO UN INSTRUMENTO DE DESARROLLO ULTRAPERIFÉRICO.-

El artículo 299.2 TCE recoge la política fiscal como uno de los ámbitos de aplicación del régimen especial de las regiones ultraperiféricas, de cara a posibilitar el desarrollo económico de estas regiones y su plena integración en el ordenamiento comunitario.

comunitario de ciertas bonificaciones fiscales. La Comisión declara que algunas de esas medidas, como determinadas ayudas que afectan a las personas físicas, no tienen la consideración de ayuda estatal, por no favorecer a determinadas empresas o producciones. Ha de considerarse que se trata de normas compatibles con el ordenamiento comunitario, con independencia de las especialidades ultraperiféricas.

La instrumentalidad de la política fiscal en pos del desarrollo de una región enlaza con la función extrafiscal de los tributos. Esta función se puede dirigir a la consecución de dos fines, de cara al cumplimiento de los objetivos ultraperiféricos: la reducción de costes de la producción empresarial y la atracción de inversión.

1. La función extrafiscal del sistema tributario.-

El fin principal⁴ de todo tributo debe ser la recaudación, esto es, la obtención de recursos dinerarios por parte del ente público titular para el sostenimiento de sus gastos. Por ello, el fin primero del Derecho Financiero es articular el conjunto de ingresos y gastos de los Estados y del resto de los entes públicos. De ahí surge su naturaleza instrumental, ya que ese fin no es querido directamente por el ente público, sino en la medida en que es un instrumento para la consecución de otros fines, procurando la satisfacción de necesidades públicas.

La finalidad recaudatoria ha sido una constante histórica en el instituto del tributo. Desde los primeros tributos⁵, esporádicos y normalmente impuestos a los pueblos vencidos militarmente, hasta los modernos sistemas tributarios, la recaudación pecuniaria a favor del ente público ha marcado su esencia.

Ahora bien, también va unida a la historia del tributo la consciencia de que sus efectos sobre la economía, en todos los planos, no son en nada desdeñables, lo que motiva una articulación del sistema tributario en la que se da cabida al cumplimiento de otros fines.

Estos fines pueden superar, desde una perspectiva axiológica, al fin recaudatorio. Es lo que, a nuestro juicio⁶, ha sucedido en alguno Estados con el

⁴ Que no necesariamente más importante, pues con tal calificación se hace referencia a un orden lógico-temporal y no a un orden axiológico.

⁵ Puede verse un apunte histórico del Derecho Tributario y del tributo en MARTÍN DELGADO, J.M.; *Derecho Tributario y Sistema Democrático, Lección de Apertura del Curso Académico 1983-84*, Universidad de Málaga, 1983.

⁶ Tal opinión se recoge en nuestro trabajo FORNIELES GIL, A.; *Los principios de justicia tributaria en el ordenamiento comunitario*, de próxima publicación.

reconocimiento de su función redistributiva de la renta y como instrumento de solidaridad⁷ entre los ciudadanos.

Es claro que, en la ordenación de actividad pública en que consiste el Derecho Financiero, entrarán valores enlazados a los fines del ordenamiento. No bastará asumir su carácter instrumental para la conformación de los principios básicos que lo orientan, sino que se tendrán en cuenta objetivos distintos. Estos objetivos se basarán en los efectos que el sistema financiero pueda producir, más allá de la mera recaudación o el mero gasto para la Hacienda Pública.

Así, en la rama de los gastos, tanto el montante de los mismos como su distribución dependerán de la concepción que se tenga del Estado. Un *Estado-policía*, como se conoce al Estado del siglo XIX, concebido como un ente de mínima protección para permitir la libre actuación de los ciudadanos, tendrá una serie de gastos más pequeño que un Estado intervencionista de la segunda mitad del siglo XX. La distribución de esos gastos también será reflejo de los valores del Estado⁸ en cada momento.

⁷ Especialmente clara su unión con la idea de solidaridad aparece en la doctrina italiana. Así, FEDELE, A.; «Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana», en PEZZINI, B. y SACCHETTO, C.; *Dalle costituzioni nazionali alla Costituzione europea. Potestà, diritti, doveri e giurisprudenza costituzionale in materia tributaria. Atti del Convegno, Palazzo della Ragione-Bergamo Alta, 29-30 ottobre 1999*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 2001, pág 22 y ss. Y MOSCHETTI, F.; «Orientaciones generales de la capacidad contributiva», *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 269, septiembre-diciembre 2003, págs. 516 y ss. En la doctrina portuguesa, también se ha mostrado del parecer CASALTA NABAIS, J; *Estudos di direito fiscal. Por um Estado fiscal suportável*, Edições Almedina, Coimbra, 2005, págs 105 y ss. Las nuevas realidades de internacionalización económica y favorecimiento de la productividad a través de la reducción de la carga fiscal llevan a hablar de un cambio en este papel del Derecho Tributario en el desarrollo de la solidaridad. Vid. FABRA VALLS, M.; «Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 120, octubre-diciembre de 2003, pág. 630.

⁸Se habla de valores del Estado y no de valores de la sociedad en el entendimiento de que ambos no tienen por qué ser absolutamente coincidentes. Si bien es cierto que idealmente debe ser considerado, la realidad no refleja tal conexión. De hecho, el constitucionalismo actual consiste, básicamente, en la protección de las minorías en la garantía del gobierno de la mayoría. Esto quiere decir que hay cuestiones en las que la opinión social mayoritaria -aún siendo casi absoluta- no imperará, por existir una mínima garantía a la minoría. Se ha de reconocer que es probablemente acertado pensar que ello se debe a una propia limitación de la sociedad, que tiene como uno de los valores más alto (en una jerarquía de valores) el admitir los valores del Estado, probablemente como garantía de convivencia. Ello, no obstante, merece una reflexión más profunda de la que este trabajo puede dedicar.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Por lo que respecta a los ingresos, su cuantía, igualmente, dependerá de la cifra de gastos prevista. Pero donde de mejor forma es visible la relación entre ingresos públicos y valores dominantes del Estado es en la forma de distribución de las entradas financieras públicas en un triple plano: el subjetivo, el objetivo y el institucional.

Plano subjetivo es el que determina qué personas serán gravadas. Este plano se hace casi imperceptible en el momento en que la igualdad y la generalidad son valores de la sociedad, ya que se grava a todos los sujetos con personalidad jurídica plena. Por plano objetivo se entiende la riqueza gravada. Son claras en ese sentido las diferencias de un sistema basado en la imposición sobre la renta personal y de un sistema articulado sobre la imposición al consumo. Por plano institucional, se entiende la forma de gravar tal riqueza, esto es, el instituto jurídico creado a tal fin y la estructura presentada por el mismo: así, por ejemplo, puede gravarse de manera proporcional o de manera progresiva la renta de la persona.

Desde tal perspectiva, el Derecho Financiero no permanece en una postura aséptica ante los valores de los Estados actuales. No se limita a ser un mero vehículo del flujo monetario del Estado, sino que debe embeberse del sistema de valores, principios y fines que los ordenamientos constitucionales reflejan.

En efecto, la extrafiscalidad, esto es, la persecución de fines distintos del meramente recaudatorio en las prestaciones patrimoniales públicas, es un fenómeno consustancial a la existencia de tales prestaciones. Es imposible imaginar un tributo que no tenga consecuencias no fiscales, incluso cuando se predica la "neutralidad" del tributo, pues eso implica su utilización para unos objetivos económicos⁹.

Así, por extrafiscalidad se entiende todo fin perseguido por un tributo que no sea el fin recaudatorio. Como ha dicho HINOJOSA TORRALVO, esta función extrafiscal puede expresarse a través de dos facetas: "de una parte,

⁹ Vid. CASADO OLLERO, G.; «Los fines no fiscales de los tributos», en la obra colectiva *Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma*, en homenaje a F.Sainz de Bujanda, Vol. I., I.E.F., Madrid, 1991, págs. 103 y ss.

mediante tributos específicamente instrumentales, y, de otra, mediante la introducción de normas tributarias de aquella naturaleza en las que se contengan exclusiones, exenciones, incentivos fiscales, deducciones y otras, que sirvan para no sujetar, eximir de la obligación del pago, facilitar o bonificar el ejercicio de determinados comportamientos económicos”¹⁰.

Desde esa perspectiva, el sistema tributario es un instrumento ideal para la intervención económica de los entes públicos. El sistema fiscal se ha mostrado siempre como una herramienta imprescindible de la política económica, en varios sentidos: de un lado, permite el desarrollo de ciertas actividades, mediante el establecimiento de beneficios fiscales; de otro lado, puede establecer mayores gravámenes a aquellas actividades cuyo peso en el sistema económico desee aminorar. De igual modo, no sólo puede fomentar u obstaculizar actividades concretas, sino que también puede conducir a la sociedad hacia el ahorro o el consumo (y la inversión), como principal dicotomía macroeconómica.

Siguiendo a GALPER¹¹, las tres funciones principales de la política económica (estabilización, redistribución y asignación eficiente de recursos¹²) pueden ser cumplidas mediante medidas fiscales (aumento de la presión fiscal para mantener el equilibrio presupuestario, sistemas progresivos de tributación y estructura del sistema enfocada a tal fin y presión fiscal estructurada de la forma menos dañina posible, respectivamente).

Es en esa línea cuando cobra sentido que el artículo 299.2 TCE reconozca la fiscalidad como uno de los campos a través de los cuales operar para conseguir el desarrollo de las regiones ultraperiféricas. Si los principales *handicaps* de las RUP se concentran en la existencia de unos más altos costes productivos y en la ausencia de desarrollo, corresponde analizar cómo la fiscalidad puede coadyuvar a la minoración o superación de los mismos, a través de la reducción de los costes productivos, de un lado, y a través de la

¹⁰ HINOJOSA TORRALVO, J.J.; «Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras infrautilizadas», en *Impuestos*, nº26, 1989, pág. 137.

¹¹ GALPER, H.; «El papel de la política tributaria en el desarrollo económico», en *El papel de la política tributaria y de la Administración Tributaria en el desarrollo económico*, Conferencia Técnica del CIAT, Instituto de Estudios Fiscales, 1992, págs. 189 y ss.

¹² MUSGRAVE, R.; *The theory of public finance*, McGraw-Hill, New York, 1959.

atracción de la inversión privada como fuente de desarrollo de las estructuras económicas, de otro lado.

2. La fiscalidad como vía de compensación de costes de producción.-

La fiscalidad puede ser un instrumento válido para la compensación de los costes de producción de una empresa en una doble dirección.-

a) Puede reducirse el propio coste que supone la tributación empresarial. Así pues, pese a que el sistema tributario debe ser considerado como un sistema de recepción de recursos públicos en base a la capacidad económica; desde el punto de vista empresarial, se considera como un coste a analizar a la hora de realizar inversiones y de establecer el coste marginal de producción de una unidad¹³.

En consecuencia, toda actuación pública que suponga la reducción del montante general tributario pagado por la empresa significará una minoración del coste productivo y facilitará la competitividad del producto. Desde el punto de vista de las regiones ultraperiféricas, una disminución de la fiscalidad ayudaría a compensar los costes mayores que su situación geográfica y condiciones climáticas deparan.

b) Puede reducirse el coste de producción mediante la disminución de la carga impositiva de las operaciones destinadas a la producción y distribución. Medidas con esa finalidad recaerán en la tributación sobre operaciones de entrada y salida: adquisición de materias primas y la recepción de servicios destinados al cumplimiento de los fines empresariales, por un lado, y venta de productos y oferta de servicios, por otro lado.

La diferencia entre esta opción y la anterior es, principalmente, una cuestión de justificación de las medidas. En las medidas analizadas en segundo lugar, la justificación de beneficios fiscales se situaría en un intento de reducir

¹³ En sentido similar, la propia jurisprudencia del TJCE, en la sentencia de 12 de abril de 1994, asunto C-1/93, *Halliburton*.

los costes necesarios para la producción; ya que se disminuyen de manera directa los costes de los bienes y servicios encaminados a ese fin. Se tratará de una actuación basada en la imposición indirecta.

La primera de las opciones estudiadas, sin embargo, se produce sobre toda la carga tributaria y su justificación es menos clara. Un sistema tal cual fundamentaría sus beneficios fiscales en una menor capacidad económica de la empresa, recayendo principalmente sobre la imposición directa. Su justificación es más complicada ya que la capacidad económica ya es medida, en el supuesto general de un impuesto directo sobre la renta, en la proporcionalidad o progresividad del impuesto, a través de la cuantificación de la Base Imponible¹⁴. Optar por un sistema como el descrito suponer ir más allá de la diferenciación cuantitativa de capacidad económica, para establecer una diferenciación cualitativa que discrimina en pos del desarrollo de determinadas empresas, en este caso, las empresas radicadas o con intereses en las regiones ultraperiféricas.

Ambas opciones son compatibles, si bien es verdad que la segunda opción –reducción de los costes productivos a través de la imposición indirecta– suele aparecer como opción preferida, con justificación en la reducción de los costes productivos. La primera opción sólo se justificaría en relación a la aminoración de costes si la primera opción no fuese suficiente para compensar los sobrecostes.

Si se atiende a los costes de ultraperiferia que motivan el sistema, es lógico pensar que la reducción de costes impositivos sea paralela al aumento natural de costes que experimentan las empresas de las RUP por su localización. Así, por ejemplo, si uno de los mayores problemas es el coste de transporte, este puede suavizarse mediante una menor tributación tanto en el servicio de transporte como en las operaciones de entrada y salida de bienes materiales, ya sean materias primas y elementos productivos, ya sean productos elaborados.

¹⁴ En el caso de que el impuesto a aplicar fuese el Impuesto sobre la Renta, la progresividad de este impuesto establecería una doble diferenciación cuantitativa, en la base imponible y en el tipo de gravamen.

3. La fiscalidad como instrumento del desarrollo económico.-

Además de los costes de ultraperiferia, y como consecuencia de ellos, las RUP se caracterizan por un crecimiento económico menor a la media comunitaria, revelando no sólo situaciones transitorias, sino deficiencias estructurales. Corresponde a continuación, en consonancia con lo dicho, examinar la capacidad de la política fiscal para coadyuvar al desarrollo económico, de modo que se elaboren los fundamentos de la política fiscal ultraperiférica en este sentido.

Siguiendo a BISES¹⁵, podemos individualizar tres factores de los que depende el crecimiento del PIB de una región determinada.-

- variaciones en la cantidad o calidad de los bienes capitales privados y públicos utilizados en la producción.
- variaciones en la cantidad o calidad de la fuerza del trabajo disponible.
- modificación en la combinación de los factores productivos.

Es una consideración que se refiere exclusivamente a la estructura económica, sin hacer referencia a otro tipo de costes, como los geográficos característicos de la RUP, por lo que resulta un modelo idóneo para este apartado.

El primer factor va a depender principalmente de la inversión, tanto privada como pública. A tal fin, la disminución de la carga fiscal en un sector o en una región es uno de los mejores incentivos que puede utilizar el Estado para atraer la inversión privada. La menor tributación conlleva un aumento del beneficio real en iguales circunstancias¹⁶. Si el objetivo de toda inversión es la

¹⁵ BISES, B.; *Lezioni di Scienza delle finanza, Parte I, L'intervento pubblico nel sistema economico*, G. Giapichelli editore, Turín, 2005, pág. 192. En el mismo sentido, POLLARI, N.; *Diritto Tributario. Tra Principi Giuridici ed Economia della Finanza Pubblica*, Roma, 1995, págs. 81 y ss.

¹⁶ *A sensu contrario*, CORONA señala que «los tipos marginales elevados afectan notablemente a la asignación internacional del capital y de las actividades económicas, generando incentivos de gran magnitud para el desarrollo de estrategias de planificación fiscal internacional (es decir, de prácticas de elusión fiscal que se plasman en reducciones de la recaudación)». CORONA, J.F.; «La fiscalidad en el sistema comparado y la armonización fiscal en la UE», en CORONA, J. F.; GONZÁLEZ

maximización del beneficio, la reducción de los costes adheridos a ese beneficio realza el potencial de la inversión.

La fiscalidad es considerada un coste a la producción desde el punto de vista empresarial, con lo que su reducción llevará aparejado un aumento del beneficio. Esto se produce tanto si la rebaja fiscal se aplica sobre la imposición a la producción unitaria como si se aplica sobre la imposición al beneficio final. Además, la menor tributación produce ahorro empresarial, permitiendo disponer de una mayor suma monetaria para destinar a inversiones¹⁷.

Ahora bien, la rebaja en imposición indirecta o que busque la eliminación de los costes productivos no atañe de modo directo al beneficio del inversor, sino a la disminución de costes y a la competitividad del producto o servicio. Sólo con referencia a esto se repercutirá en el beneficio del inversor.

La rebaja en la imposición directa que grava la renta producida por la inversión produce sus efectos directamente sobre el neto percibido como resultado de la inversión, con lo que a menor imposición directa sobre el beneficio, mayor atractivo para la inversión¹⁸.

De esta realidad es muestra el proceso que desde hace unos años viene experimentando la imposición societaria de los Estados miembros. Éstos tienden a la disminución del nivel de gravamen, con la intención de atraer o evitar la fuga de inversiones, en lo que se llamado "competencia fiscal". La rebaja fiscal en imposición directa no consistirá exclusivamente en un tipo de gravamen menor, sino que va a depender de otros parámetros, como la mayor

PÁRAMO, J.M. y MONASTERIO, C. (coord.) *Reforma fiscal y crecimiento económico*, Papeles de la fundación para el análisis y los estudios sociales, nº 47, pág. 263.

¹⁷ POLLARI, N.; *op. cit.*, pág. 81.

¹⁸ BISES relaciona estos aspectos mediante la descripción de una "condición de equilibrio" a partir de la cual el inversor se decidirá a operar: según esto, la tasa del rendimiento esperado neto (rendimiento total menos tributos efectivamente realizados) sea igual a la tasa de interés de mercado relevante para la empresa. Esta última, por su parte, mide el interés de una inversión en atención a la oferta y demanda de ahorro existente en el mercado. BISES, B.; *Lezioni di Scienza delle Finanze, Parte I, L'intervento pubblico nel sistema economico*, G. Giappichelli editore, Turín, 2005, págs. 195-196.

posibilidad de deducciones, la no sujeción a supuestos de doble imposición, etc¹⁹.

La Comunicación de la Comisión "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales"²⁰ refleja a la perfección la situación. De un lado, reconoce las dificultades para establecer una metodología económica exhaustiva, capaz de dar respuesta a todas las variables que influyen. De otro lado, y pese a lo anterior, señala como el tipo global nacional resulta determinante, más incluso que la base imponible, para maximizar la rentabilidad de una inversión.

No obstante, no ha de menospreciarse el efecto que debe tener la imposición indirecta en la decisión de implantación de actividades, sobre todo ante la dificultad de su medición en los beneficios reales²¹ y su papel de equilibrio en los intercambios comerciales.

Por lo que respecta al resto de variables que influyen en el desarrollo económico, disposiciones que permitan deducciones fiscales en imposición directa con motivo de la realización de mejoras tecnológicas y esfuerzos de contratación pueden tener los efectos reseñados con anterioridad²².

Ahora bien, para que se produzca un crecimiento económico como consecuencia de la rebaja fiscal, es necesario que esta requiera una inversión activa y real, debiendo evitarse, en consecuencia, la aplicación de estas medidas a aquellas entidades que se limitan a los servicios financieros y, sobre todo, a aquellas que montan un entramado jurídico sin desarrollo efectivo de actividad.

¹⁹ POLLARI se refiere tanto a la disminución de la imposición como a la aceleración de la amortización fiscal para favorecer las inversiones. POLLARI, N.; *op. cit.*, pág. 91.

²⁰ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social de 23 de octubre de 2001, *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*, Documento COM (2001) 582 final.

²¹ CORBIN, C. P.; «The role of indirect taxes in valuing bussiness», en *International Tax Journal*, volumen 31, nº 2, primavera de 2005, págs. 5 y ss.

²² No obstante, POLLARI considera que la mejor vía para alcanzar el objetivo de crecimiento en empleo es la inversión pública en programas de formación, un sistema de sanidad adecuado y un sistema de transportes públicos eficaz, que permita la movilidad. POLLARI, F.; *op. cit.*, pág. 82. El autor no se plantea los beneficios de un sistema de deducciones por incorporación de trabajadores.

4. Recapitulación.-

Se han señalado algunas pautas de política fiscal que puedan subvenir al desarrollo de las RUP, atendiendo a sus particularidades. Ahora bien, esto presenta un carácter más económico que jurídico. Por esa razón, sólo caben aquí unas líneas mínimas, en ningún caso perseguidoras de exhaustividad Sin embargo, no por ello carece de interés para los estudios jurídicos.

En efecto, la proporcionalidad de las medidas que limitan la integridad y coherencia del ordenamiento comunitario a favor de las RUP, así como la finalidad que persiguen motivan la necesidad de vincular siempre la medida tomada con el objetivo buscado. Las consecuencias de esto se manifiestan en dos aspectos: de un lado, se atenderá a esa relación medida-objetivo para admitir o no la excepción al ordenamiento comunitario y, de otro lado, el mantenimiento temporal de la medida dependerá de la eliminación o no de la situación ultraperiférica que la motiva.

III. LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA EN EL MARCO DEL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO.-

1. Aproximación a la fiscalidad en la Unión Europea.

El tratamiento de la fiscalidad²³ desde la perspectiva comunitaria varía teleológicamente con respecto a su función tradicional primera en los Estados. Los Estados establecen su sistema fiscal como fuente de financiación, sin perjuicio de que otras finalidades influyan al sistema. Sin embargo, la peculiar entidad de las Comunidades Europeas y su sistema de financiación, basado

²³ Sobre el uso de este término con preferencia al término “tributario” se encuentra razonada por FALCÓN Y TELLA, por la influencia de los términos francés (Droit Fiscal) e inglés (Fiscal Law) en el ordenamiento comunitario, cuando debería considerarse un arcaísmo en los ordenamientos español e italiano. FALCÓN Y TELLA, R.; «La armonización fiscal en jurisprudencia», en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C.; y LIÑÁN NOGUERAS, D.J. (Dir.); *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*, ed. Civitas, Madrid, 1993, pág. 981.

principalmente en transferencias del Estado²⁴, provoca que no necesiten un sistema fiscal propio²⁵ para el cumplimiento de sus fines²⁶.

Tan sólo los recursos arancelarios pueden tener la suficiente entidad para ser considerados como los únicos institutos²⁷ con fin primordial recaudatorio que posee la Comunidad Europea. Sin embargo, su esencia histórica permite tratarlos como institutos cuyo fin principal no es tanto la recaudación como la regulación de los flujos de importaciones. De hecho, esta es la principal razón por lo que se ha convertido en recurso comunitario, ya que la instauración del mercado implicaba la eliminación de las fronteras aduaneras entre los Estados miembros.

Así, la principal legislación comunitaria en materia fiscal se produce como consecuencia de la persecución de un fin comunitario: el pleno desarrollo de las libertades comunitarias de circulación y establecimiento, como modo de realización del Mercado Interior. Por ello, las Comunidades Europeas se muestran preocupadas por las trabas que puedan suponer los sistemas fiscales de los Estados miembros²⁸.

Como ha dicho DI PIETRO, “en nombre del mercado la función de financiación, que tradicionalmente inspira a los tributos nacionales, no es ya en el ámbito comunitario, ni la única ni la exclusiva justificación de las decisiones tributarias de los Estados nacionales”²⁹.

²⁴ Por mucho que se consideren “recursos propios”.

²⁵ Aunque las Comunidades Europeas se han dotado de ciertas figuras tributarias propias, su entidad es tan escasa con respecto al conjunto de ingresos, que la principal legislación comunitaria de ámbito financiero no le afecta a estas figuras, sino a los sistemas tributarios estatales.

²⁶ Lo que no obsta a que se pueda considerar que existe un “ordenamiento tributario comunitario”. Por todos, *vid.* CALVO ORTEGA, R.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario. I. Derecho Tributario. Parte General*. 10ª edic, edit. Thomson-civitas, 2006, pág. 509.

²⁷ Añadiendo el impuesto que se aplica sobre los funcionarios comunitarios y las exacciones agrícolas.

²⁸ Significativa de esta realidad, a contrario, aparece la expresión de GARCÍA PRATS: “la armonización de los sistemas fiscales nacionales no persigue, en última instancia, la consecución de un sistema fiscal más racional y, por ende, de un sistema fiscal más justo», citando a LANG. GARCÍA PRATS, F. A.; «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Comunitario», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 260, julio-agosto 2001, pág. 554.

²⁹ DI PIETRO, A.; «El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición», traducido por FERNÁNDEZ

De ahí se deriva el entendimiento de porqué la influencia del Derecho Comunitario en el ámbito fiscal se produce, sobre todo, en los sistemas tributarios estatales: se trata de una actuación encaminada a la eliminación de las barreras fiscales con respecto a los objetivos y finalidades comunitarias³⁰. Además, no puede olvidarse que la eliminación de obstáculos a las libertades comunitarias tiene como efecto una tendencia a la baja en los sistemas tributarios estatales³¹.

Tradicionalmente, al analizar esta actuación comunitaria en el plano fiscal, se diferencia entre actuación en los impuestos directos y en los impuestos indirectos. Sin embargo, aunque en la práctica la diferenciación sea muy similar, es preferible aquí usar una diferenciación desde una perspectiva diversa. Considerando que el régimen ultraperiférico habilita para crear especialidades respecto al Derecho Comunitario Tributario aplicable en el resto del territorio comunitario, conviene diferir las actuaciones comunitarias en lo fiscal atendiendo al modo de actuación.

En este sentido, se puede distinguir entre actuación positiva y actuación negativa³², según se requiera o no una actividad normativa de las instituciones

MARÍN, F. y ANIBARRO PÉREZ, S., en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 116, octubre-diciembre 2002, págs. 574-575.

³⁰ Para ORÓN MORATAL, esta influencia entra dentro de la “actividad financiera comunitaria”. No obstante, si se considera la actividad financiera como la “actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos, con los que poder subvenir a la satisfacción de determinadas necesidades colectivas” (MARTÍN QUERALT, J. y otros; *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*), no creo que podamos considerar como “actividad financiera” la regulación de recursos ajenos, sobre todo si esa regulación no se dirige a la recaudación, sino a limitar o controlar la recaudación que realizan otros entes. Existe una “actividad financiera comunitaria”, pero esta se limita a la regulación, recaudación, gestión y controls de sus recursos y de sus presupuestos. ORÓN MORATAL, G.; «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº97, enero-marzo de 1998, pág. 59.

³¹ En ese sentido, LEITE DO CAMPOS manifiesta que “hoy parece haber en Europa una nueva idea de justicia fiscal. Está enfocada a abandonar el sentido “social” de los impuestos, para acentuar su función financiera. Dejando la función “social” a la seguridad social. Disminuyendo los beneficios, alargando la base de incidencia y bajando las tasas”, LEITE DO CAMPOS, D.; «La reforma fiscal en Portugal», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. y GARCÍA NOVOA, C. (Dir), *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004, pág. 132. También, en la misma obra, DI PIETRO, A.; «La futura reforma tributaria italiana», págs. 101 y ss.

³² Esta idea de diferenciación entre actuación positiva y negativa se puede ver en diversos trabajos doctrinales. Así, por ejemplo, GARCÍA PRATS, aunque ceñido a la armonización y al principio de no discriminación, señala que «tanto las medidas armonizadoras como la interdicción del tratamiento discriminatorio y distorsionador de la competencia son mecanismos al servicio de los objetivos comunitarios; pero con un alcance y función separada e independiente. Mientras el principio de no

comunitarias. Los instrumentos mediante los que se plasma cada modo de actuar son diversos, así como las bases jurídicas y las posibilidades de actuación que restan para los Estados. De igual manera, el art. 299.2 TCE no puede tener igual aplicación en ellos: en algunos casos servirá como base jurídica, en otros servirá como positivización de los criterios a considerar en la aplicación del Derecho Comunitario.

El estudio debe centrarse en las normas de carácter material, omitiendo las referencias a normas procedimentales, ya que no presentan ningún aspecto reseñable desde la perspectiva ultraperiférica.

A) Actuación positiva: Consiste en la elaboración de normas comunitarias de Derecho derivado que regulen aspectos tributarios y que excluyan la actuación estatal o la hagan depender de lo regulado por ellas.

A.1) Normas tendentes a la armonización del sistema fiscal. La armonización³³ es una actuación normativa comunitaria consistente en la aproximación de los sistemas fiscales de los distintos Estados. Se recurre así a la elaboración de normativa que equipare los sistemas tributarios nacionales, justificándose en la necesidad de su adopción para eliminar barreras a las libertades comunitarias. Se ha dado especialmente en el ámbito de la imposición indirecta, aunque cada vez más se plantea la conveniencia de la armonización o la aproximación en el plano de la imposición directa³⁴. De esta

discriminación tiene un alcance negativo limitador de la acción estatal contraria a los objetivos comunitarios, la armonización de las legislaciones tiene un alcance positivo, en la medida en que presupone el establecimiento de un mecanismo de acción de la Comunidad en favor de aquellos objetivos y que sólo de manera indirecta limitará –o condicionará– la acción subdiguiente de los Estados miembros»; a lo que añade que el TJCE será quien desarrolle principalmente la actuación negativa, correspondiendo a la Comisión y al Consejo la positiva. GARCÍA PRATS, F. A.; «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Comunitario», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 260, julio-agosto 2001, pág. 562.

³³ Son numerosos los intentos definitorios de la doctrina. Puede señalarse el dado por PÉREZ ROYO: “la aproximación, impuesta a nivel comunitario mediante la correspondiente Directiva, de las legislaciones fiscales en determinados puntos o materias, de manera que las divergencias en el tratamiento fiscal de las operaciones, hechos o resultados afectados quede reducida entre los diferentes ordenamientos de los países miembros, dentro de límites suficientemente determinados”, PÉREZ ROYO, F.; «Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales”, en *Hacienda Pública Española*, nº1, enero 1990, pág. 111.

³⁴ No ha de olvidarse que la armonización tiene unos límites materiales difusos, por lo que los campos armonizados pueden variar, según el entendimiento de las instituciones comunitarias.

finalidad deriva que la armonización fiscal tenga un marcado carácter extrafiscal, lo que puede, a su vez, disminuir la capacidad de recurso a la extrafiscalidad en los Estados miembros³⁵.

La base jurídica para la armonización fiscal se encuentra en los artículos 93 y 94 TCE, donde se insta a la armonización de los impuestos indirectos estatales y a la aproximación de los impuestos directos.

Como principales instrumentos comunitarios de regulación en el ámbito tributario, deben señalarse.-

· Impuestos indirectos.-

1) IVA.- Su regulación principal se encontraba en la Sexta Directiva³⁶, hasta la reciente aparición de la Directiva 2006/112/CEE, que deroga a la anterior³⁷ y reunifica el sistema ante las continuas modificaciones, aunque con reconocida intención de no efectuar variaciones sustanciales con respecto a la normativa anterior. Este instrumento supone la eliminación de la mayoría de impuestos indirectos estatales en pos de la creación de un único impuesto sobre la materia³⁸. Más allá de discusiones sobre el concepto de imposición

ORÓN MORATAL, G.; «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario», en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 97, Enero-marzo de 1998, pág. 66.

³⁵ Como dice ORÓN MORATAL, «no debe ignorarse el carácter extrafiscal de la armonización comunitaria, pues su objetivo no es la financiación, sino coordinar el interés del Mercado Común [...] Este carácter extrafiscal de la armonización comunitaria, como hemos indicado, puede absorber la posibilidad del empleo extrafiscal del tributo por parte de los Estados miembros», en ORÓN MORATAL, G.; «Consecuencias de la integración...», *op. cit.*, pág. 76. CASADO OLLERO, en esa línea, considera que el tributo es considerado en el Tratado sólo como instrumento extrafiscal. CASADO OLLERO, G.; «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE», en *Hacienda Pública Española*, nº 96, 1985, págs. 119 y ss.

³⁶ Directiva 77/388/CE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. DO L 145, de 13 de junio de 1977, págs. 1-40.

³⁷ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, DO L 347, de 11 de diciembre de 2006, págs. 1-118.

³⁸ La sentencia del TJCE de 3 de octubre de 2006 considera al IRAP compatible con el art. 33.1 de la Sexta Directiva. El IRAP es un impuesto italiano que grava la producción neta de las actividades económicas. El Tribunal señala que el art. 33 se opone a aquellas figuras tributarias que tengan las cuatro características esenciales del IVA: “la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los

indirecta, la directiva se aplica sobre lo que considera impuestos sobre el volumen de negocios, haciendo incompatible con el ordenamiento comunitario todo impuesto sobre tal concepto, a excepción de los impuestos especiales autorizados. Los demás impuestos no autorizados han sido sustituidos por el IVA, con lo que se logra homogeneizar la estructura de la imposición indirecta europea.

Con el IVA, se armoniza la base imponible sometida a la imposición indirecta y se establece un sistema de gravamen que resulte proporcional hasta la fase de comercio minorista, con independencia del número de fases productivas. De vital importancia resulta también el principio de neutralidad, que evita su conversión en un impuesto en cascada.

2) Impuestos especiales.- Además de la imposición general de tipo indirecto que supone el IVA, la Comunidad Europea ha desarrollado la armonización de los impuestos especiales permitidos. Estos son: impuestos sobre el tabaco³⁹, alcohol⁴⁰ y productos energéticos⁴¹.

servicios que preste; la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor". Sentencia del TJCE C-475/03, de 3 de octubre de 2006, caso *Banco Popolare di Cremona*. (pendiente de publicación en el DO).

³⁹ Directiva 95/59/CE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos indirectos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco, DO L 291, de 6 de diciembre de 1995, págs. 40-45; Directiva 92/79/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, DO L 316, de 31 de octubre de 1992, pág. 8-9, y directiva 92/80/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos; DO L 316, de 31 de noviembre de 1992.

⁴⁰ Directiva 92/83/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, DO L 316, de 31 de octubre de 1992 y Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

⁴¹ Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, DO L 283, de 31 de octubre de 2003, págs. 51-70 y Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno, DO L 291, de 6 de diciembre de 1995, págs. 46-47.

3) Otros impuestos de carácter indirecto.- Como colofón a la armonización de la imposición indirecta, la Comunidad ha desarrollado la armonización de ciertos impuestos de carácter indirecto y tradicionales en los sistemas tributarios nacionales: sobre la concentración de capitales⁴² y sobre el transporte pesado⁴³.

· Impuestos directos.- La imposición directa, por su menor influencia en el desarrollo del mercado, se ha mantenido como baluarte de la soberanía fiscal estatal⁴⁴. Sin embargo, problemas de doble imposición han aconsejado la armonización en lo que se refiere a la obtención de renta transnacional, especialmente la lucha contra la doble imposición. Más recientemente, la "competencia fiscal" motiva una reflexión sobre la necesidad de armonizar los impuestos directos⁴⁵, especialmente aquellos que tienen por objeto la renta de las sociedades.

1) Directiva sobre la fiscalidad matriz filial⁴⁶.- Mediante este instrumento se pretende eliminar la doble imposición internacional societaria, prohibiendo la imposición sobre dividendos distribuidos a nivel internacional, de manera que impidan las restricciones a la libertad de circulación y establecimiento de los grupos de sociedades.

A tal fin, la Directiva establece un sistema de gravamen en la fuente, de manera que se impone la obligación de no gravar los beneficios distribuidos percibidos por la sociedad matriz, o de gravarlos, permitiendo su deducción.

⁴² Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, DO L 249, de 3 de octubre de 1969, págs. 25-29.

⁴³ Directiva 1999/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados del transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, DO L 187, de 20 de julio de 1999, págs. 42-50.

⁴⁴ FANTOZZI señala que la imposición indirecta está menos unida a la soberanía fiscal, por lo que la armonización en este campo resultó más fácil. FANTOZZI, A.; «Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati», ponencia en *Convegno di Studio, Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna, 26-27 settembre 2003.

⁴⁵ De ello es manifiesto el llamado Paquete Monti –aprobado por el Consejo Ecofin el 3 de junio de 2003-, por el que se aprueban el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, la directiva sobre rendimientos del ahorro y la directiva sobre intereses y *royalties*.

⁴⁶ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, DO L 225, de 20 de Agosto de 1990, págs. 6-9.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Para ello se requiere poseer al menos un 15%⁴⁷ de la sociedad filial u otro porcentaje fijado por convenio bilateral. Como contrapartida a la prohibición de gravamen en el Estado de residencia de la matriz, se prevé la prohibición de retención en origen de los beneficios distribuidos.

2) Directiva sobre fusiones y escisiones⁴⁸.- Persigue la exención por dichas operaciones, así como por aportaciones de activos y canje de valores, en lo que concierne a la transmisión y generación de plusvalías.

3) Directiva sobre pago de intereses y cánones en grupo de sociedades⁴⁹.- La finalidad de la directiva es eximir de tributación estos pagos en el Estado de origen si el beneficiario es una sociedad o establecimiento permanente de otro Estado miembro.

4) Directiva sobre la fiscalidad del ahorro⁵⁰.- Persigue que los rendimientos obtenidos en un Estado miembro puedan ser gravados por el Estado miembro de residencia del perceptor y no en el de la fuente, en el caso de que difieran.

5) Directiva sobre presentación de cuentas anuales⁵¹ y directiva de cuentas consolidadas de los grupos de sociedades⁵².- Aunque la imposición

⁴⁷ Artículo 3.1.a) de la directiva. Antes de 2007, era del 20% y, a partir del 2009, del 10%, lo que demuestra la intención comunitaria de ir suprimiendo este fenómeno de doble imposición.. Modificación de la Directiva realizada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, DO L de 13 de enero de 2004, págs. 41-44.

⁴⁸ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, DO L 225, de 20 de Agosto de 1990, págs. 1-5.

⁴⁹ Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, DO L 157, de 26 de julio de 2003, págs. 49-54.

⁵⁰ Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, DO L 157, de 26 de junio de 2003, págs. 38-48.

⁵¹ Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, DO L 222, de 14 de agosto de 1978, págs. 11-31.

⁵² Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas, DO L 193, de 18 de julio de 1983, págs. 1-17.

sobre sociedades dista aún de encontrarse armonizada, surge la necesidad de tomar medidas que favorezcan los intercambios comunitarios, lo que provoca la aparición de directivas como las reseñadas.

En las materias armonizadas, los Estados sólo pueden legislar en la medida y dirección que marquen los instrumentos comunitarios, sin por ello poder obviar las pautas generales sobre no discriminación o respeto de las libertades comunitarias.

Así mismo, los distintos entes subestatales están también obligados al desarrollo y respeto de las directivas de armonización fiscal, dentro de sus respectivas competencias; ya que las relaciones de las Comunidades Europeas se mantienen con el conjunto del Estado. No es relevante, a efectos de la obligación de desarrollo y cumplimiento del ordenamiento comunitario, quién sea el ente que tenga la competencia dentro de las diversas configuraciones políticas de los Estados miembros.

A.2) Normas tendentes a la uniformización: El código aduanero comunitario.-

El recelo de los Estados a la pérdida de soberanía fiscal ha provocado que la armonización haya sido preferida a la uniformización⁵³. Ahora bien, el establecimiento del Mercado Común hacía estrictamente necesaria la supresión de aranceles entre los Estados miembros, con lo que, a su vez, se requería que los productos procedentes de terceros Estados sólo tuvieran que pagar derechos de aduana en un solo Estado. Como consecuencia, se optó por la absorción comunitaria de la competencia aduanera y la uniformización de los aranceles aplicados a productos importados desde terceros países.

⁵³ Creemos conveniente apuntar aquí, siguiendo a GARCÍA PRATS, que esta uniformización puede estar produciéndose más allá de los textos legales, en la medida en que el mayor detallismo de las directivas y, sobre todo, la acción del TJCE, con sus criterios interpretativos, pueden minar el margen de actuación de los Estados en las materias armonizadas. GARCÍA PRATS, F. A.; «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Comunitario», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 260, julio-agosto de 2001, pág. 558.

La norma de referencia es el Reglamento (CE) 2913/92⁵⁴, que contiene el Código Aduanero Comunitario y la regulación principal de las aduanas como competencia comunitaria.

A.3) Actos comunitarios sin fuerza jurídica: Dentro de las especialidades que muestra el ordenamiento comunitario, una de ellas es el *soft law*, esto es, el conjunto de actos sin efectos jurídicos directos, pero que deben ser tenidas en cuenta por todo aquel que aborde una materia que se encuentre en su campo de influencia⁵⁵. Dentro del ámbito fiscal, se han de destacar.-

1) Fiscalidad de los dividendos percibidos por los particulares⁵⁶.- Es una perfecta muestra de la disociación entre jurisprudencia y normativa comunitarias, ya que, sin armonización en la materia, expone la situación de doble imposición económica y jurídica, así como la jurisprudencia sobre la cuestión, para concluir en la necesidad de coordinar las normativas estatales, ante los pronunciamientos del Tribunal que motivan la modificación individual de cada sistema estatal.

2) Prestaciones de desempleo transfronterizas⁵⁷.- Siguiendo las líneas mencionadas en la fiscalidad de los dividendos percibidos por los particulares, la Comisión propone la coordinación para la adaptación de los sistemas nacionales a la jurisprudencia comunitaria.

Motivado por la conciencia de que la soberanía fiscal es una de las piezas más importantes de la soberanía, los Estados siempre se han mostrado

⁵⁴ Reglamento (CEE) n°2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, DO L 302, de 19 de octubre de 1992, págs. 1-50.

⁵⁵ Como señala CALDERÓN CARRERO, “el *Soft-Law* constituye una fórmula que permite a la Comisión orillar o “bypasear” el procedimiento legislativo establecido en los Tratados para armonizar la fiscalidad empresarial”, CALDERÓN CARRERO, J.M.; «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: “¿Hacia un nuevo ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?»; Comunicación presentada en el *Foro Sáinz de Bujanda, Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, IEF, 13 de septiembre de 2006, pág. 12.

⁵⁶ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2003, titulada «Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior», COM(2003) 820 final.

⁵⁷ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001, consagrada a «La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo», COM (2001) 214, final.

recelosos a la armonización fiscal y a la cesión de competencias en este campo a las Comunidades Europeas. En consecuencia, la actuación positiva de la Comunidad Europea, pese a tener puntos de importancia, siempre se ha visto reducida.

B) Actuación negativa.- Mediante la actuación negativa, no hay una actividad comunitaria que diseñe las líneas básicas de las legislaciones estatales a través de un proceso armonizador; sino que se controla el cumplimiento de los principios y normas de los Tratados que establecen límites a la actuación estatal, especialmente en el campo no armonizado. En especial, hay que referirse al Tratado de la Comunidad Europea, que determina una serie de prohibiciones que afectan a los Estados y limitan su poder financiero, sin que por ello la Comunidad asuma competencias materiales de desarrollo normativo. Se trata, en ese sentido, de las disposiciones de alcance fiscal que, recogidas en el Tratado, gozan de efecto directo.

Ahora bien, el desarrollo principal de la actuación que llamamos negativa ha sido efectuado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, cuya jurisprudencia interpretativa del Derecho Comunitario ha establecido límites más allá del tenor literal de los Tratados, creando una comunidad de Derecho con unos principios bien definidos a partir del Derecho Primario. A tal punto ha llegado, que se habla de una "armonización negativa" o "de segundo grado"⁵⁸.

Como cuestión transversal, podemos decir que todas las limitaciones que aparecen en el TCE y en la jurisprudencia del TJCE responden a un principio de neutralidad fiscal no recogido explícitamente en el Tratado, pero que persigue la no influencia de los sistemas tributarios en el desarrollo de la libre competencia.

1) Los tributos estatales no pueden ser discriminatorios.- El artículo 90 TCE establece el principio de prohibición de tributos discriminatorios. Es una concreción en el ámbito fiscal del principio de no discriminación del art. 12 TCE. Tal es el nivel de la preocupación comunitaria por la eliminación de los tributos

⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, R.; «La armonización fiscal en la jurisprudencia», *op. cit.*, págs. 983 y ss.

discriminatorios que el TJCE ha llegado a afirmar que la prohibición de discriminaciones "constituye, en materia fiscal, el fundamento indispensable del Mercado común"⁵⁹. No es admisible una discriminación en función de la nacionalidad en los tributos, si bien se admite una diferenciación (que no discriminación) de régimen aplicable a sujetos residentes y no residentes, basada en causas objetivas. Cuando se trate de una discriminación mediante gravamen que afecte de manera directa o indirecta a los productos, será de aplicación el art. 90 TCE. Para el resto de discriminaciones fiscales, se atenderá al art. 12.

2) No son compatibles con el ordenamiento comunitario los tributos proteccionistas. Se establece en los artículos 90 y 92 TCE. Se prohíbe, en el campo de la imposición indirecta, discriminaciones que tengan como finalidad la protección de los productos nacionales. Se aplica, por tanto, a tributos internos. El TJCE requiere relación de similitud entre los productos para entender que se produce este efecto no deseado⁶⁰.

3) Se prohíben las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduanas. Como añadido a la uniformización en materia aduanera, el TCE prevé la incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de aquellas figuras que tenga el mismo efecto entre los Estados miembros que un derecho de aduana⁶¹. Se diferencia del anterior en que el primero se refiere a tributos internos, mientras que éste rige para las exacciones que se produzcan por el cruce de frontera⁶². Para su consideración se atiende a los efectos sobre la libre circulación de mercancías⁶³, no siendo necesario el efecto discriminatorio⁶⁴.

⁵⁹ Sentencia TJCE de 16 de junio de 1966, asunto C-57/65, *Sociedad Alfons Luetticke vs. L'hauptzollamt de Sarrelouis*.

⁶⁰ Sentencia TJCE de 27 de febrero de 1980, asuntos 168/78, 169/68 y 171/78, *Acquaviti*.

⁶¹ Sentencia TJCE de 14 de diciembre de 1962, asunto C-273/62. Esta sentencia define la exacción de efecto equivalente como: «derecho unilateralmente impuesto, bien en el momento de la importación, bien posteriormente, que recae específicamente sobre un producto importado de un Estado miembro, con exclusión del producto nacional similar: tiene por resultado, modificando su precio, tener sobre la libre circulación de los productos, la misma incidencia que un derecho de aduana».

⁶² El concepto de frontera que utiliza el ordenamiento comunitario no coincide con la frontera estatal, sino que se refiere a la frontera de aplicación de un sistema fiscal autónomo, pudiendo tratarse de fronteras regionales.

⁶³ Sentencia TJCE, de 20 de abril de 1978, Asuntos 80/77 y 81/77, *Sarl Les Fils de Henri Ramel*.

⁶⁴ Sentencia TJCE, de 1 de julio de 1969, Asunto 24/68, *Comisión c. Italia*.

4) Los sistemas tributarios estatales deben respetar las libertades comunitarias.- Se prohíbe por ello que los tributos tengan un carácter restrictivo, carácter que adquieren cuando limitan alguna de las libertades protegidas por el TCE. Pese a presentar líneas similares, debe diferenciarse la prohibición de discriminación de la prohibición de restricciones a las libertades comunitarias. Además de la diversa base jurídica, la principal diferencia práctica se debe a que el principio de prohibición de discriminación es un juicio de igualdad que admite excepciones con causa objetiva, mientras que las prohibiciones de restricción sólo admiten las excepciones del art. 30 TCE. Aunque la diferencia es clara en imposición indirecta, no resulta tan evidente en supuestos de imposición directa⁶⁵, campo en el que la jurisprudencia ha profundizado notablemente desde la sentencia *avoir fiscal*⁶⁶.

5) Las ayudas de Estado prohibidas por el TCE pueden adoptar la forma de beneficio fiscal. La relevancia de este apartado en la cuestión ultraperiférica motiva una referencia más minuciosa en el lugar dedicado a las líneas de fiscalidad ultraperiférica. Conviene adelantar que los beneficios fiscales pueden ser considerados ayudas de Estado contrarias al Derecho Comunitario, lo que obliga a los Estados a comunicar a la Comisión, con carácter previo, el establecimiento de estos beneficios; a la vez que puede obligar al contribuyente a ingresar la parte no recaudada como consecuencia del beneficio, si éste es declarado contrario al Derecho Comunitario.

6) Los sistemas fiscales nacionales no pueden ser un medio para invadir competencias comunitarias. Así se desprende de la sentencia TJCE de 10 de marzo de 1981⁶⁷.

⁶⁵ *Vid.*, por todos, VANISTENDAEL, F.; «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States», en *EC Tax Review*, nº3, 2003, págs. 136 y ss.

⁶⁶ Sentencia TJCE, de 28 de enero de 1986, Asunto 270/83, *Avoir fiscal*.

⁶⁷ *Vid.* ORÓN MORATAL, G.; «Consecuencias de la integración...», *op. cit.*, pág. 76.

2. La base jurídica de las medidas adoptadas para condicionar la aplicación del Derecho Comunitario.

2.1. La regla de la mayoría cualificada.-

El artículo 299.2 TCE establece un procedimiento específico para la adopción de medidas que excepcionen el Derecho Comunitario en pos del desarrollo de las regiones ultraperiféricas. Con ese fin, determina que estas medidas sean tomadas por mayoría cualificada del Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo.

Nos encontramos, pues, ante un procedimiento específico, que escapa de los procedimientos normativos de codecisión regulados en los artículos 249 y ss. TCE. En este supuesto, la iniciativa legislativa corresponde a la Comisión, quien da traslado de la misma al Consejo, órgano decisor, previa consulta al Parlamento Europeo.

El dictamen del Parlamento es preceptivo, pero no vinculante. De ahí se deriva que su virtualidad sea escasa⁶⁸. Puede servir, cuanto menos, para que se conozcan y tomen en consideración las propuestas parlamentarias, así como para que el Parlamento tenga conocimiento directo de la existencia del procedimiento y pueda, si lo estima necesario, impugnar la base jurídica. Por lo demás, es un requisito insoslayable para el Consejo, no habiendo plazo para la pronunciación, aunque esto encuentra dos limitaciones.-

En primer lugar, puede que continúe el proceso decisorio en el Consejo, pudiendo incluso haberse introducido modificaciones, con lo que se existiría una divergencia entre el texto sobre el que trabaja el Parlamento y el texto sobre el que va a decidir el Consejo⁶⁹.

⁶⁸ Para MANGAS MARTÍN y LINÁN NOGUERAS, el Parlamento debería llamar la atención de la Comisión, de forma que haga suyas las propuestas de aquél, de forma que el Consejo se vea obligado a decidir sobre ellas por mayoría cualificada. MANGAS MARTÍN, A.; y LINÁN NOGUERAS, D.J.; *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, ed. Tecnos, 3ª edic, Madrid, 2002, pág. 309.

⁶⁹ Sobre la cuestión, *vid.*, MANGAS MARTÍN, A.; y LINÁN NOGUERAS, D.J.; *op. cit.*, págs. 310-311.

En segundo lugar, no cabe la dilatación no justificada del procedimiento por parte del Parlamento Europeo, al menos para los procedimientos de urgencia, tal como se deduce de la jurisprudencia comunitaria⁷⁰.

El Consejo decide por mayoría cualificada. Debe tenerse en cuenta que la consideración de mayoría cualificada en el Consejo es variable según se suceden las distintas ampliaciones. Así, desde el 1 de enero de 2007, la mayoría cualificada necesaria para el procedimiento del art. 299.2 TCE contiene dos requisitos de constitución:

a) Que la mayoría de Estados aprueben la norma.

b) Que se reúnan un total de 255⁷¹ votos, al menos, a favor de la propuesta, sobre un total posible de 345. A ello se añade que los Estados que apoyen la medida representen, al menos, el 62% de la población total de la Unión. Este último objetivo se hace depender de la solicitud de comprobación por parte de un Estado.

Si se tiene en cuenta que los tres Estados con regiones ultraperiféricas suman en total de 68 votos y que su población supone aproximadamente el 23'5% del total comunitario⁷², se comprende que, en la situación actual, una decisión relativa a la ultraperiferia puede ser tomada a pesar de la negativa de los tres Estados implicados, lo que merece, sin duda, una actitud de rechazo. La conexión y la debida cooperación entre las Comunidades y los Estados debiera haber llevado a una excepción procedimental consistente en el necesario acuerdo con el Estado o los Estados implicados. Al menos, sí existe el "derecho de veto" para mantener la propuesta de la Comisión, ya que una modificación de ésta requiere la unanimidad en el Consejo⁷³, por lo que resulta de capital importancia la influencia sobre la propuesta de la Comisión.

⁷⁰ Sentencia TJCE de 30 de marzo de 1995, C- 65/93, *Parlamento Europeo c. Consejo*. Sólo en el supuesto de modificaciones sustanciales, el Consejo deberá volver a consultar al Parlamento. Sentencia TJCE de 15 de julio de 1970, Asunto 41/69, *ACF Chemiefarma*.

⁷¹ El reparto de votos se realiza de la manera siguiente: Alemania, Francia, Italia y Reino Unido (29 votos), España y Polonia (27 votos), Rumanía (14 votos), Países Bajos (13 votos), Bélgica, República Checa, Grecia, Hungría, Portugal (12 votos), Austria, Suecia, Bulgaria (10 votos), Dinamarca, Irlanda, Lituania, Eslovaquia, Finlandia (7 votos), Chipre, Estonia, Letonia, Luxemburgo Eslovenia (4 votos) y Malta (3 votos).

⁷² Fuente: Eurostat.

⁷³ Art. 250 TCE.

Por otro lado, cabe plantearse a qué figura normativa debe acogerse el Consejo para plasmar el acuerdo tenido con este procedimiento. El Tratado guarda silencio al respecto. Sin embargo, puede deducirse de la práctica del Consejo y de la oportunidad de cada instrumento normativo comunitario. Así, cuando lo que se haga sea excepcionar una norma de Derecho Derivado, por coherencia normativa, deberá usarse un instrumento igual al de aprobación de la norma exceptuada⁷⁴. Sin embargo, cuando se tomen medidas específicas, que no exceptúen directamente una norma anterior, el instrumento más adecuado es la Decisión⁷⁵, ya que su ámbito de aplicación es limitado⁷⁶. Esto es, la normativa emanada por el procedimiento del art. 299.2 TCE tendrá como destinatarios algún o algunos de los tres Estados con regiones ultraperiféricas, según a la región o regiones a la que venga referida la normativa.

Por último, aunque su futuro presenta serias dudas con motivo del rechazo experimentado en Francia y Holanda, conviene realizar una mención sobre el cambio que en el status ultraperiférico puede suponer la definitiva aprobación del Tratado Constitucional Europeo. Así, el texto se refiere a las regiones ultraperiféricas en el art. III-424⁷⁷, artículo que mantiene

⁷⁴ Téngase en cuenta que, una vez exceptuada la norma, otras normas que sustituyan el vacío dejado por esta excepción serán normas específicas, que serán aprobadas por Decisión.

⁷⁵ Ejemplos de Decisión tomadas en el campo de la fiscalidad ultraperiférica.: Decisión de la Comisión 96/34/CE, de 20 de diciembre de 1995, relativa a las disposiciones fiscales del impuesto “Arbitrio sobre la producción y sobre las importaciones (APIM)” en aplicación de los apartados 2, 4, 5 y 6 del artículo 5 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, DO L 010, de 13 de enero de 1996; págs. 38-39; Decisión del Consejo 2002/546/CE, de 20 de junio de 2002, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias, DO L 179, de 9 de julio de 2002, págs. 22-27.

⁷⁶ Lo que les hace ser calificadas como “pseudos-normas”, por CALDERÓN CARRERO. CALDERÓN CARRERO, J.M.; «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: “¿Hacia un nuevo ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?»; Comunicación presentada en el *Foro Sáinz de Bujanda, Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, IEF, 13 de septiembre de 2006, pág. 10.

⁷⁷ “Teniendo en cuenta la situación social y económica estructural de Guadalupe, guayana Francesa, Martinica, la Reunión, las Azores, Madeira y las Islas Canarias, agravada por su lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica respecto de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente su desarrollo, el Consejo adoptará, a propuesta de la Comisión, leyes, leyes marco, reglamentos y decisiones europeos orientados, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de la Constitución en dichas regiones, incluidas las políticas comunes. Se pronunciará previa consulta al Parlamento Europeo”.

semenanzas con el actual 299.2 TCE. Sin embargo, presenta dos novedades importantes en relación al procedimiento.

En primer lugar, se explicita que el Consejo podrá valerse de leyes, leyes-marco y decisiones, con lo que, entendemos, debe mantenerse el mismo criterio anteriormente señalado para la elección del instrumento normativo adecuado. En este caso, es el art. I-111 el que especifica que, ante la ausencia normativa de la determinación del acto específico, se acuda al principio de proporcionalidad y a los distintos procedimientos para determinar el acto más adecuado.

Por otro lado, no se especifica el tipo de mayoría que debe recabarse en el Consejo para la aprobación de la norma propuesta. Esta ausencia conduce al art. I-23.3 TECE, que establece, como regla general, la mayoría cualificada para las decisiones del Consejo. Si se decidiera modificar la propuesta de la Comisión, se necesitaría la unanimidad⁷⁸.

2.2. Relación con las disposiciones fiscales del TCE.-

El art. 299.2 TCE es la base jurídica general de la actuación ultraperiférica y de la adaptación del ordenamiento comunitario a la realidad de las RUP. Ahora bien, no por ello puede concluirse que toda acción comunitaria que tenga como destino las RUP debe realizarse con esa base jurídica.

Corresponde en este punto preguntarse cuál será la base jurídica utilizada cuando se adopten normas o medidas destinadas a la ultraperiferia y

Los actos contemplados en el primer párrafo abarcarán, en particular, las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos con finalidad estructural y a los programas horizontales de la Unión.

El Consejo adoptará los actos contemplados en el primer párrafo teniendo en cuenta las características y exigencias particulares de las regiones ultraperiféricas, sin menoscabar la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, incluidos el mercado interior y las políticas comunes».

⁷⁸ Art. III-395 del Tratado Constitucional.

que tengan carácter fiscal, ya que en ese caso confluirá el art. 299.2 TCE con el resto de disposiciones del TCE que puedan tener una influencia en la fiscalidad.

La cuestión de las bases jurídicas implica, como principal consecuencia práctica, cuál es el procedimiento a aplicar para la toma de la decisión o de la normativa específica⁷⁹, ya que el procedimiento de decisión del Consejo por mayoría cualificada, establecido por el art. 299.2 TCE, podrá ser postergado en la presencia de otros procedimientos⁸⁰.

Así, cuando sea dictada una norma que afecte a la fiscalidad y que tenga como objetivo la modulación del ordenamiento comunitario a favor de las RUP, caben dos posibilidades. La primera es aquella en la que se dicta una norma destinada de manera exclusiva a medidas de carácter ultraperiférico. La segunda es aquella en la que, dentro de una norma dictada en una materia específica, se recogen algunos preceptos que referidos a la aplicación de esa norma en alguna o en todas las regiones ultraperiféricas.

Aunque un texto de referencia en este sentido es el Código de Conducta adoptado por el Parlamento y el Consejo en 1995, la cuestión del procedimiento seguido en cada una de las posibilidades descritas nos lleva a analizar, someramente, la jurisprudencia del TJCE en la determinación de la base jurídica, ya que como el mismo Tribunal ha declarado, la práctica de las instituciones no consolida una base jurídica⁸¹. En este sentido, se pueden destacar una serie de principios que definen la determinación de la base a utilizar⁸².

⁷⁹ *Vid.*, sobre la cuestión, FERNÁNDEZ MARÍN, F.; «Art. 95 del Tratado de la Comunidad: Base jurídico fiscal del Derecho Comunitario derivado», en *Homenaje al Prof. Calvo Ortega*, págs. 2316 y ss. El autor resalta como esta cuestión práctica ha llevado a aumentar la jurisprudencia sobre la base jurídica, ya que puede conllevar la discusión sobre la aplicación de la decisión por unanimidad o por mayoría absoluta.

⁸⁰ MANGAS MARTÍN Y LIÑÁN NOGUERAS muestran como las instituciones tienden a elegir la base jurídica que mayor poder le concede en el proceso decisorio. MANGAS MARTÍN, A.; y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.; *op. cit.*, pág. 307.

⁸¹ *Vid.* FERNÁNDEZ MARÍN, F.; «El art. 95 del Tratado de la Comunidad Europea: Base jurídico-fiscal del Derecho Comunitario Derivado», *op. cit.*, pág.2321.

⁸² Recuérdese que la determinación de una base jurídica incorrecta puede derivar en la nulidad de la norma y que la práctica de las instituciones no puede consolidar una base jurídica erróneamente aplicada. *Vid.* FERNÁNDEZ MARÍN, F.; «Art. 95 del Tratado de la Comunidad...», *op. cit.*, págs. 2320 y ss.

Lo primero que ha de señalarse es que el TJCE ha recogido que, siempre que ello sea posible, debe intentarse compatibilizar las diversas bases jurídicas⁸³, de forma que todas ellas sean atendidas. Sin embargo, esto no será posible cuando las bases jurídicas se refieran a procedimientos decisorios distintos⁸⁴, incluyendo en esa distinción la diferencia entre decisión del Consejo por unanimidad y mayoría cualificada.

Así pues, cuando no sea posible la acumulación de bases jurídicas, se han elaborado jurisprudencialmente una serie de principios que permiten especificar la base jurídica en cada caso y, por tanto, el procedimiento a seguir. De ese régimen jurisprudencial, puede destacarse el *test* del centro de gravedad⁸⁵. Este determina que la base jurídica sea aquella que da cobertura al objetivo principal de la norma, siempre que no se sobrepase un límite de afectación a los objetivos de la base jurídica discriminada.

Para cuando se trate de una norma destinada exclusivamente al régimen ultraperiférico, se debe concluir que será el art. 299.2 TCE la base jurídica elegida, prevaleciendo sobre la base jurídica de la norma o normas exceptuadas. A esta conclusión se llega aplicando una argumentación “a contrario” del TJCE en el asunto Dióxido de Titanio. De ella se deduce que la regulación de una cuestión puede influir en otras materias, manteniendo su base jurídica⁸⁶.

En el caso en el que se trate de una norma de carácter fiscal que, mediante un artículo, exceptúa de su campo de aplicación a una o varias RUP, la práctica ha conducido a utilizar la base jurídica de la norma, sólo atendiendo al art. 299.2 TCE como justificación de la exclusión, sin por ello recurrir a su procedimiento⁸⁷. Esto es coherente con el *test* del centro de gravedad. La

⁸³ Sentencia TJCE de 27 de septiembre de 1988, asunto C-165/87, *Comisión contra Consejo*.

⁸⁴ Sentencia TJCE de 11 de junio de 1991, asunto C-300/89, *Dióxido de titanio*.

⁸⁵ *Vid.* FERNÁNDEZ MARÍN, F.; «Art. 95 del Tratado de la Comunidad...», *op. cit.*, págs. 2323 y ss.

⁸⁶ En palabras de FERNÁNDEZ MARÍN, “la base jurídica sobre la que inicialmente se adoptó un acto normativo no determina la de los actos modificadores posteriores, esta circunstancia dependerá de la finalidad y contenido del acto modificador”; FERNÁNDEZ MARÍN, F.; «El art. 95...», *op. cit.*, pág. 2321.

⁸⁷ Así, por ejemplo, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, DO L 347, de 11 de diciembre de 2006, págs. 1-

exclusión normativa no adquiere suficiente relevancia con respecto a la determinación del régimen general realizado en la noma. Ahora bien, esto es admisible sólo cuando otra norma, de carácter ultraperiférico, contiene un tributo que viene a ocupar el vacío fiscal dejado por la exclusión. El precepto exclusor no tiene alcance sustantivo, sino que es una simple manifestación de la coherencia del sistema. Sin embargo, si se decide optar por la ausencia de tributación en esa materia, el alcance del precepto exclusor es mayor, superándose el *test* del centro de gravedad y debiendo recurrir al procedimiento del art. 299.2 TCE para la configuración de ese vacío impositivo.

No obstante la posibilidad de utilizar distintas bases jurídicas, el deseo comunitario de dotar de un régimen específico y coherente a las RUP, plasmado tanto el TCE como en diversos pronunciamientos de las distintas instituciones, aconseja la consolidación del art. 299.2 TCE como base jurídica única a partir de la cual desarrollar una acción global en pos de la plena integración real de estas regiones en el ordenamiento comunitario y en el Mercado común.

El problema principal del régimen ultraperiférico es que se trata de un régimen aún no consolidado. Dos impuestos de finalidad similar, como son el “octroi de mer” de los DOM y el IGIC canario deberían haber seguido el mismo *iter* de aprobación. Sin embargo, el primero se aprobó mediante decisión del Consejo⁸⁸ y el segundo se aprobó en un procedimiento de control de ayudas de Estado, junto a todo el régimen de la ZEC. La diferenciación procedimental no se debe tanto a cuestiones de fondo, como a aspectos accesorios, como las propuestas de cada Estado.

Una cuestión distinta es determinar lo que acontece si una norma que excluye su aplicación de las RUP es sustituida por otra que no hace mención alguna. Dos son las posibilidades: bien entender que para la aplicación de esa norma en el territorio excluido se necesita de un precepto específico y que la ausencia del mismo supone la plena aplicación, bien entender que la excepción

118, establece, sin ninguna mención al art. 299.2 TCE, la no aplicación del IVA a los departamentos franceses de ultramar y las islas Canarias en su art. 6.

⁸⁸ Decisión 89/688/CEE, del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen del “octroi de mer” en los departamentos franceses de ultramar, DO n° L 399 de 30 de diciembre de 1989, págs. 46-47.

anterior provoca que la reintegración deba producirse mediante un precepto destinado a tal fin⁸⁹.

Puede considerarse que la solución venga referida a la interpretación de cada norma y su sentido. Como parámetro general, si existe una norma específica de ultraperiferia opuesta al régimen de la nueva normativa y no derogada por ésta de manera expresa, el nuevo régimen no será de aplicación. Si resulta un vacío normativo⁹⁰, el nuevo régimen será de aplicación.

IV. PRINCIPIOS DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA.-

1. Principios generales.-

La definición de un marco general de fiscalidad ultraperiférica, objetivo de este trabajo, requiere, en primer lugar, la definición previa de los principios que lo rigen. La conformación de estos principios es una labor que consiste en atender a principios ya existentes en el Derecho Comunitario y modularlos a las características propias del régimen ultraperiférico, esto es, al doble principio de integración y reconocimiento de la realidad regional. Estos principios serán, en algunas ocasiones, principios comunitarios tributarios. En otras ocasiones se tratará de principios comunitarios de orden general. Finalmente, pueden hallarse principios específicos de la fiscalidad ultraperiférica.

1.1 Naturaleza de los principios en Derecho comunitario.-

La necesidad de definición de principios viene impuesta por la realidad del ordenamiento comunitario, en el que los principios ocupan un papel importante en la configuración del sistema jurídico. Esto se debe al carácter funcional del sistema de norma y actos de la Unión Europea⁹¹.

⁸⁹ Esto es lo que entiende LUCHAIRE para la adaptación de la legislación francesa a los DOM con el sistema anterior a la reforma constitucional de 2003, sistema de clara influencia en la configuración del régimen ultraperiférico. LUCHAIRE, F.; *op. cit.*, págs. 83 y 84.

⁹⁰ Por vacío normativo ha de entenderse aquí la situación en la que una serie de hechos imposables, tradicionalmente gravados, dejan de estarlo.

⁹¹ MANGAS MARTÍN, A.; y LIÑÁN NOGUERAS, D.; *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, edit. Tecnos, 3ª edic., Madrid, 2002, págs. 347-348.

En efecto, el ordenamiento comunitario está claramente inclinado al cumplimiento de unos fines, mayoritariamente de carácter económico. Por ello, los principios comunitarios son principios que, en su mayoría⁹², se orientan a la realización de esos fines. Sin embargo, no siempre se muestra claramente la diferencia entre valores, objetivos y principios⁹³. Puede considerarse que la diferencia no se encuentra tanto en el contenido material como en el modo de desplegar efectos sobre el ordenamiento. Así, si los principios tienen un carácter integrador y prohibitivo, reconducen el ordenamiento al contenido material de objetivos y valores.

El conjunto de principios del ordenamiento comunitario se puede dividir, siguiendo a MANGAS MARÍN y LIÑÁN NOGUERAS⁹⁴, en principios “constitucionales del sistema”, aquellos recogidos en los Tratados, y principios generales del Derecho Comunitario, obtenidos por la jurisprudencia comunitaria como “exigencias de racionalidad”. En todos ellos, no obstante, aparece la intervención del TJCE, que delimita el contenido de los primeros y conforma los segundos. La escasa dicción del art. 299.2 TCE lleva a que la mayoría de principios del sistema ultraperiférico sean principios fruto de “exigencia de racionalidad”, incluso cuando son especificaciones en el ámbito ultraperiférico de principios constitucionales.

Estos principios se nutren de una idea común de sistematización y unidad del ordenamiento comunitario, con independencia de que se refieran a regímenes específicos⁹⁵.

⁹² Podría excluirse del cumplimiento de esos fines a los derechos humanos que, como tradiciones constitucionales comunes, son principios generales de Derecho Comunitario. *Vid.*, entre otras, la sentencia TJCE de 13 de diciembre de 1979, C-44/79, asunto *Hauer*.

⁹³ BALAGUER CALLEJÓN, F.; « El sistema de fuentes en la Constitución Europea», en *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, nº2, julio-diciembre de 2004, versión electrónica disponible en <http://www.ugr.es/%7Eredce/ReDCE2/ReDCEsumario2.htm>.

⁹⁴ MANGAS MARTÍN, A.; y LIÑÁN NOGUERAS, D.; *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, edit. Tecnos, 3ª edic., Madrid, 2002, pág. 348.

⁹⁵ GARCÍA PRATS, F.A.; “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I)”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 259, abril-junio 2001, págs. 291 y ss. Señala el apoyo en las tesis de HART sobre la “regla de reconocimiento” para constituir a los Tratados en parámetro de validez de donde se deducen criterios de aplicación.

1.2 El principio de proporcionalidad.-

1.2.a) Ultraperiferia y Mercado Único.

Las medidas pensadas en el artículo 299.2 TCE suponen generalmente una excepción a las medidas comunitarias adoptadas a favor del desarrollo del Mercado Único. Esta situación puede provocar una distorsión en la efectiva persecución del principal objetivo comunitario, lo que conlleva que el propio artículo recoja un límite al régimen especial ultraperiférico.

Tal límite pone en relación el objetivo de desarrollo de las regiones ultraperiféricas con el de realización del Mercado Único. Así, el Tratado de la Comunidad Europea dispone que se asegure que el cumplimiento del primer objetivo no llegue al punto de poner en riesgo la integridad y coherencia del ordenamiento comunitario.

Toda excepción al Derecho Comunitario supone, de por sí, un riesgo a que sus objetivos principales no se realicen, al menos en algunos sectores o regiones. No puede decaer el principal objetivo comunitario, por poseer este carácter, de manera que ningún objetivo específico justifica una excepción de tal calibre que ponga en juego la realización del Mercado Interior.

Pero la prevención del artículo 299.2 no es un simple límite. Una correcta interpretación debe tener en cuenta que las medidas a favor del desarrollo ultraperiférico se dirigen hacia la aplicación plena y real del mercado en las RUP. Por tanto, la excepción al ordenamiento comunitario tiene, en este caso, también como objetivo la realización del mercado, aunque sea en última instancia.

A tal conclusión se llega fácilmente si se recuerda que las regiones ultraperiféricas son territorio comunitario y están integradas en las Comunidades Europeas. De no desear que se realice el Mercado Interior en ellas, no se hubiera producido la opción de la integración. Por lo tanto, la medida de la contraexcepción aparecida en el artículo 299.2 TCE se sitúa en el objetivo de no poner en peligro la libre competencia ni dentro del territorio ultraperiférico ni en todo el territorio comunitario.

El sentido, pues, de las medidas es la atenuación de la aplicación del Mercado Interior en el territorio ultraperiférico, atenuación que no puede suponer su eliminación o exclusión y que debe tener como objetivo preparar a las regiones ultraperiféricas para poder ser partícipes plenas del Mercado Comunitario de manera progresiva⁹⁶.

El objetivo del artículo 299.2 es suavizar o excepcionar la aplicación del derecho comunitario, con el objetivo de que los fines del Tratado puedan ser plenamente aplicables a ellas. Se trata de una adaptación necesaria, debido a las circunstancias de partida. Pero ello no obsta a que el fin último del artículo sea el mismo fin que el conjunto normativo que exceptúa o suaviza. Esto es, no debe olvidarse que el objetivo final -y que lleva a la excepción de las normas habituales que rigen el Mercado interior- es el deseo de poder integrar a las RUP en tal mercado, lo que implica un fin último que no puede ser olvidado. El desarrollo de las RUP tiene un fin último y esto puede tener consecuencias en el juicio de las medidas que se adopten⁹⁷. En el marco ultraperiférico, las medidas especiales no son barreras al desarrollo de las libertades comunitarias, sino medios de superar las auténticas barreras, las conformadas por las circunstancias del art. 299.2 TCE⁹⁸.

Corresponde ahora preguntar cómo se puede establecer cuando una medida atenúa la aplicación del Mercado Interior en los límites permitidos y cuando excede ese límite. Es evidente que la medida será excesiva cuando se

⁹⁶ Esta idea ha estado siempre presente, de una manera u otra, en las instituciones comunitarias. El objetivo último es la plena integración de las RUP en el territorio comunitario. Así, referido al proceso de integración canario, CUENCA GARCÍA muestra como el mantenimiento de los principios básicos comunitarios impide que la situación procomunitaria se mantenga. Antes de la entrada en el TCE, el Estado se preocupa por el desarrollo económico de la región como un fin en sí mismo. Ahora esto se convierte, desde la óptica comunitaria, en un medio para la plena integración. En efecto, señala el autor que “parece que no va a ser posible que la Comunidad asuma los costes de la insularidad en los mismos términos que lo había venido haciendo el Estado español hasta ahora. Bruselas se ha mostrado inflexible en la defensa de algunos de sus principios básicos, a pesar de su buena predisposición con el caso canario”. CUENCA GARCÍA, E.; «Comunidad-Canarias: última etapa», en *Revista Aduanas*, nº 349, 1985, pág. 33.

⁹⁷ Así, la Decisión 89/688/CEE, del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen del “octroi de mer” en los departamentos franceses de ultramar, DO nº L 399 de 30 de diciembre de 1989, págs. 46-47, recoge en sus considerandos que “determinados elementos [...] exigen su reforma con el fin de integrar plenamente a los departamentos de ultramar en el proceso de realización del mercado interior, teniendo en cuenta sus frágiles estructuras económicas”.

⁹⁸ La Decisión 2004/162/CE, del Consejo, de 10 de febrero de 1994, relativa al régimen del arbitrio insular en los departamentos franceses de ultramar y por la que se proroga la Decisión 89/688/ CEE; DO L 52, de 21 de febrero de 2004, págs. 64-69.

constante un riesgo real y de magnitud suficiente como para afectar gravemente al ordenamiento comunitario; ya que afectará al fin último de la norma. La adaptación al ordenamiento comunitario para alcanzar las condiciones para aplicarlo de manera real y posible no puede poner en peligro el propio ordenamiento comunitario.

Desde esa perspectiva, el último párrafo del artículo citado parece superfluo. Sin embargo, puede considerarse que su utilidad consiste en manifestar el especial régimen ultraperiférico y la necesidad de ponderar la relación entre los beneficios de la medida para las RUP y los perjuicios para la integridad y coherencia del ordenamiento comunitario.

En todo caso, la literalidad del artículo 299.2 TCE hace pensar en el mismo esquema lógico que presenta un principio recogido en el art. 5 del TCE⁹⁹ y usado frecuentemente por la jurisprudencia comunitaria. Se trata del principio de proporcionalidad, que en el supuesto de las regiones ultraperiféricas tiene como punto de referencia las distorsiones causadas en el Mercado Único¹⁰⁰.

El TJCE consagró la aplicación del principio de proporcionalidad a las medidas ultraperiféricas en la sentencia «Chevassus-Marche»¹⁰¹. No obstante, lo hizo en referencia a las previsiones de los antiguos arts. 226 y 227 TCE. El actual art. 299.2 TCE nada dice sobre dicho principio. Sin embargo, tanto la vinculación a los fines de dicho artículo como las causas de ultraperiferia que menciona, a lo que se añade la práctica de las instituciones comunitarias, conduce a entender que el espíritu de dicho pronunciamiento se mantiene.

En conclusión, se puede hablar de un doble límite a la acción comunitaria de carácter ultraperiférico. El primer límite, absoluto, es el mantenimiento de la integridad del mercado. El segundo límite, relativo, es la imposición de trabas al

⁹⁹ El artículo 5 TCE viene referido a la distribución de competencias y se complementa con el principio de subsidiariedad para determinar el ámbito competencial de Comunidad Europea y Estados.

¹⁰⁰ GONZÁLEZ ORTIZ, J.; Presentación, en *Indicadores...*, *op. cit.* :“este reconocimiento de un estatuto específico se basa en los principios de igualdad y proporcionalidad que permiten tratar de forma diferente la situación distinta de estas regiones, de manera que los ciudadanos europeos que residan en ellas, se beneficien de las mismas oportunidades que el resto de los ciudadanos europeos”. Así también, JACQUÉ, J. P.; *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, ed. Dalloz, 2001, pág. 99.

¹⁰¹ Sentencia TJCE de 19 de febrero de 1998, asunto C-212/96, *Chevassus-Marche*.

desarrollo del mercado. Esto sucederá cuando no se afecte a su integridad, pero si se alteren sus condiciones normales de funcionamiento. Será entonces el principio de proporcionalidad el que permita discernir las alteraciones aceptables.

1.2.b). El principio de proporcionalidad en el ámbito comunitario.

1.2.b.1) El principio de proporcionalidad como principio general asentado en la tradición jurídica occidental.

El Derecho, como la sociedad a la que regula, es cada vez más complejo. La protección de bienes jurídicos y la persecución de fines y objetivos diversos producen la interacción entre los mismos a la hora de buscar su aplicación efectiva. Como resultado, la tutela de unos bienes conduce normalmente a la minoración del grado de protección de otros.

Esta realidad supone un problema básico del Derecho: los textos normativos de referencia –las constituciones, los Tratados constitutivos de la Unión Europea...- no contienen las directrices que permitan conocer cómo deben interactuar las tutelas de sus valores fundamentales. Se recogen enunciados de valores, fines o intereses tutelados, y medidas de aplicación de los mismos, pero no se dan criterios cuando estas medidas entran en conflicto.

El principio de proporcionalidad ha surgido en la literatura jurídica y en la jurisprudencia¹⁰², desarrollándose especialmente en el último siglo, para establecer los parámetros según los cuales resulta admisible una restricción a un valor, fin o interés tutelado al máximo nivel normativo. Pone en relación los elementos en conflicto, para atender a soluciones específicas.

¹⁰² Situando su origen en la jurisprudencia económico-administrativa de Prusia en el siglo XIX, BARNES dice de él que “constituye un principio general del Derecho, ampliamente reconocido, que se aplica con absoluta naturalidad por los Tribunales europeos y los jueces nacionales de los derechos fundamentales en tantos Estados occidentales”. BARNES, B.; «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998, pág. 22. Para el caso francés, PHILIPPE gráficamente considera que «la proporcionalidad en el Derecho público francés viene a ser como el azúcar en la leche caliente: ¡se encuentra en toda ella, pero no es fácil de ver!», PHILIPPE, X.; «El principio de proporcionalidad en Derecho público francés», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998, pág. 255.

No debe entenderse que con ello se establezca una jerarquía entre valores, fines o intereses. Esta consideración debe negarse desde varios argumentos: en primer lugar, el principio de proporcionalidad da una solución para el caso concreto. No define criterios absolutos aplicables siempre que se repita el conflicto. Sus parámetros ponen en relación todos los aspectos del supuesto, no siendo posible la abstracción que olvide o menosprecie alguno de esos elementos. En segundo lugar, el principio de proporcionalidad hace una valoración de grado. Lo que se valora principalmente es el grado de vulneración y el grado de satisfacción que se proyectan sobre los elementos en conflicto. Evidentemente, también puede haber una jerarquización clara entre esos elementos, pero normalmente esa situación supone la exclusión o aceptación de la medida sin necesidad del recurso al principio de proporcionalidad.

Su ámbito de aplicación es el de las posibles limitaciones a los derechos, libertades o fines esenciales de un sistema jurídico. En el caso de las constituciones nacionales, se refieren principalmente a los derechos y libertades fundamentales, así como a cuestiones relativas a la integridad y seguridad del Estado. En el caso del Derecho Comunitario, las libertades fundamentales y los fines comunitarios definen esta realidad.

El principio de proporcionalidad es un principio relativo o relacional¹⁰³, en cuanto que no actúa como valor o criterio de modo abstracto, sino que necesita que se relacionen dos elementos en conflicto, para medir cómo debe desarrollarse esa relación en el caso concreto. Constituye, en ese sentido, un principio transversal.

La doctrina ha convenido, y así puede constatarse en la experiencia jurisprudencial, en señalar su contenido como la ejecución de tres *test*¹⁰⁴ que

¹⁰³ BARNES, B.; «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998, pág.17.

¹⁰⁴ KLUTH se refiere a subprincipios. La diferente denominación pone de manifiesto un problema de concepto. El principio de proporcionalidad es un principio cuyo contenido es el de un juicio, el juicio de proporcionalidad basado en los tres *test*. Esto hace que principio de proporcionalidad y juicio de proporcionalidad se confundan. La diferencia radica en su naturaleza. El principio se refiere a la integración del ordenamiento mediante su capacidad para responder a problemas jurídicos, el juicio se refiere a la estructura procedimental mediante la que se llega a tales respuestas. KLUTH, W.; «Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998, págs. 226 y ss.

permitirán aceptar o no la medida en juicio: el *test* de idoneidad, el *test* de necesidad y el *test* de proporcionalidad en sentido estricto¹⁰⁵.

El *test* de idoneidad es un *test* que permite, en una primera aproximación, entender si la medida es adecuada al fin perseguido. La relación con el bien o el valor jurídico protegido es mínima: sólo se atiende a él como fundamento de la aplicación del principio de proporcionalidad. Se trata de examinar si la medida es adecuada para la consecución del fin perseguido. Este examen no se realiza en relación al perjuicio causado por la medida. Sólo sirve para plantear su adecuación, ya que sin perjuicio no existiría juicio que conllevara la aplicación del principio de proporcionalidad.

El *test* de necesidad es un *test* que permite conocer la posibilidad de recurrir a otras medidas menos restrictivas para conseguir el fin¹⁰⁶. La relación con el bien o valor jurídico susceptible de lesión se da en dos aspectos: primero, puede requerirse un grado de necesidad mayor en atención al peso en el sistema del bien o valor susceptible de lesión; segundo, puede relacionarse para ver si las otras medidas posibles son menos restrictivas, en el caso de que las otras medidas también influyan sobre el valor o bien jurídico referido o sobre otros. Pero se puede entender que esto último supone un nuevo juicio de proporcionalidad sobre las medidas propuestas, juicio que se limitaría al *test* de proporcionalidad en sentido estricto¹⁰⁷.

El *test* de proporcionalidad en sentido estricto.- Es aquí cuando se ponen plenamente en relación los valores o bienes jurídicos. Se ha de atender al grado de tutela que supone para el fin perseguido la medida y el grado de afectación que supone para el valor o bien en riesgo de vulneración. Pero no debe

¹⁰⁵ Evidentemente, existen mecanimos racionales previos, como la constatación de la producción de una vulneración y la atención a la posible recepción de esa limitación en el texto que recoge el bien o valor vulnerado. Así, por ejemplo, para el caso del TEDH, FASSBENDER, B.; «El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en *Cuadernos de Derecho Público. El principio de proporcionalidad*, nº5, septiembre-diciembre de 1998, pág. 55.

¹⁰⁶ Será paso previo, por tanto, “la identificación de todos los medios posibles de actuación para la consecución del fin», KLUTH, W.; *op. cit.*, pág. 227.

¹⁰⁷ Consideramos que cuando se propone la medida alternativa, se ha pasado ya el *test* de idoneidad. Así también, el *test* de necesidad nos llevaría a un problema lógico, pues o nos devolvería al primer juicio de proporcionalidad (en el caso de que la otra medida existente fuera la que motivó el primer juicio) o a nuevos juicios de proporcionalidad, que nos devolverían a juicios anteriores cuando no apareciesen nuevas medidas.

entenderse como una aplicación matemática, pues es posible que exista cierta graduación entre esos valores.

Además, el núcleo esencial de ciertos bienes jurídicos –los derechos fundamentales– no pueden ser transpasados, por lo que la proporcionalidad de una medida termina, en todo caso, donde comienza la tutela del contenido esencial de un derecho fundamental¹⁰⁸.

Los primeros dos *test* se refieren a la exclusión de la medida en términos generales, sin necesidad de ponderación de grados o niveles, característica propia del juicio de proporcionalidad en sentido estricto. Se convierten en pasos previos, lo que provoca un notable riesgo.

En efecto, la determinación de la idoneidad de una medida para la consecución de un fin es una cuestión de apreciación que poseerá inevitables tintes de subjetividad. Para impedir que la libertad del legislador (y del normador en general) en sus opciones políticas se vea coartada, se requiere que el juez no atienda a sus criterios personales, sino a la razonabilidad de los argumentos que llevan a considerar al normador la idoneidad de la medida.

Por lo que respecta al *test* de necesidad, debe aplicarse la misma consideración. La opción por unas medidas u otras para la consecución de un fin es, en la mayoría de los casos, reflejo de una tendencia política determinada. La salvaguarda de la libertad política dentro de los parámetros constitucionales o del Derecho Primario Comunitario conlleva que la existencia de otras medidas no restrictivas o poco restrictivas no determine automáticamente a la consideración ilegítima de la medida.

Cuando las otras medidas manifiesten un planteamiento político totalmente opuesto al presentado en la medida inicial, debe considerarse apta la medida en este segundo *test* y atender al *test* de proporcionalidad en sentido estricto, en el que se determinará si resulta inaceptable el grado de

¹⁰⁸ Esta cuestión dista de estar clara. Para algunos, el contenido esencial es irrenunciable, por más que la medida parezca proporcionada. Para otros, la proporcionalidad termina donde comienza el contenido esencial. Quizá, sin dar un juicio definitivo sobre el asunto, pueda entenderse que la proporcionalidad es la que da el verdadero contenido esencial al derecho. *Vid.* BARNES, J.; *op. cit.*, pág. 42.

vulneración. Resulta la manera más adecuada de conciliar el respeto al pluralismo político –que también es un valor constitucional- con la protección de los derechos y libertades fundamentales.

Por otro lado, se ha de hacer notar como en ocasiones la jurisprudencia altera esta estructura básica del principio de proporcionalidad. Así, por ejemplo, el TEDH en algunas sentencias no ha estudiado simplemente la “necesidad” de la medida, sino que ha exigido, para la superación del *test*, la absoluta o estricta necesidad. Se introducen así elementos propios del tercer *test*, ya que se pretende reforzar la necesidad de la medida en relación con la vulneración producida, reforzando esa necesidad según el bien o valor en cuestión¹⁰⁹.

El principio de proporcionalidad debe respetar la libertad política del órgano competente, de manera que del juicio debe considerarse una relación desproporcionada sólo cuando se desborde alguna de las prohibiciones contenidas en los *test* de manera “evidente y manifiesta”¹¹⁰. En consecuencia, no es apto ni para imponer el propio y legítimo juicio de proporcionalidad ni para juzgar si hay una actuación pública más proporcionada. Debe únicamente medirse si la actuación propuesta o realizada no es desproporcionada.

1.2.b.2) El principio de proporcionalidad en el ordenamiento comunitario.

El principio de proporcionalidad, dentro del Derecho Primario, sólo se encuentra recogido en el art. 5 TCE, además de en el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. Ambas referencias normativas se desarrollan en el marco de la distribución competencial entre Comunidades y Estados y, en consecuencia, no reflejan el pleno sentido que interesa en este punto.

¹⁰⁹ FASSBENDER, B.; «El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre 1998, págs. 54 y ss.

¹¹⁰ BARNES, J.; «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998, pág. 16.

El principio de proporcionalidad, como integrador de intereses contrapuestos, ha sido reconocido por el TJCE, configurándolo como principio general de Derecho Comunitario¹¹¹, en cuanto que tradición constitucional común. Esta metodología de búsqueda de principios generales, que ha jugado su papel principal en el reconocimiento de los derechos fundamentales en el seno comunitario, se basa en una actividad comparatista entre ordenamientos, para la modulación de los principios comunes a las características del ordenamiento comunitario.

Si de la jurisprudencia de los Estado miembros parecía deducirse una fundamentación en el Estado de Derecho¹¹² por su valor para conocer la adecuación al sistema jurídico de las limitaciones de los derechos fundamentales, en el ámbito comunitario el principio de proporcionalidad se presenta para enjuiciar las limitaciones a lo fundamental en ese sistema jurídico: las libertades comunitarias y los objetivos de la Unión, especialmente, la realización del mercado interior¹¹³.

El esquema seguido por el Tribunal de Justicia es similar al que se obtiene de la experiencia jurisprudencial de los Estados miembros. De ahí se deriva que las líneas sobre el principio planteadas más arriba sean perfectamente trasladables. Ahora bien, es necesario hacer una serie de puntualizaciones.

La aplicación de los tres *tests* de que se compone el juicio de proporcionalidad no sigue siempre este mismo orden jerárquico, de manera que o bien se altera el orden o bien se realiza de manera casi automática alguno de los *tests*¹¹⁴. Así también, la profundidad de estudio del principio de

¹¹¹ Así, por ejemplo, Sentencia TJCE de 11 de julio de 1989, asunto 265/87, *Hermann Schraeder*.

¹¹² La relación del principio de proporcionalidad con el Estado de Derecho puede verse en la sentencia TJCE de 13 de julio de 1962, asunto 19/61, *Mannesman*.

¹¹³ Si bien es cierto que desde el reconocimiento de los derechos fundamentales como principios generales del ordenamiento comunitario realizado por el TJCE a partir de las sentencias *Nold* y *Hauer*, el principio de proporcionalidad también ha sido invocado para enjuiciar las limitaciones a los derechos fundamentales recepcionados por el ordenamiento comunitario.

¹¹⁴ Sentencia TJCE de 11 de julio de 1989, asunto 265/87, *Hermann Schraeder*

proporcionalidad en el caso concreto suele ser bastante genérica, limitándose en ocasiones a la mera referencia a la proporcionalidad de la medida¹¹⁵.

Por otra parte, se puede observar una conducta diferente en el Tribunal según el origen de los actos o normas estudiados. El TJCE tiende a reconocer la discrecionalidad o la dificultad de medios para realizar un juicio estricto de proporcionalidad cuando el acto o norma procede de instancias comunitarias. Sin embargo, realiza un control más minucioso en los supuestos en los que la norma o acto tenga origen estatal¹¹⁶.

Esta tendencia puede explicarse si se considera que el Estado planteará excepciones al ordenamiento comunitario que tienen por objeto, generalmente, valores o fines propios, mientras que las instituciones comunitarias siempre presentarán valores o fines comunitarios.

Pese a ello, el Tribunal ha reconocido que el principio de proporcionalidad debe respetar el contenido político de decisiones, por lo que la existencia de otras actuaciones posibles no hacen decaer necesariamente una actuación que se considera por sí proporcionada.

Por lo que respecta al plano fiscal, el principio de proporcionalidad ha sido invocado para admitir excepciones a las prohibiciones de discriminación y restricción de las libertades comunitarias. Estas excepciones pueden ser el interés fiscal estatal y la coherencia del sistema tributario. Sólo tendrán cabida cuando se muestren proporcionadas.

1.2.b.3). La proporcionalidad de las medidas fiscales ultraperiféricas.

a') Relación con los objetivos ultraperiféricos.

El principio de proporcionalidad ha sido utilizado por la jurisprudencia comunitaria de cara a plantear excepciones a las normas fundamentales del

¹¹⁵ Sentencia TJCE, de 20 de febrero de 1979, asunto 120/78, *Cassis De Dijon*.

¹¹⁶ GALETTA, D.U.; «El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº5, septiembre-diciembre de 1998, págs. 82 y ss.

ordenamiento comunitario. Ese planteamiento permite su consideración como el principio ideal para conocer si las medidas adoptadas en virtud del artículo 299.2 TCE son admisibles o no en relación a la violación que se produce con respecto a la libre competencia, al respeto de las libertades comunitarias y al correcto funcionamiento del Mercado Interior.

Este principio ha estado presente en el desarrollo del régimen ultraperiférico con el fin de establecer la relación entre el fin de desarrollo ultraperiférico y el fin de protección del mercado interior, de forma que toda medida adoptada en este ámbito ha requerido un juicio de proporcionalidad¹¹⁷. Ha sido invocado tanto por la Comisión como por el Consejo, además de tener plasmación jurisprudencial.

La proporcionalidad de la medida implica la demarcación del fin perseguido, dentro de los fines particulares de ultraperiferia, y la descripción del ámbito al que se destina, de forma que deberá examinarse cuál es la situación específica de la región, en relación al grado y efectividad de cada uno de los factores de ultraperiferia, y la efectividad de la medida en la reducción de los costes descritos o en la contribución al desarrollo regional.

El principio de proporcionalidad ha de exigir una primera impresión de eficiencia. La medida planteada debe, desde el principio, tener apariencia de servir a los fines perseguidos, de forma que se optimice la relación beneficio obtenido-daño ocasionado. Esto mismo hace que, con posterioridad, se pueda contradecir la medida jurídicamente si acaba demostrando su ineficiencia o una eficiencia sustancialmente menor a la esperada¹¹⁸. Esto se ve principalmente en el *test* de idoneidad.

¹¹⁷ Como ejemplo de esto en el ámbito fiscal, el Considerando 3 de la Propuesta de decisión del Consejo relativa al régimen de impuesto AIEM aplicable en las islas canarias apunta: “En materia de fiscalidad, las medidas que mejor se adapten a los objetivos de desarrollo regional y apoyo a estas regiones recurriendo a medidas fiscales excepcionales de larga duración, cumpliendo con los criterios de coherencia del Derecho comunitario y del mercado interior, y siempre que estas medidas sean necesarias y proporcionales a los objetivos perseguidos”.

¹¹⁸ DEL VILLAR GARCÍA destaca como esta eficiencia también es requerida, aunque desde un punto de vista político, cuando la medida consista (como sucede normalmente) en exenciones fiscales o en una más baja tributación, ya que implica la no obtención de recursos para el erario público; aunque reconoce la dificultad de medir esta eficiencia. En el trabajo citado puede verse un análisis comparativo de los distintos modelos desarrollados para el examen de esta eficiencia. DEL VILLAR GARCÍA, A.; «Efecto de los incentivos fiscales de la Reserva para Inversiones en Canarias sobre la inversión empresarial»; en *Revista de Hacienda Canaria*, nº8, 2004, págs. 33 y ss.

El test de idoneidad, por otra parte, realiza la definición de los fines, ya que la idoneidad de las medidas se refiere a ellos. Así, cuando el fin es el desarrollo económico, se suele excluir de los beneficios fiscales a aquellas entidades que no realicen actividad productiva, incluyendo ahí a los centros financieros¹¹⁹.

Por lo que se refiere al principio de proporcionalidad en sentido estricto, se puede obtener un límite de proporcionalidad que se relaciona con los fines de la medida, ya que ha de entenderse que el fin del sistema ultraperiférico es eliminar la discriminación que suponen los costes ultraperiféricos. Cuando se supera este efecto, se realiza una discriminación no soportable¹²⁰. En el lado opuesto, si la medida es necesaria para evitar crisis económicas, su peso será determinante, ya que se produce mayor vulneración de los objetivos comunitarios en su ausencia¹²¹.

En este sentido, ASÍN CABRERA señala que “la aplicación diferenciada o modulada del acervo comunitario en estas regiones no debe repercutir en desventaja de los Estados miembros de la Unión. Por ello, resulta fundamental que la medida específica o particular que se adopte sea tan imprescindible al propio desarrollo de la colectividad territorial, que su carencia produzca una situación discriminatoria para la misma. En otras palabras, que se justifique por

¹¹⁹ Decisión de la Comisión de 4 de febrero de 2000 en el procedimiento sobre ayuda de Estado nº 708/98, Islas Canarias (España), régimen de ayudas fiscales al funcionamiento. Zona Económica Especial (ZEC). En ella se recoge que “las condiciones exigidas para la inscripción como beneficiario de la ZEC tienen por objetivo que sólo puedan beneficiarse de dichas ventajas las operaciones realizadas efectiva y materialmente a partir de este territorio geográfico de las Islas Canarias”. En la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 relativa al régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta, Doc 2003/442/CE, la Comisión señala que, por lo referido a empresas dedicadas al sector financiero, “la Comisión señala que estas no se justifican por su contribución al desarrollo regional y que su nivel no es proporcional a las deficiencias que pretende atenuar”.

¹²⁰ Así, el considerando 16 de la Decisión 2004/162/CEE, del Consejo, de 10 de febrero de 2004, relativa al régimen del arbitrio insular en los departamentos franceses de ultramar y por la que se proroga la Directiva 89/688/CEE, DO L 52, de 21 de febrero de 2004, págs. 64-69, limita las posibilidades del arbitrio insular al señalar que: “esta disposición no debe en ningún caso dar lugar a que los máximos previstos se sobrepasen en más de cinco puntos porcentuales”.

¹²¹ Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2002, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 179/2002 – Francia, Tasas de accisas reducidas sobre el ron “tradicional” producido en los departamentos de ultramar.

la justicia de su motivación o “necesidad objetiva” con vistas a un desarrollo económico y social de estas regiones”¹²².

La finalidad de la medida se debe ponderar respecto a la situación específica de cada región, atendiendo al peso de los costes ultraperiféricos y a la situación estructural en cada momento¹²³. Ahora bien, cabe plantearse si estos costes deben limitarse a las características delimitadas en el art. 299.2 TCE o cabe incluir otras medidas. De la literalidad del precepto, se deduce su consideración como un listado de *numerus clausus*, lo que no obsta a la interpretación extensiva de estas circunstancias¹²⁴.

Evidentemente, esto no impide la adopción de una medida especial en una RUP sin atender a estos condicionantes. Sin embargo, esa medida debe considerarse fuera del orden ultraperiférico, con lo que no serán aplicables las consideraciones aquí efectuadas.

El lugar en que se manifieste el principio de proporcionalidad dependerán del acto en el que se plasme la medida. Si se trata de una norma de las instituciones, en los considerandos se reflejará esta proporcionalidad¹²⁵, que será ponderada antes de la adopción de la norma. Igualmente, en el caso de ayudas de Estado, los Estados deberán justificar la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad de la medida, referidas a las directrices de la Comisión en la

¹²² ASÍN CABRERA, M. A.; «La Constitución Europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, págs. 18-19.

¹²³ Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 222/A/2002, Portugal, régimen de ayudas de la Zona Franca de Maderia para el período de 2003-2006, Documento C (2002)4811fin.

¹²⁴ Es lo que sucede, a nuestro entender, con la Decisión 2004/162/CE, del Consejo, de 10 de febrero de 1994, relativa al régimen del arbitrio insular en los departamentos franceses de ultramar y por la que se proroga la Decisión 89/688/ CEE; DO L 52, de 21 de febrero de 2004, págs. 64-69. En ella parece aludirse a la posibilidad de valorar otras características, cuando dice: “Además, es preciso tener en cuenta las catástrofes naturales, tales como ciclones, erupciones volcánicas o movimientos sísmicos que se producen con cierta frecuencia”. Todo ello es reconducible a la condición “relieve y clima adversos”.

¹²⁵ Así, por ejemplo, tras un análisis de la situación económica canaria, el Considerando 15 de la Decisión 2002/546/CE, del Consejo, de 20 de junio de 2002, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias, DO L 179, de 9 de julio de 2002, págs. 22-27, expone: “Conviene no obstante combinar las exigencias del apartado 2 del artículo 299 y el artículo 90 del Tratado con el respeto de la coherencia del Derecho comunitario y el mercado interior. Esto supone por tanto limitarse a las medidas estrictamente necesarias y adaptadas a los objetivos perseguidos, teniendo en cuenta las desventajas de la situación ultraperiférica”.

materia. La Comisión, por su parte, deberá enjuiciar si las medidas responden proporcionalmente a estos aspectos.

En ese juicio de proporcionalidad, la Comisión parece requerir, antes de la petición de la declaración de compatibilidad de una ayuda de Estado, la recolección de los datos, por parte del Estado¹²⁶, que permitan enjuiciar la proporcionalidad de la medida. Ante la dificultad en varios supuestos de medir esta dificultad, se ha optado por admitir la existencia de una “cierta proporcionalidad”¹²⁷. Igualmente ocurre en la presentación de una propuesta normativa ante el Consejo.

Tal juicio de proporcionalidad va a depender de la finalidad de la medida, de manera que cuando se trate de la compensación de los sobrecostes de ultraperiferia, se requerirá la cuantificación de estos sobrecostes, para establecer el objetivo de la medida. La determinación de los costes no debe entenderse como un límite, ni máximo ni mínimo, de los efectos de la medida a favor de las RUP, sino como el punto de tendencia de dichos efectos. Esto es, las medidas deben tender a sufragar esos costes, siendo la situación ideal aquella en la que el efecto beneficioso de las medidas es idéntico al efecto perjudicial de los costes.

Sin embargo, esta medición resulta imposible, por más que se realicen estimaciones iniciales, ya que el montante total de sobrecostes y el alcance final de la ayuda dependerán de factores tan diversos como variables¹²⁸. En ese sentido, la Comisión se ha interesado por la sistematización de los datos obtenidos de los informes estatales¹²⁹. En la medida en que se avance en ello,

¹²⁶ En su respuesta a la Pregunta Escrita E-1943/99, de Isidoro Sánchez García (ELDR) a la Comisión, DO 219 E, de 1 de agosto de 2000, págs. 49-50, la Comisión desestimó emplear el programa estadístico comunitario para atender a los indicadores de ultraperifericidad, remitiéndose a los datos oficiales emanados por las autoridades regionales.

¹²⁷ Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº222/A/2002, Portugal, régimen de ayudas en la Zona Franca de Madeira para el período 2003-2006, Documento C(2002)4811fin.

¹²⁸ Piénsese, por ejemplo, en subidas del precio del combustible, para el caso de ayudas al transporte, o en la necesidad del cálculo de operaciones realizadas de forma apriorística.

¹²⁹ Comunicación de la Comisión: Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas, COM/2004/0343 final.

se podrá determinar con mayor exactitud, desde una teoría general de ultraperiferia, las implicaciones del principio de proporcionalidad.

Mayor dificultad presenta el estudio de la proporcionalidad cuando el fin de la medida es el desarrollo social y económico de estas regiones. Dista de ser claro incluso desde el plano teórico. Aún así, el grado de desarrollo determinará el grado de excepcionabilidad del ordenamiento comunitario¹³⁰.

No se debe olvidar además que la medición de los efectos de las medidas se realiza sobre modelos econométricos abstractos que, en numerosas ocasiones, no desarrollan una descripción minuciosa de la realidad¹³¹.

Por otro lado, ha de tenerse en cuenta que la proporcionalidad no tiene porque medirse exclusivamente en términos monetarios en el ámbito de la fiscalidad. En efecto, puede que las medidas fiscales no persigan sólo la eliminación de sobrecostes o la atracción de inversiones, sino que puede dirigirse a factores de mejora económica, como la creación de empleo o la producción tecnológica. Igualmente, puede atenderse a la exigencia de requisitos más o menos estrictos según la situación económica de la región o de algunas zonas dentro de ella¹³².

En todo caso, aparecen dos requisitos de carácter formal para la evaluación correcta del principio de proporcionalidad: la definición de los fines de la normativa y la justificación del sistema en base a modelos económicos capaces de describir la situación motivante y los posibles efectos de las medidas. Esto conlleva a recomendar la existencia de estudios regionales sobre los aspectos que puedan influir en el estudio de la proporcionalidad, así como aquellos que ayuden a estimar los efectos reales de las medidas desarrolladas,

¹³⁰ Cuando se trata de ayudas que tienen por objeto fomentar el desarrollo mediante la inversión empresarial, puede tomarse como referencia el coste de realización de dicha inversión, vinculando los incentivos fiscales a la misma. Así, Decisión de la Comisión de 2 de agosto de 2000 en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 55/2000, Portugal, régimen de desgravaciones fiscales en Madeira

¹³¹ En ese sentido, POLLARI, N.; *op. cit.*, pág. 94.

¹³² Así, la Comisión entiende proporcional el hecho de establecer requisitos más estrictos para las empresas que se beneficien del régimen por actuar en zonas menos desarrolladas, dentro de la misma región. Decisión de la Comisión en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº N376/2006-España, Zona Especial Canaria, C (2006) 6632 final, de 20 de diciembre de 2006.

de cara a la petición de renovación de medidas o a la proposición de medidas diferentes.

La Comisión tiende a establecer parámetros de comparación para el estudio de las medidas a desarrollar y los efectos de las mismas. De esta forma, la experiencia de otras regiones en la aplicación de sistemas fiscales similares puede contribuir a la determinación de la idoneidad y proporcionalidad de la medida. Para establecer esta comparación, no basta que existan similitudes fácticas, sino que deben tener un régimen normativo idéntico en los campos estudiados¹³³.

Esto permite que se pueda considerar la convergencia futura de los sistemas fiscales de las regiones ultraperiféricas, en cuanto que la experiencia de una región sirve como fundamento para la solicitud de aplicación de un régimen similar.

Mediante la utilización de la experiencia acumulada, se va conformando un modelo económico-jurídico sobre medidas fiscales y la compensación de costes y desarrollo económico, sobre todo en lo que se refiere a las ayudas de Estado. En efecto, los distintos pronunciamientos de la Comisión reconocen efectos positivos con respecto a las finalidades en ciertas medidas, que pueden ser alegados *a posteriori* por los Estados para justificar las medidas a aplicar. Evidentemente, este modelo se irá matizando con la experiencia y valoración de los distintos sistemas fiscales aplicados.

No obstante, tal convergencia no impide la necesidad de existencia de diferencias jurídicas entre regiones. Aunque las soluciones resulten estructuralmente parecidas, las diferencias reales deben plasmarse. Así, en el caso de que la experiencia determine la bondad de un determinado número de actuaciones fiscales, el grado de las mismas será diferente. Resultarán, por ejemplo, sistemas fiscales de estructura parecida, pero de niveles de imposición diversa. Claro que esta situación puede conllevar a una competencia fiscal entre

¹³³ Así, en la declaración de compatibilidad del régimen de ayudas de la Zona Franca de Madeira para el período 2003-2006, procedimiento de ayuda estatal N222/A/2002, de 11 de diciembre de 2002, las autoridades portuguesas solicitaban la comparación con las medidas efectuadas en las islas del Canal y las islas Canarias. Sin embargo, la Comisión entendió que la única comparación posible se efectuaba con las Islas Canarias, tras la adopción de las Orientaciones relativas a las ayudas estatales con finalidad regional.

RUP, lo que debe ser tenido en cuenta a la hora de establecer los sistemas de cada región.

La proporcionalidad exigida tiene que mantenerse durante el período de vigencia de la medida. La Comisión hará notar la desaparición de la proporcionalidad si las circunstancias motivadoras han cambiado. Del deber de cooperación se extrae que el Estado debe vigilar y comunicar los cambios percibidos. Sin embargo, no parece vincularse una consecuencia jurídica al incumplimiento. Aunque en ocasiones los Estados han manifestado su compromiso de vigilancia¹³⁴, las mutaciones suelen traducirse en cambio de realidad para el enjuiciamiento de futuras medidas tras el fin de vigencia de las anteriores.

En este punto, conviene analizar la cuestión de la unidad o diversidad de las regiones agrupadas en el marco de la ultraperiferia. Algún autor ha destacado como el art. 299.2 TCE ha desperdiciado la ocasión de señalar las diversidades que se encuentran dentro de cada región, de manera que cuestiona la adopción, sin más de un régimen autónomo¹³⁵.

Esa visión crítica con la uniformidad de régimen también parece mostrarla ASÍN CABRERA, al señalar que “los actos de derecho comunitario que en su caso se adopten para fijar “las condiciones para la aplicación de la Constitución en dichas regiones, incluidas las políticas comunitarias” en modo alguno significa que hayan de ser aplicadas globalmente y de forma idéntica en todas ellas. Ello es debido a que la identidad del adjetivo común de ultraperiferia, no se corresponde con sus respectivas trayectorias comunitarias, ni con sus condicionamientos particulares de índole geográfico, político-

¹³⁴ Así, en el procedimiento de ayudas de Estado N 107/04 – Francia, *Régime de l’octroi de mer dans les départements d’outre-mer*, Documento C(2004)1974, de 27 de mayo de 2004, se manifiesta que las autoridades francesas se comprometieron a excluir las posibilidades de sobrecompensación de costes ultraperiféricos.

¹³⁵ Así, NÚÑEZ PÉREZ, G.; *Dictamen que a instancia del Consejo Económico y Social de Canarias presenta sobre determinados aspectos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Universidad de la Laguna, 1998, págs. 46 y ss. Citado por MAURICIO SUBIRANA, S.; «La Zona Especial Canaria en el marco de la Unión Europea. Una particular referencia al régimen especial de Irlanda», en *CISS. Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001, págs. 94 y 95.

constitucional y estructuras socio-económicas específicas de cada una de estas regiones”¹³⁶.

Sin embargo, si se relaciona el art. 299.2 TCE con el principio de proporcionalidad, obtenemos una respuesta adecuada, ya que establece un marco general para estas regiones, a la vez que permite la individualización de problemas en el análisis de cada uno de los factores determinantes de la ultraperiferia, a través de la ejecución del principio de proporcionalidad¹³⁷.

MIRANDA CALDERÍN, para significar la insuficiencia del art. 299 TCE en el caso canario, señala las buenas condiciones climáticas y la superpoblación de las islas Canarias como factor de diversificación importante, con respecto al resto de las RUP¹³⁸. Si bien se observa, la primera cuestión deriva en la no consideración del aspecto climático en la valoración de la situación dimanada de la ultraperiferia en Canarias. En cuanto a la superpoblación, es perfectamente reconducible a la “estructura social y económica” que menciona el art. 299.2 TCE.

En otro orden de cosas, el juicio de proporcionalidad realizado por las instituciones comunitarias que intervienen en el proceso normativo no excluye una visión distinta por parte del TJCE. Éste puede anular una norma o decisión que siga los pasos descritos, si considera que estos no se han dado en manera conveniente. Sin embargo, igual que la Comisión puede entender proporcional una medida en la que no se ha demostrado de forma precisa e irrefutable el cumplimiento de los tres criterios (idoneidad, necesidad, proporcionalidad), por la imposible matematización del principio, el TJCE deberá respetar esto en un doble sentido: respetando la apreciación del Estado miembro y la de las

¹³⁶ ASÍN CABRERA, M. A.; «La Constitución Europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», *op. cit.*, pág. 17. Aunque se refiere al texto del Tratado Constitucional, lo dicho es perfectamente aplicable a la situación actual.

¹³⁷ Así parece mostrarse la Comisión cuando, sin cuestionarse la unidad del concepto ultraperiférico, con referencia a las islas Canarias y Madeira, expresa que “las especificidades de cada una de estas regiones parece, con todo, justificar un tratamiento diferenciado”. Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002, en el procedimiento sobre de ayudas de la Zona Franca de Madeira para el período 2003-2006, procedimiento de ayuda estatal N222/A/2002.

¹³⁸ MIRANDA CALDERÍN, S. y DORTA VELÁZQUEZ, J.A.; *La reserva para inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*, ed. DAR, 2003, págs. 31-32.

instituciones que hayan participado en la norma comunitaria o decisión comunitaria, siempre que haya una proporcionalidad razonable¹³⁹.

Como consideración final, ha de señalarse que el juicio de proporcionalidad seguido por las instituciones comunitarias, en especial por la Comisión, desprende una obligación distinta en cada caso. Por una parte, en ocasiones se requiere una minuciosidad difícil de alcanzar a los Estados, mientras que en otras ocasiones, la propia Comisión determina la superación de los *tests* de proporcionalidad sin un juicio de fondo¹⁴⁰, al menos reflejado en la motivación. En general, el detallismo del examen suele coincidir con los datos o propuestas que presente previamente el Estado¹⁴¹. Eso sí, la Comisión suele realizar un estudio más exhaustivo cuando se muestra contraria a una medida que cuando, *prima facie*, la reputa admisible.

b'). Relación con medidas de otra naturaleza.

El principio de proporcionalidad ha sido considerado como oportuno en el juicio de corrección de las medidas tomadas a favor de las regiones

¹³⁹ *Mutatis mutandi*, el Consejo de Estado francés, a la hora de enjuiciar la necesidad de adaptación de la legislación francesa a los DOM, respeta el criterio seguido por el órgano competente, salvo caso de error manifiesto. Así, en LUCHAIRE, F.; *Le statut constitutionnel de la France d'outre-mer*, Economica, Paris, 1992.

¹⁴⁰ En la Decisión de la Comisión de 13 de julio de 2000, en el procedimiento sobre ayuda de Estado nº 96/2000, Portugal, régimen de desgravaciones fiscales a favor de las inversiones en Madeira, se expone “la Comisión considera que las modalidades de aplicación del régimen arriba mencionado, tal como se refieren en la presente carta, incluyen todas las condiciones necesarias para asegurar que estas ayudas se destinen a favorecer el desarrollo económico de la Región Autónoma de Maderia, que es una de las más desfavorecidas de la Unión, sin no obstante (*sic*) alterar las condiciones de intercambios comerciales de una manera contraria al interés común”. En esa afirmación, ni define el interés común como la integridad y coherencia del mercado, ni permite intuir cuál es su contenido, ni establece los parámetros que le llevan a considerar la proporcionalidad. Bastaría al menos otras decisiones parecidas en materia ultraperiférica.

¹⁴¹ Relacionándolo con la nota anterior, Portugal presentó para la región de Azores un estudio econométrico sobre ayudas presentadas con carácter posterior a su ejecución y consideradas como ayudas no notificadas. Pues bien, en esta ocasión la Comisión considera que “a pesar de la pausable solidez del análisis efectuado por las autoridades portuguesas y el significado aparente de los resultados obtenidos, en la fase actual dicho estudio no le permite comprobar si las ayudas en cuestión se justifican en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza y si su importe es proporcional a los costes adicionales que pretenden compensar”. Invitación a presentar observaciones, en aplicación del apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE, ayuda C 35/02 (ex NN 10/2000) – Adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores, Documento 2002/C 127/07, publicado en DO C 127 de 29 de mayo de 2002, págs. 16 a 23.

ultraperiféricas, en el sentido de determinar lo adecuado de las medidas a los fines por ellas perseguidas y al grado de violación de las libertades comunitarias experimentado.

Ahora bien, la medición correcta de la proporcionalidad de cada medida en concreto ha de hacerse teniendo en cuenta el resto de las medidas, por lo que, cuando se quiera evaluar la adecuación de las medidas fiscales al Derecho Comunitario, debe considerarse también las medidas de otra naturaleza existentes y, con ello, atender a su peso y afección al sistema de libertades comunitarias, para poder determinar la proporcionalidad del conjunto.

Dentro de los tres *tests* que componen el principio, es claro que el primer *test*, el de la idoneidad, no presenta relación con el resto de medidas que se pueden adoptar en el marco del art. 299.2 TCE; pues este *test* sólo relaciona a la medida con el fin perseguido, sin atender a otras medidas. La relación de la proporcionalidad considerando otras medidas posibles aplicables a las RUP se encuentra en los dos restantes *tests*.

El test de necesidad requiere el análisis de la existencia de otras medidas para el mismo fin que sean menos restrictivas o que no sean restrictivas. De existir medidas no restrictivas que muestren la misma idoneidad, estas serán preferidas. En tal supuesto, las medidas no serían aplicación del art. 299.2 TCE, pues no supondrían especialidad respecto al Derecho Comunitario, de donde se colige que el régimen del mencionado artículo sólo es aplicable en ausencia de otras medidas no restrictivas que no puedan alcanzar el fin.

Si se analiza el resto de medidas de ultraperiferia, se observa que, como norma general, tienen un fin o un campo de aplicación distinto a las medidas de naturaleza fiscal. Así, la intervención de los fondos estructurales se dirige más bien a la financiación pública o a la creación de infraestructuras y no a personas (físicas o jurídicas) concretas, como es el caso de las medidas de naturaleza fiscal.

Cierto es que la inversión de los fondos regionales en infraestructuras de transporte tiene el mismo fin que ciertas medidas fiscales, especialmente las de disminución de la imposición indirecta. Ahora bien, deben considerarse medidas

complementarias, ya que la acción de la política regional en este campo no logra eliminar los mayores costes. Por otra parte, el resto de medidas, en especial las agrícolas, se destinan a cubrir las necesidades básicas y no al desarrollo económico de estas regiones¹⁴².

El *test* de proporcionalidad en sentido estricto se aplicará en dos supuestos¹⁴³.-

El primer supuesto se refiere a la posibilidad de que las otras medidas que aparezcan como posibles para alcanzar los fines concretos supongan también restricción al ordenamiento comunitario. Se habrá de optar, entonces, por la medida que produzca una menor vulneración, a un mismo beneficio producido.

El segundo supuesto se refiere a la posibilidad de que las otras medidas no eliminen el coste ultraperiférico, aunque estén destinadas al mismo fin.- En este supuesto, se ha de tener en cuenta que la existencia de otras medidas pueden afectar a la proporcionalidad de las medidas que se propongan, incluso cuando persiguen un fin específico distinto¹⁴⁴. La proporcionalidad se mide en los términos exactos de cada caso y en atención al fin específico perseguido. Ahora bien, todas las medidas del régimen de ultraperiferia se aplican con un fin general: el desarrollo de las RUP para la aplicación del ordenamiento comunitario en plenitud. Esto causa que los beneficios derivados de otras

¹⁴² La Comisión ha apreciado la necesidad de vincular las ayudas fiscales generales, en aquello que afecte a los regímenes agrícolas, a los límites de las Directrices comunitarias para las ayudas estatales en el sector agrícola. Así, Decisión de la Comisión de 2 de agosto de 2000 en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 55/2000, Portugal, régimen fiscal de las desgravaciones fiscales en Madeira. Igualmente, para el sector de la pesca, en la Decisión de la Comisión de 27 de mayo de 2004 en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 107/04, Francia, régimen del *octroi de mer* en los departamentos de ultramar, Documento C(2004) 1974.

¹⁴³ No obstante, la Comisión, al igual que se veía con respecto al TJCE, no sigue siempre el esquema del principio de proporcionalidad. Así, por ejemplo, en la Decisión de la Comisión de 4 de febrero de 2000 en el procedimiento por ayudas de Estado nº 708/98, Islas Canarias (España), régimen de ayudas fiscales al funcionamiento. Zona Económica Especial (ZEC), se desarrollan el *test* de idoneidad y el *test* de proporcionalidad en sentido estricto, pero no el de necesidad.

¹⁴⁴ Como ejemplo de ello, siguiendo a BISES, podemos señalar que la inversión pública en infraestructuras aumenta el capital disponible para la colectividad y el consecuente aumento de posibilidades de desarrollo económico y de obtención de beneficios en una inversión, con lo que debe medirse sus beneficios en relación con la necesidad o no, así como con el grado, tanto de medidas fiscales que busquen la reducción de costes como de medidas fiscales que persigan la atracción de inversiones. BISES, B.; *Lezioni di Scienza delle Finanze*, *op. cit.*, págs. 194-195.

medidas -que persigan el mismo fin o fines distintos dentro de los fines del art. 299.2 TCE- no puedan ser obviados en el *test* de proporcionalidad en sentido estricto con respecto a una medida específica; ya que las medidas diversas, en la medida en que inciden en el desarrollo de las RUP, hacen que el beneficio producido por una medida específica sea menor que si sólo ella fuera aplicada en el marco general de las RUP¹⁴⁵.

La Comisión ha mostrado, en sus decisiones respecto a la compatibilidad de ayudas de Estado regionales, la necesidad de coherencia del sistema a través de la consideración como proporcional de una medida con la excepción de aquellos ámbitos en los que ya existían otro tipo de medidas. Cuestión distinta es plantearse si esta actuación está motivada por la creencia de que las otras medidas resultaban más convenientes o si el único criterio utilizado era el de la preexistencia, de modo que la existencia de una serie de medidas excluye medidas futuras de otro tipo sobre el mismo sector, sin ninguna comparación de utilidad.

En todo caso, la normativa y las decisiones de la Comisión referidas al régimen especial de las RUP suele contener referencias a la posibilidad de acumulación o no de medidas en un mismo sector, con lo que se expresa que estas medidas han sido consideradas en el juicio de proporcionalidad. En el caso de no pronunciarse al respecto, surge la duda de compatibilidad en su combinación. A nuestro juicio, si nada obsta en la normativa comunitaria, deben entenderse compatibles. No obstante, una interpretación teleológica de los textos bien pudiera llevar a una solución distinta¹⁴⁶.

¹⁴⁵ La Decisión 2004/162/CE, del Consejo, de 10 de febrero de 2004, relativa al régimen del arbitrio insular en los departamentos franceses de ultramar y por la que se proroga la Decisión 89/688/CEE, DO L 52, de 21 de febrero de 2004, págs. 64 a 69 señala, en su considerando 17: “por razones de coherencia con el Derecho Comunitario, es preciso descartar un diferencial impositivo en lo que atañe a los productos alimenticios que gozan de las ayudas previstas en los artículos 2 y 3 del Reglamento (CE) n° 1452/2001”.

¹⁴⁶ En efecto, la Comisión expone que es “necesario un control estricto al fin de excluir toda la posibilidad de sobrecompensación de los sobrecostos resultantes de los handicaps de la ultraperiferia. Este control es particularmente importante en consideración de la posibilidad de acumulación de ayudas al funcionamiento”. Decisión de la Comisión de 27 de mayo de 2004, en el procedimiento sobre ayudas de Estado n° 107/04, Francia, régimen del *octroi de mer* en los departamentos de ultramar, Documento C(2004) 1974.

Se ha de recordar que la aplicación del principio de proporcionalidad no puede suponer la ejecución de criterios de carácter matemático, ya que existe en todo caso cierta libertad política que debe ser respetada. Por ello, cuando en las líneas precedentes ha sido preterida la aplicación de unas medidas a favor de otras más necesarias o menos restrictivas, se ha omitido la que debe ser consecuencia de que la relación con otras medidas debe respetar las opciones políticas, con lo que no bastará una mínima menor lesividad de otras medidas.

1.3. El principio de subsidiariedad.-

El desarrollo de las regiones ultraperiféricas es un objetivo comunitario. Ahora bien, la presencia de este objetivo no hace necesariamente que sean las instituciones comunitarias las únicas encargadas de su cumplimiento. El principio de subsidiariedad, recogido en el artículo 5 TCE, define como se conjuga la actuación de entes de distintos niveles en aquellos aspectos que no sean competencia exclusiva de la comunidad.

El principio de subsidiariedad se ha considerado por la doctrina como una salvaguarda estatal frente a la amplitud competencial que se concede a la Comunidad, al no optar por distribuir competencias según una lista cerrada, sino por la atribución a la Comunidad de cualquier competencia que se considere necesaria para el cumplimiento de los objetivos comunitarios.

En el supuesto de las regiones ultraperiféricas, el artículo 299.2 TCE no atribuye ninguna competencia añadida, pues se trata de una cláusula de creación de un régimen especial dentro del Derecho Comunitario, esto es, posibilita la adopción de medidas especiales dentro de las competencias comunitarias ya existentes.

Esta cláusula manifiesta la existencia de un objetivo comunitario en el reconocimiento del interés comunitario por el desarrollo de las regiones ultraperiféricas. Este objetivo debe realizarse por las instancias comunitarias, en la medida en que el principio de subsidiariedad no posibilite la actuación de los respectivos Estados, para los cuáles los distintos textos constitucionales reconocen las peculiaridades de los sistemas tributarios ultraperiféricos. Ahora

bien, mientras que los objetivos constitucionales conducen a la especialización del régimen y el desarrollo en términos de opción política, el objetivo comunitario es el de preparar a estas regiones para su plena participación en el mercado. De ahí se deriva que los objetivos constitucionales se modulen hacia el objetivo comunitario cuando éste lo requiera¹⁴⁷.

El principio fue introducido, por primera vez, en el Acta Única Europea (1986)¹⁴⁸. Se introdujo el artículo 130r 4 del Tratado de la Comunidad Europea, cuyo tenor era: «La Comunidad actuará, en los asuntos de Medio Ambiente, en la medida en que los objetivos contemplados en el apartado 1 puedan conseguirse en mejores condiciones en el plano comunitario que en el de los Estados miembros, considerados aisladamente».

La evolución del principio lo ha ido configurando como un principio relativo a la distribución de las competencias comunitarias, según la «efectividad de la acción»¹⁴⁹, formulando una regla de comportamiento general para el ejercicio competencial.

Una cuestión importante en la comprensión de este principio es si se trata de una limitación competencial o una limitación al ejercicio de poderes de la Unión. Puede entenderse que no se afecta a las competencias comunitarias, sino a su ejercicio, de modo que las competencias de la Unión se mantienen, pero el ejercicio de poderes relativos a esa competencia está limitado¹⁵⁰.

¹⁴⁷ No se trata aquí de una cuestión de primacía del TCE sobre las constituciones, cuestión que merece el debate doctrinal dedicado, sino que la opción política que ofrecen las constituciones nacionales se puede entender concretada en la integración de estas regiones en las Comunidades Europeas.

¹⁴⁸ Ya había sido formulado en el Proyecto «Spinelli». (Proyecto de Tratado sobre la Unión Europea, de 1984, del Parlamento Europeo).

¹⁴⁹ FERNÁNDEZ ESTEBAN, M. L.; *El principio de subsidiariedad en el ordenamiento europeo*, Ed. Mc Graw-Hill, Madrid, 1996, págs. 6 y ss. La autora señala que «aún cuando el principio de subsidiariedad no había sido recogido de forma explícita en el Tratado de la Comunidad Económica Europea, actual Tratado de la Comunidad Europea, la noción está presente en el Tratado desde su primera versión de 1957». Cita, en este sentido, los artículos 4 y 235 TCE.

¹⁵⁰ FERNÁNDEZ ESTEBÁN, M. L.; *El principio...*, *op.cit.*, págs. 8 y 9. Las Conclusiones del Consejo Europeo de diciembre de 1992 recogen esta idea al señalar que «el principio de subsidiariedad no se refiere a las competencias atribuidas a la Comunidad Europea por el Tratado, conforme las ha interpretado el Tribunal, ni puede ponerlas en tela de juicio. Dicho principio ofrece una orientación acerca de cómo deben ejercerse esas competencias a nivel comunitario». Añade la necesidad de mantener la integridad del acervo comunitario.

En este sentido, el poder de actuación de la Unión Europea queda condicionado a la posibilidad de actuación de los Estados. Cuando la acción estatal se revele inidónea para el cumplimiento de los objetivos comunitarios, caben dos actuaciones comunitarias, según que la inidoneidad derive de una imposibilidad estatal o de una ausencia estatal de comportamiento. En el primero de los casos, la Comunidad podrá dar el marco normativo necesario. En el segundo caso, la Comunidad deberá iniciar un procedimiento por incumplimiento.

El actual marco normativo del principio se encuentra diseñado por el Preámbulo del TUE. En él, se relaciona el principio de subsidiariedad con el reparto de competencias y se fundamenta en el deseo de que las decisiones sean tomadas en base al principio de proximidad¹⁵¹.

Es un principio de carácter dinámico, que permite la ampliación de la posibilidad de ejercicio de las competencias comunitarias, cuando las circunstancias lo requieran; así como la restricción de tal ejercicio cuando las circunstancias lo permitan. Para que se amplíen las competencias comunitarias, las circunstancias concurrentes son: inaptitud de las competencias estatales para la consecución de los objetivos propuestos y capacidad comunitaria para su mejor desarrollo¹⁵².

El principio de subsidiariedad no presenta necesariamente un juicio de exclusividad; sino más bien de grado. Si la competencia estatal se revela insuficiente para el cumplimiento del objetivo, ello no implica la total sustitución de la actuación estatal por la actuación comunitaria, sino que esta actuación comunitaria se realizará en la medida en la que la actuación estatal no consiga resultados.

Una vez estimado la necesidad de acción comunitaria, estará llegando hasta el punto en el que pueda reaparecer la acción estatal para el cumplimiento de los objetivos. Según las conclusiones del Consejo Europeo de Edimburgo de 1992, el principio supone la pregunta de «qué intensidad y

¹⁵¹ En este sentido, el artículo TUE recoge que las decisiones sean tomadas lo más cerca posible de los ciudadanos.

¹⁵² Anexo 1 de la Parte A de las Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de Edimburgo de 11-12 de diciembre de 1992, DOC/92/8, de 13 de diciembre de 1992.

carácter debe tener la acción de la Comunidad». Esto se da tanto si es competencia compartida como si es competencia exclusiva.

Aparece aquí la conexión entre el principio de subsidiariedad y el principio de proporcionalidad: el grado en que deba actuar la Comunidad vendrá determinado por la aplicación del principio de proporcionalidad.

Se requiere, por tanto, la justificación de la acción comunitaria por criterios de necesidad, debiendo encontrar su fundamento en la mejor realización del objetivo comunitario a través de la acción comunitaria y no estatal. Tal fundamentación debe apoyarse en indicadores cualitativos y cuantitativos. Siguiendo a RIDEAU¹⁵³, se pueden establecer como líneas directrices: la existencia de aspectos transnacionales en la cuestión, el hecho de que la acción a nivel nacional o la omisión comunitaria sea contraria a las exigencias del Tratado o dañen en gran medida los intereses de los Estados miembros; y que la acción comunitaria presente ventajas manifiestas.

Si la necesidad de la actuación comunitaria supone que deba retirarse cuando pueda ser suplida por la acción estatal, de igual modo, debe utilizar los instrumentos normativos que mayor posibilidad de acción estatal recojan, prefiriéndose así la directiva al reglamento¹⁵⁴.

El principio de subsidiariedad adquiere una especial significación en el ámbito del art. 299.2 TCE. Si bien su fundamento es el del principio de proximidad, este principio adquiere un relieve peculiar desde la utilidad del principio de subsidiariedad en nuestro campo de estudio.

En efecto, el marco de creación de un régimen especial con respecto al Derecho Tributario Comunitario en relación con las regiones ultraperiféricas no puede obviar los diversos sistemas tributarios nacionales en los que se configuran. Mientras se mantenga la soberanía estatal en materia tributaria, las especificidades de cada uno de los sistemas tributarios nacionales respectivos deberán ser tenidas en cuenta.

¹⁵³ RIDEAU, J.; *Droit Institutionnel de L'Union et des Communautés Européennes*, 3ª edic, L.G.D.J.; pág. 517.

¹⁵⁴ CHALTIEL, F.; *Manuel de droit de l'Union européenne*, Presses Universitaires de France, pág. 196.

Se trata, pues, de un problema de marco normativo: las diferencias de medidas entre cada región ultraperiférica se modulan con respecto a dos variables: la diferencia entre las regiones con respecto a las circunstancias que motivan el régimen ultraperiférico y la diferencia de régimen tributario en la que el régimen especial se inserta.

Este último aspecto no sólo permite la acción estatal, sino que la recomienda, pues la configuración de un régimen tributario especial para estas regiones debe tener en cuenta las peculiaridades del sistema tributario del Estado en que se encuentran; desde cuáles son las distintas figuras tributarias que regulan las manifestaciones de la capacidad económica hasta qué peso tiene cada tributo en el sistema recaudatorio.

En todo caso, se convierte en un principio pragmático y de sentido común, frente a la indeterminación competencial comunitaria, permitiendo la evolución del ejercicio de competencias en función de las exigencias sociales¹⁵⁵.

1.3.a). ¿Actuación estatal o comunitaria?

La aplicación del principio de subsidiariedad debería aclararnos en cada caso si la medida adoptada en el marco del artículo 299.2 TCE debe ser desarrollada por el Estado o por el ente estatal.

Del principio de subsidiariedad se deriva que la medida deba ser llevada a cabo preferentemente por el Estado, ya que la Comunidad Europea sólo actuará cuando la competencia sea exclusiva o cuando la acción del Estado se revele insuficiente.

Ahora bien, el artículo 299.2 TCE no hace referencia a una competencia específica e independiente. Se limita a instaurar un objetivo y a señalar la posibilidad de regular especialidades con respecto a otras materias en pos de ese objetivo. Esto resulta determinante en el estudio del régimen jurídico que

¹⁵⁵ CHALTIEL, F.; *Manuel de droit de l'Union européenne*, Presses Universitaires de France, pág. 197.

analizamos: se trata de un régimen jurídico especial que configura limitaciones y excepciones.

Por tanto, la exclusividad o no competencial no se referirá de forma directa a la norma de desarrollo del régimen ultraperiférico, sino a la norma respecto a la cual el sistema ultraperiférico crea una especialidad. Hay que analizar qué norma se está excepcionando para ver si se trata de un supuesto de competencia exclusiva. Si así lo es, corresponderá a la Comunidad Europea su desarrollo, en los mismos términos que haya sido desarrollada la normativa que se exceptúa.

Pero, además, se ha de tener en cuenta el carácter de la excepción o especialidad. Como quiera que la única materia de índole fiscal donde tiene competencia exclusiva la Comunidad es la materia aduanera, no merece abstracción en el supuesto. Cuando el régimen ultraperiférico determine la aplicación especial del código aduanero, con determinadas exenciones o gravámenes reducidos, corresponderá en exclusiva a la Comunidad la adopción normativa. Sin embargo, si se opta, como aconteció en el pasado, por excluir la aplicación del código aduanero, la competencia se compartirá. La Comunidad tendrá la competencia para excluir la aplicación del código aduanero y autorizar un régimen sustitutivo, mientras que el Estado será el encargado de regular el sistema sustitutivo, porque la exclusión de la competencia comunitaria retira a la Comunidad de ese marco.

Ahora bien, cuando exista competencia estatal o siempre que se admita la actuación estatal, por mínima que sea, corresponderá a la Comunidad Europea establecer el régimen especial con respecto a su propia normativa, mientras que será el Estado el que desarrolle la medida en consonancia con lo permitido desde las instancias comunitarias. Por tanto, la Comunidad no perderá la capacidad de control del respeto a su configuración inicial del régimen ultraperiférico. Éste sería el caso de las materias armonizadas.

Cuando la materia no implique actuación comunitaria, sino que simplemente exista la competencia estatal, corresponde al Estado la creación y desarrollo de la medida, sin que tenga aplicación el procedimiento del artículo 299.2 TCE. Ahora bien, estas medidas siempre estarán sujetas al respeto al

principio de no discriminación y a las libertades comunitarias, así como al respeto de todo el ordenamiento comunitario, en base al principio de primacía. Si hay contradicción entre el ordenamiento comunitario y la normativa estatal, ésta sólo se justificará por una excepción prevista en el Tratado. El papel del art. 299.2 TCE será referencial. A él se acudirá para establecer las directrices que pueden hacer admisible restricciones o discriminaciones: debe atenderse a los costes de ultraperiferia y al objetivo de su superación.

En este último caso tiene especial relevancia el principio de proporcionalidad. La actuación comunitaria será a través de la Comisión, como vigía del cumplimiento del ordenamiento comunitario por parte de los Estados. De igual manera, aunque de un modo definitivo, el TJCE establecerá la admisibilidad o no de la medida en relación al principio de proporcionalidad. Este es el supuesto de la imposición directa no armonizada.

Por último, en el caso de las ayudas de Estado, la Comisión es la encargada de declarar su compatibilidad o no con el ordenamiento comunitario. Corresponde a los Estados decidir las ayudas aplicables a las RUP y comunicarlas a la Comisión, quien deberá tener en cuenta las características de estas regiones y el espíritu del art. 299.2 TCE para decidir sobre su compatibilidad.

En todo caso, habrá competencia comunitaria, aunque no sea en régimen de exclusividad. El régimen ultraperiférico aquí definido es un régimen que habilita para la creación de especialidades con respecto al ordenamiento comunitario. Por tanto, aunque sea de manera genérica y previa, la Comunidad Europea deberá autorizar esas especialidades.

Corresponderá al Estado el desarrollo de las medidas emanadas por la Comunidad Europea, dentro de este régimen, o la adopción de medidas que entren dentro de su competencia y que puedan considerarse contrarias al Derecho Comunitario y sólo justificables sobre la base del art. 299.2 TCE. Sería el caso de las ayudas de Estado.

Aunque no vinculado por el principio de subsidiariedad, conviene en este punto analizar la competencia judicial apta para la resolución de conflictos. El

punto de partida es el reconociendo de los jueces nacionales como jueces comunitarios, por lo que ellos deben aplicar el ordenamiento comunitario. Para la correcta aplicación, la cuestión prejudicial les permite requerir la interpretación del TJCE cuando existan dudas sobre la normativa comunitaria.

Por otro lado, cabe añadir que los tribunales administrativos especializados en materia tributaria deben aplicar el ordenamiento comunitario y pueden recurrir también a la cuestión prejudicial. A pesar de que se trata de órganos que no ejercen la función jurisdiccional, siendo su naturaleza la de órganos administrativos, se ha reconocido que, debido a sus especiales características, deben tener acceso al TJCE; ya que el concepto de "órgano jurisdiccional" al que se refiere es un concepto comunitario. Para considerarlo "órgano jurisdiccional" desde la óptica comunitaria, deben cumplirse los siguientes requisitos: creación por ley, carácter permanente, procedimiento contradictorio y decisión fundada en Derecho¹⁵⁶.

Se debe destacar que en los últimos pronunciamientos del TJCE, la cuestión se ha centrado en la independencia del órgano, obviando los requisitos anteriores y delineando una nueva tendencia restrictiva del acceso de estos órganos a la cuestión prejudicial¹⁵⁷.

1.3.b). El principio de cooperación.

El principio de subsidiariedad establece un marco de actuación que deriva necesariamente en otro principio, de marcado carácter político, aunque no libre de connotaciones jurídicas. Se trata del principio de cooperación.

En efecto, si tanto Estado como Comunidad Europea pueden adoptar normas destinadas exclusivamente a las regiones ultraperiféricas, la cooperación aparece como necesariamente derivada de tal situación, especialmente atendiendo al interés del correcto funcionamiento del sistema.

¹⁵⁶ Sentencia TJCE, de 30 de junio de 1996, Asunto 61/65, *Goebbels*.

¹⁵⁷ *Vid.* CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.; «El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un nuevo examen», en Comunicación presentada en el *Foro Sáinz de Bujanda, Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, IEF, 13 de septiembre de 2006, págs. 5 y ss.

Esta cooperación se traduce en la coordinación de actuaciones, además de en la participación de ambas en todos los procedimientos de elaboración normativa referidos a cada región, si bien, se concreta en una serie de obligaciones de los Estados con respecto a las instituciones comunitarias.

De este modo, los Estados deben aportar la información necesaria a las instituciones comunitarias para poder efectuar el principio de proporcionalidad¹⁵⁸. De ahí se deduce la necesidad de que los Estados controlen la realidad económica de las regiones, mediante el establecimiento de modelos e índices económicos continuamente actualizados.

No obstante, el deber de cooperación motiva que la Comisión se preocupe por la participación de las autoridades nacionales en la elaboración de las normas del sistema ultraperiférico¹⁵⁹, con lo que pueden atenuarse los efectos perjudiciales del procedimiento de decisión mediante mayoría cualificada, sobre todo por la necesidad de unanimidad para modificar la propuesta de la Comisión.

Por otra parte, la cooperación no sólo se establece entre las instituciones comunitarias y las instituciones estatales, sino que existe una cooperación entre regiones ultraperiféricas que ha derivado en la creación de una asociación y que tiene una representación común a través del Grupo Interservicios, en el que se pone de manifiesto el principio de colaboración mediante la concertación de autoridades regionales, nacionales y comunitarias.

Ahora bien, las instituciones comunitarias tienden a confundir cooperación con imposición de obligaciones a los Estados. El interés de desarrollo ultraperiférico no es un interés exclusivamente estatal, sino que responde a un objetivo comunitario. Sin embargo, la iniciativa en este plano se

¹⁵⁸ Para el procedimiento de decisión sobre ayudas de Estado, el Reglamento (CE) n° 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, DO L 83, de 27 de marzo de 1999, págs. 1 a 9, exige en su art. 21 que los Estados presenten un informe anual sobre el desarrollo de estos regímenes. Concebido con la función de controlar la evolución de estos supuestos, sirve también como base para la renovación de ayudas y permite el mantenimiento del principio de proporcionalidad.

¹⁵⁹ Comunicación de la Comisión: “Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas”, COM 2004/0343 final.

deja a los Estados, quienes tienen que negociar con la Comisión la medida, como si se tratara de un beneficio concedido graciosamente. Plasmación de esta visión es el hecho de que en los juicios de proporcionalidad la Comisión se conforma con que no sea desproporcionada la medida propuesta, pero no invita al Estado a mejorarla si está es claramente insuficiente¹⁶⁰. El efecto es que los Estados, temiendo una negativa comunitaria, presente propuestas por debajo de las admisibles¹⁶¹.

1.3.c). Interacción con la autonomía regional.

La situación de notable autonomía de que gozan las diversas regiones ultraperiféricas dentro de sus respectivos Estados debe poner en relación el principio de subsidiariedad con la vertebración regional de cada Estado.

Sin embargo, aunque la idea que rige el principio de subsidiariedad sea la misma que subyace en las distintas descentralizaciones, no se deben confundir estos extremos. La Comunidad Europea se mantiene, normativamente, al margen de la organización político-territorial de cada uno de sus Estados, de forma que existe una exigencia al conjunto del Estado de cumplimiento del Derecho Comunitario. Las regiones quedan excluidas del ámbito del principio de subsidiariedad comunitario¹⁶².

Serán las reglas constitucionales de cada Estado las que determinen si es el Estado (en sentido estricto) o la región autónoma quién desarrolle la norma a

¹⁶⁰ En la Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2002, en el procedimiento de ayudas de Estado nº 186/2002, Francia, transporte de productos de Martinica, la Comisión acepta la ayuda porque “no sobrepasa manifiestamente los sobrecostos ligados al handicap del alejamiento”. Una visión comunitarizada de la ultraperiferia debería conducir a la propuesta de un aumento de la ayuda, hasta cubrir aproximadamente el coste. Igualmente en la Declaración de la Comisión de 26 de enero de 2005, en el procedimiento sobre ayudas de estado nº 128/2004, España (Islas Canarias), régimen económico y fiscal de Canarias, prórroga del régimen de ayudas al funcionamiento con arreglo al artículo 27 de la Ley 19/94 (N 144/A/96), Documento C (2005) 220.

¹⁶¹ Algún pronunciamiento de la Comisión ha mostrado una tendencia distinta, aunque limitada a la recomendación a los Estados. Así, al recomendar la necesidad de zonas francas en los DOM en el Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, doc. COM (2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000.

¹⁶² MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.; «Las competencias comunitarias», en LÓPEZ ESCUDERO, M.; y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coord.); *Derecho Comunitario Material*, ed. Mc-Graw-Hill, Madrid, 2000, pág. 20.

la que está obligado el Estado (en sentido amplio) por obra del Derecho Comunitario. Lo mismo sucede en el caso de prohibición de normas contrarias al Derecho Comunitario. La Comunidad Europea se preocupa del cumplimiento del ordenamiento comunitario, no siendo de su interés qué órgano o ente, dentro de la organización de cada Estado, ha conculcado sus obligaciones comunitarias.

Ahora bien, esta «ceguera» comunitaria ante la existencia de regiones con cierta autonomía se ha ido debilitando, de forma que se permite la participación de las mismas en los foros de decisión comunitarios¹⁶³. En consonancia con el principio de colaboración, las regiones ultraperiféricas participan de las decisiones que les afectan, mediante presentación de posturas y pareceres en los procesos de decisión normativa¹⁶⁴. Es más, el propio Parlamento Europeo ha señalado la conveniencia de un poder autonómico regional para hacer más eficaces las acciones destinadas al desarrollo de las RUP¹⁶⁵.

1.3.d). Recapitulación: distribución de competencias.

La competencia para la configuración del sistema fiscal de cada RUP se encuentra repartida en tres niveles: comunitario, estatal y regional. Para conocer el exacto régimen jurídico aplicable a la tributación en estas regiones, se ha de atender a la normativa emanada desde los tres niveles.

¹⁶³ RIDEAU muestra, de hecho, la influencia de los Länders alemanes en la positivación del principio de subsidiariedad, ante el temor a perder autonomía. RIDEAU, J.; *Droit institutionnel de L'Union et des Communautés Européennes*; 3ª edic. L.G.D.J.; págs. 505-506.

¹⁶⁴ CAAMAÑO ANIDO propone la posibilidad que se deriva de la reforma del art. 146 TCE para que los representantes regionales puedan representar al Estado en las cuestiones que le sean de interés dentro del Consejo. CAAMAÑO ANIDO, M. A.; «La participación de las Comunidades Autónomas en la toma de decisiones fiscales a nivel comunitario», en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, enero-marzo 2005, págs. 126 y ss.

¹⁶⁵ Considerando C de la Resolución sobre los problemas de desarrollo de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, DO C 150, de 19 de mayo de 1997, pág. 62.

1.4: *Principios interpretativos: interpretación restrictiva e interpretación teleológica. El principio de superación de costes y el principio de desarrollo.*

La interpretación del Derecho Comunitario corresponde, en exclusiva, al TJCE¹⁶⁶, ejercida principalmente a través de la cuestión prejudicial. Esto causa que la clarificación de las peculiaridades interpretativas de un régimen específico del ordenamiento comunitario consista en la extracción de los criterios interpretativos de la jurisprudencia del TJCE, sobre todo porque los Tratados no contienen ningún criterio hermenéutico¹⁶⁷.

Siguiendo a GARCÍA PRATS¹⁶⁸, se puede reseñar que el TJCE ha consagrado los siguientes criterios de interpretación: interpretación literal, interpretación contextual, interpretación teleológica e interpretación consecualista. De todos ellos, los dos últimos son los que presentan mayor especificidad en el ordenamiento comunitario, debido a sus características funcionales.

De estos dos últimos se obtienen principios de carácter integrador, en cuanto sirven como parámetros interpretativos. Esa labor de obtención de principios interpretativos ha sido una constante en la consideración del ámbito tributario por el TJCE. Así, FALCÓN Y TELLA, señala, a título orientativo, la neutralidad fiscal y la interpretación restrictiva de las exenciones¹⁶⁹.

Las especificidades del régimen ultraperiférico nos permiten delimitar una serie de principios de efecto integrador, ya que tienen como principal característica la definición de criterios interpretativos. Para la determinación de esos criterios se ha de tener presente la configuración del régimen ultraperiférico como régimen especial. Sin embargo, como principal limitación

¹⁶⁶ Art. 35 TUE.

¹⁶⁷ Sobre la labor interpretativa del TJCE ante la ausencia de criterios hermenéuticos en los Tratados, *vid.* GARCÍA PRATS, F.A; «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I), en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 259, enero-marzo de 2001, págs. 280 y ss.

¹⁶⁸ GARCÍA PRATS, F.A: «Incidencia del Derecho Comunitario», *op. cit.*, págs. 287-290.

¹⁶⁹ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.; «La armonización fiscal en la jurisprudencia», *op. cit.*, págs. 986 y ss.

de estas líneas, no puede olvidarse que esta cuestión no ha sido tratada por la doctrina ni examinada por la jurisprudencia de manera que permita la sistematización, por lo que las reflexiones aquí vertidas quedan siempre a la atención de un pronunciamiento del TJCE que las contradiga.

Puede caerse en la tentación de considerar que las normas ultraperiféricas son normas de excepción del ordenamiento comunitario y que, por tanto, la interpretación del régimen debe ser restrictiva. Sin embargo, no se ha de olvidar que las normas del régimen son multiproteicas en ese aspecto. En efecto, algunas tienen carácter excepcional, en cuanto que exceptúan la aplicación del ordenamiento comunitario. En ese supuesto, la interpretación será restrictiva. En cambio, otras constituyen una especialidad y, por tanto, presentan criterios propios no necesariamente restrictivos.

En todo caso, la analogía parece excluible. Esta consideración se basa en el hecho de que siempre es necesario una doble norma comunitaria en el régimen ultraperiférico: una norma que excepcione el ordenamiento comunitario y otra que apruebe el sistema especial¹⁷⁰. El desarrollo estatal siempre se moverá en esos parámetros. En tanto que la analogía supone la aplicación de supuestos no previstos en la norma de aprobación, ésta no puede ser admitida. Sí resulta admisible, en cambio, la interpretación extensiva, siempre que pueda considerarse el supuesto incluido en los conceptos manejados por la normativa comunitaria.

Para la interpretación de la norma que configura el régimen especial, debe atenderse siempre a la finalidad que deriva en esa especialidad. Se defiende, pues, una interpretación teleológica, consecuente con los fundamentos del art. 299.2 TCE y de las ayudas de estado de carácter regional¹⁷¹.

En el marco de esa interpretación debe atenderse al juicio de proporcionalidad efectuado en la decisión correspondiente. De esta manera, la

¹⁷⁰ Aunque las dos normas pueden contenerse en un mismo instrumento.

¹⁷¹ La sentencia TJCE, de 19 de febrero de 1998, asunto C-212/96, *Chevassus-Marche*, en el marco de la combinación de los antiguos arts. 226 y 227 TCE, remite a la interpretación de la Decisión 89/688, sobre el «octroi de mer», “a la luz de las limitaciones que el artículo 226 del Tratado prevé para establecer excepciones a las normas del Tratado”.

obligatoriedad de plasmar los fines de la medida facilita la interpretación teleológica. En cuanto que estos fines podían ser la superación de costes ultraperiféricos y la consecución del desarrollo de la región, estos se pueden considerar principios de orden interpretativo¹⁷². Así, las medidas deben interpretarse de la manera más favorable a la superación de costes y al desarrollo de las regiones. La aparición de fines más concretos, dentro de los dos generales, permite restringir el ámbito de la interpretación. No se olvide que estos fines pueden aparecer de manera genérica o especificados en resultados concretos¹⁷³.

Además, el juicio de proporcionalidad ofrece límites a la interpretación del sistema ultraperiférico. Como quiera que mediante su acción se dibuja la frontera entre la excepción admisible y la acción desproporcionada, la interpretación no puede permitir que se apliquen medidas o intensidades de una medida que resultara desproporcionada según el juicio de proporcionalidad realizado en su momento.

Estos criterios interpretativos han de aplicarse sobre la normativa comunitaria y las decisiones de la Comisión, no sobre las normas de desarrollo que emanen los Estados y las autoridades regionales. El TJCE ha reconocido la independencia interpretativa de cada ordenamiento, atendiendo en los juicios de compatibilidad con el ordenamiento comunitario al "modo de aplicación de la Administración"¹⁷⁴.

Sin embargo, como contrapartida, el TJCE ha indicado la necesidad del juez nacional de interpretar la norma nacional conforme al ordenamiento comunitario, con independencia de que tenga causa o no en una norma comunitaria. De esta forma, el juez nacional debe tener en cuenta las

¹⁷² No se olvide, por otra parte, que sobre los fines también cabe interpretación, por lo que es deseable que queden establecidos de la manera más diáfana posible. Así, la Comisión interpretó que la finalidad no era la creación de empleo en su Decisión de 4 de febrero de 2000 en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº708/98, Islas Canarias (España), régimen de ayudas fiscales al funcionamiento. Zona Económica Especial (ZEC).

¹⁷³ Esta visión la muestra CALATAYUD PRATS cuando analiza la Estrategia Europea de Empleo para interpretar el contenido de la Zona Especial Canaria, en lo relativo al requisito de creación de empleo. CALATAYUD PRATS, I.; «Las entidades ZEC y la creación de empleo», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, noviembre de 2006, págs. 32 y 33.

¹⁷⁴ Sentencia TJCE, de 7 de diciembre de 1995, asunto C-45/94, *Ayuntamiento de Ceuta*.

finalidades de la norma comunitaria, para interpretar la norma nacional del modo más favorable¹⁷⁵, quedando involucrado en la consecución de los fines comunitarios¹⁷⁶.

Su consecuencia sobre la fiscalidad ultraperiférica es que las normas nacionales que desarrollan las normas comunitarias en este campo deben atender al juicio de proporcionalidad por el que se estableció la norma comunitaria. Así, deben interpretarse del modo más favorable a sus fines y al respeto a los límites de integración y coherencia del ordenamiento comunitario.

Cabe discutir sobre la complementariedad de este criterio interpretativo "pro-comunitario" con los criterios hermenéuticos tradicionales. Probablemente la solución consista en entender que deben completarse, de manera que cada juez nacional debe aplicar los criterios interpretativos de su ordenamiento, persiguiendo con ello, en la medida de lo posible, el fin comunitario. Si los criterios nacionales no lo permiten, debe entonces considerarse la posibilidad de un incumplimiento del Derecho comunitario y la invocación del principio de primacía.

2. El principio de afectación de los recursos al desarrollo regional.-

Cuando se permite la exacción de tributos especiales en las RUP, como el "octroi de mer" o el AIEM¹⁷⁷, la Comisión obliga al Estado a destinar estos recursos al desarrollo de las regiones¹⁷⁸, con lo que el efecto de la medida es doble: la disminución de costes empresariales o atracción de inversiones y la financiación de recursos para el desarrollo económico de la región.

¹⁷⁵ Sentencia TJCE, de 10 de abril de 1984, asunto C-14/83, *Von Colson*. El Tribunal lo deduce de la obligación de todos los órganos nacionales de garantizar, con los medios posibles, el cumplimiento del Derecho Comunitario.

¹⁷⁶ GARCÍA PRATS, F. A.; «Incidencia del Derecho Comunitario...», *op. cit.*, pág. 284.

¹⁷⁷ Art. 1 de la Decisión 2002/546/CE, del Consejo, de 20 de junio de 2002, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias, DO L 179, de 9 de julio de 2002, págs. 22-27.

¹⁷⁸ Esto puede contravenir, en el caso español, el principio constitucional de no afectación tributaria.

Aunque esta exigencia resulta claramente proporcionada, no debería entenderse que su ausencia sea desproporcionada, ya que el fin de la medida se cumple perfectamente a través de la especialidad fiscal, mediante el beneficio a los productores locales. Sin embargo, la Comisión siempre lo ha unido a la aprobación de arbitrios regionales, de manera que lo entiende como principio que debe regir su actuación normativa.

3. Ayudas de Estado y ultraperiferia.-

3.1. La prohibición de ayudas de Estado y su relación con los sistemas fiscales.

La Comunidad Europea tiene como fin primordial la creación y mantenimiento de un Mercado Único donde se cree un espacio de libre competencia. Para este fin, se hace necesario eliminar la intervención estatal que falsee las condiciones de libre competencia, favoreciendo a empresas no viables en un contexto semejante¹⁷⁹.

Ese es el motivo por el que el TCE recoge la prohibición de ayudas de Estado en la Sección Segunda del Capítulo I de su Título VI. El artículo 87 recoge la prohibición y supone el marco material de regulación, mientras que los artículos 88 y 89 son de carácter procedimental.

El artículo 87 recoge la regla general y una serie de excepciones a esta regla general. La regla general es la prohibición de ayudas de Estado. Por tanto, toda actividad estatal que se considere ayuda de Estado será incompatible con el Derecho Comunitario. Sin embargo, este principio, de carácter neoliberal, encuentra limitaciones que se fundamentan en dos cuestiones: en primer lugar, el celo de los Estados por el mantenimiento de su

¹⁷⁹ En palabras de PASCUAL GONZÁLEZ, «se pretende, por tanto, con este sistema que sean las empresas las que, a través de su organización y producción, se esfuercen por mejorar su competitividad, para que aquellas sin capacidad de ofertar sus productos en los niveles competitivos establecidos se vean abocadas a la desaparición, sin que tal inevitable fin esté desvirtuado por el uso de los fondos públicos para ayudar a empresas que no tengan viabilidad», en PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, editado por Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canarias, 2003, pág. 67.

soberanía y la importancia de las ayudas estatales como medio de intervención económica; en segundo lugar, la constatación empírica de que los ambientes de libre competencia y mercado perfecto encuentran factores que impiden su realización.

De los dos motivos citados, es el segundo el que mayor peso tiene en el establecimiento de excepciones a la prohibición general de ayudas de Estado. En efecto, si se atiende al listado de excepciones generales, se comprende que están referidas a supuestos en los que no se dan las condiciones para una libre competencia. Entran en esta consideración factores geográficos, demográficos y económicos¹⁸⁰. Dentro de estos últimos, se destaca la necesidad de apoyo a regiones no desarrolladas y que, por tanto, parten con desventaja en un mercado abierto a la libre competencia.

Puede considerarse como una manifestación más de las opciones ideológicas con las que nace la Unión Europea. El objetivo es un marco de competencia, para el que es necesario el respeto a la igualdad. Ahora bien, esta igualdad se entiende como igualdad en el punto de partida, lo que motiva discriminaciones y actuaciones de intervención económica pública.

Pero esta visión de igualdad no conduce a actuaciones dirigidas hacia los ciudadanos de manera inmediata. La solidaridad comunitaria es una solidaridad regional, siendo aún ámbito casi exclusivo del Estado la solidaridad vertical o hacia el ciudadano. Como reflejo de esta concepción, la política regional y la política de cohesión se dirigen exclusivamente a áreas geográficas determinadas. En el mismo sentido, la compatibilidad de ciertas ayudas de Estado se hacen depender de su influencia en ámbitos regionales.

Para dar un concepto de ayuda de Estado, el artículo 87 TCE resulta insuficiente¹⁸¹. Analizando el primer número de dicho artículo, se observa que

¹⁸⁰ Sobre los factores económicos, VALLE GÁLVEZ se refiere a “los conflictos que estructuralmente provoca el sistema económico en su seno”, conflictos motivados por “la natural tendencia a la desigualdad inherente al funcionamiento del sistema económico” y a “las sucesivas crisis económicas que han sacudido a la Comunidad”. VALLE GÁLVEZ, A.; «Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *op. cit.*, pág.886.

¹⁸¹ PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, *op. cit.*, pág. 71. Así también, MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, aunque éste último señala como se recoge un concepto amplio de ayuda estatal,

no están prohibidas todas las ayudas de Estado, sino sólo aquellas que cumplan los siguientes requisitos: origen estatal, afección a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falseamiento real o potencial de la competencia, por medio del favorecimiento de ciertas empresas o producciones.

El tenor literal de dicho artículo parece construir un concepto genérico de ayudas de Estado y un concepto específico. El concepto genérico las define como toda intervención estatal que beneficia a determinados sujetos. El concepto específico es el que se declara incompatible con el ordenamiento comunitario, creando así el principio general de prohibición de determinadas ayudas de Estado. Este concepto específico recogería todas las notas señaladas en el art. 87. A continuación, se exceptúan algunas ayudas de ese tipo, bien por entender que no entran en ese tipo¹⁸², bien por entender que aun perteneciendo al concepto específico, pueden ser justificadas.

Las normas procedimentales contenidas en el art. 88 TCE otorgan un gran poder discrecional a la Comisión para la determinación de las ayudas de Estado, pues, más allá de los parámetros generales del art. 87, no hay más referencia que la concesión a la Comisión del poder de control de las ayudas.

En el ejercicio de tal discrecionalidad, la Comisión ha construido el concepto de ayuda de Estado incluyendo en él las notas específicas del art. 87 TCE. Por tanto, para la definición de ayuda de Estado, con independencia del juicio de causa de compatibilidad posterior, ha seguido un concepto específico. Ello es lógico, ya que no se deriva ninguna consecuencia jurídica, desde la perspectiva comunitaria, de las ayudas incluidas en el concepto genérico, pero no en específico.

La discrecionalidad de la Comisión no sólo aparece en la determinación del concepto de ayuda de Estado, sino en el examen de las posibles causas de compatibilidad de la ayuda, ya que estas se recogen de manera general. Además, esta compatibilidad aumenta en el supuesto de causas justificativas

aunque insuficiente para considerar un concepto estricto. MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.; «Derecho comunitario de la competencia (III): actuaciones anticompetitivas de los poderes públicos», en LÓPEZ ESCUDERO, M.; y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coord.); *Derecho Comunitario Material, op. cit.*, pág. 196.

¹⁸² En este supuesto entendemos que entran las ayudas a consumidores individuales, ya que no afectan a la competencia y, por tanto, no pueden formar parte del concepto específico.

opcionales. En efecto, el art. 87 recoge tres tipos de posibilidades de compatibilidad. Primero, se definen causas de compatibilidad obligatoria, de modo que si se da el supuesto de hecho, se debe reconocer la compatibilidad de la ayuda. Segundo, se definen causas de compatibilidad opcionales, en las que la Comisión valorará si el grado de aparición de la causa justifica la compatibilidad de la ayuda. Finalmente, en tercer lugar, ayudas concedidas por el Consejo. Estas últimas son de dos tipos: el art. 87.3.e) prevé que el Consejo determine otras causas de compatibilidad, con lo que, pasarían al primer o segundo grupo, según lo dispuesto en la decisión del Consejo; el art. 88 se refiere a la aprobación por el Consejo de ayudas determinadas.

En los dos primeros supuestos, la Comisión tiene libertad para apreciación de la concurrencia de las circunstancias. Además, en el segundo supuesto, puede determinar si, aún concurriendo estas circunstancias, no se dan en grado suficiente para la concesión de la ayuda¹⁸³.

Esta situación presenta una vertiente positiva y otra negativa. La vertiente positiva se plasma en la posibilidad de actualizar el régimen de ayudas de Estado al momento presente de desarrollo del Mercado y, especialmente, de la política regional. La vertiente negativa consiste en la clara vulneración del principio de seguridad jurídica, pues toda discrecionalidad impide conocer las consecuencias jurídicas de los actos.

No obstante, la Comisión ha encontrado una solución satisfactoria al problema de la seguridad jurídica, demostrando su consciencia sobre el mismo. Para ello, ha recurrido a la adopción de directrices sobre ayudas de Estado que permitan conocer cuáles son los criterios que va a seguir en su control y enjuiciamiento de las ayudas estatales.

La naturaleza jurídica de estas Directrices es la de *soft law*. En efecto, no se pueden considerar normas jurídicas plenas, en su nacimiento, ya que ni se trata de un acto típico con efecto directo, ni sigue procedimiento normativo alguno establecido en el Tratado. Sin embargo, su utilidad es más que manifiesta, en la medida en que la Comisión sigue los criterios adoptados en

¹⁸³ VALLE GÁLVEZ, A.; «Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del TJCE», *op. cit.*, pág.899.

estas. Por otro lado, son normas interpretativas, ya que no desarrollan los arts. 87 y ss., sino que se limitan a exponer los criterios interpretadores de la Comisión.

Además, la discrecionalidad de la Comisión se ve minorada por la función interpretativa del Tratado que se concede al Tribunal de Justicia¹⁸⁴. Aunque el TJCE suele respetar los criterios de la Comisión, ha establecido en su jurisprudencia un concepto definitivo de ayudas de Estado y su potestad para controlar a la Comisión en la materia¹⁸⁵. En su labor, ha mutado la naturaleza jurídica de las directrices de la Comisión, al reconocer la obligatoriedad del seguimiento de su seguimiento por la Comisión. Tras esta jurisprudencia, se debe entender que las Directrices tienen plenos efectos jurídicos, ya que su incumplimiento por la Comisión puede ser alegado ante el TJCE.

Con este marco de referencia, se puede establecer el concepto específico de ayudas de Estado, atendiendo tanto a la jurisprudencia del TJCE como a la actuación de la Comisión. Así, el concepto específico de ayudas de Estado sería "ventaja económico-financiera¹⁸⁶ concedida mediante el ejercicio de poder público¹⁸⁷, bajo cualquier forma¹⁸⁸, a determinadas empresas o sectores económicos¹⁸⁹, falseando o amenazando falsear la competencia mediante su

¹⁸⁴ VALLE GALVEZ, A.; «Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *op. cit.*, pág. 889.

¹⁸⁵ Sentencia TJCE de 22 de marzo de 1977, asunto 78/76, *Steinicke & Weinlig*.

¹⁸⁶ VALLE GALVEZ, A.; «Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *op. cit.*, pág. 890.

¹⁸⁷ Así resulta de la jurisprudencia comunitaria, que ha incluido en el concepto de Estado: los entes territoriales (Sentencia TJCE, de 14 de octubre de 1987, Asunto 248/84, Alemania/Comisión) y otros organismo, poniendo la cuestión principal en que la carga de la ayuda sea afrontada por un ente público, aunque medie en la concesión un organismo privado (Sentencia TJCE de 22 de marzo de 1977, Asunto 78/76, *Steinike & Weinling*). La carga puede manifestarse tanto en la realización de gastos como en la pérdida de ingresos. De este ejercicio de poder público se excluye a las Comunidades Europeas. Vid. PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, *op. cit.*, págs. 81 y ss.

¹⁸⁸ Sentencia TJCE de 23 de febrero de 1961, Asunto 30/59, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*. En ella, declara que el concepto de ayuda de Estado es más amplio que el concepto de subvención, incluyendo aquellas que aligeren las cargas normales de la actividad empresarial.

¹⁸⁹ Criterio de selectividad. Este criterio permite que un órgano otorgue, con cierto poder de discreción, las ayudas. Así, Decisión de la Comisión de 4 de febrero de 2000 en el procedimiento sobre ayuda de Estado nº708/98, Islas Canarias (España), Régimen de ayudas fiscales al funcionamiento. Zona Económica Exclusiva (ZEC). También, Sentencia TJCE de 26 de septiembre de 1996, Asunto C 241/94, *Francia/Comisión*.

afección a los intercambios comerciales¹⁹⁰ y que no responda a una actuación del Estado con los criterios de un inversor privado¹⁹¹ y ¹⁹².

3.1.a) *El procedimiento de control de ayudas de Estado.*

El artículo 88 establece la obligación a la Comisión y a los Estados de vigilar las medidas estatales que constituyan ayudas¹⁹³. Se establece un procedimiento especial, mediante el cual la Comisión advertirá a los Estados de la necesidad de suprimir aquellas medidas prohibidas por el artículo 87, pudiendo recurrir al TJCE en caso de incumplimiento estatal¹⁹⁴.

La obligación de los Estados es doble. En primer lugar, una obligación de control. Esta obligación viene referida, principalmente, a los entes subestatales y a la posibilidad de denunciar ante la Comisión las ayudas otorgadas por otros Estados, porque difícilmente va a ser quien controle sus propias ayudas. Este autocontrol sólo puede manifestarse en la voluntad de cumplimiento del art. 87 TCE. En segundo lugar, el Estado está obligado a manifestar ante la Comisión las propuestas de ayudas o de modificación de ayudas ya existentes. Los términos de esta obligación incluyen, por virtud del principio de cooperación leal, la entrega a la Comisión de la información requerida.

¹⁹⁰ Sentencia TJCE de 17 de septiembre de 1980, Asunto 730/79, *Philip Morris*. De este aspecto se ha derivado la consideración, por algunos autores, del principio “de minimis non curat lex”; pero la jurisprudencia obliga al examen en el caso concreto, sin bastar un examen previo en atención a la cuantía de la ayuda. Sentencia TJCE de 14 de septiembre de 1994, Asunto C 278/92, C 279/92 y C 280/92, España-Comisión. Vid. PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, *op. cit.*, págs. 75 y ss.

¹⁹¹ Este último criterio es el de más clara creación jurisprudencial y ha sido usado para excluir de la consideración como ayudas de Estado aquellas actuaciones públicas en economía que tienen el objetivo de obtener ingresos, como cualquier inversor privado. PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, *op. cit.*, págs. 105 y ss.

¹⁹² Debe tenerse en cuenta que, como señala PASCUAL GONZÁLEZ, la definición de un concepto de ayuda de Estado presenta el riesgo de su inabarcabilidad, con lo que hemos optado por una definición en la que aparezcan los elementos configuradores, aún a riesgo de no conseguirlo completamente. PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal*, *op. cit.*, págs. 71 y ss.

¹⁹³ Como correlato, en su apartado 3, se recoge la obligación de los Estados de informar a la Comisión «de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones».

¹⁹⁴ Recurso por incumplimiento, art. 226 a 228 TCE.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

En cuanto al procedimiento de control de las ayudas, ha sido establecido por el Reglamento (CE) n° 659/1999¹⁹⁵, desarrollado por el Reglamento (CE) n° 794/2004¹⁹⁶ en lo que se refiere a notificaciones e informes anuales por parte del Estado.

El procedimiento se bifurca, en base al modo de conocimiento que tiene la Comisión de la ayuda y, en consecuencia, de la forma de inicio del mismo. Las ayudas notificadas se regulan por el procedimiento establecido en el CAPÍTULO II del Reglamento 659/1999, mientras que las ayudas no notificadas se regulan en su CAPÍTULO III.

Por lo que se refiere al procedimiento con base en una notificación estatal, el Reglamento toma como punto de partida el concepto de “notificación completa”. Esta es la que contiene la información necesaria para el estudio de la cuestión o aquella que no ha motivado el requerimiento de información por parte de la Comisión en el plazo de 2 meses. No basta la mera notificación estatal, sino que la Comisión puede requerir que sea completada con información relevante. De no responder a esta petición, se entiende retirada la notificación.

Desde que surge el deber de notificación debe suspenderse la ejecución de la ayuda como medida provisional¹⁹⁷. Este efecto suspensivo es criticable por 2 motivos.

En primer lugar, si se analiza el nacimiento el deber de suspensión, el art. 2.1 del Reglamento 659/1999 se refiere a notificación “con la suficiente antelación”. Es claro que debe estar delineada la propuesta en el ámbito

¹⁹⁵ Reglamento (CE) n° 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, DO n° L 83, de 27 de marzo de 1999, págs. 1-9.

¹⁹⁶ Reglamento (CE) n° 794/2004, de la Comisión, de 21 de abril de 1004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n° 659/1999, del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, DO n° L 140, de 30 de abril de 2004, págs. 1-134.

¹⁹⁷ La no ejecutabilidad de la ayuda hasta el pronunciamiento de la Comisión es establecida por el artículo 88 TCE. El Tribunal de Justicia le otorgó efecto directo (*vid.*, por todas, sentencia TJCE de 21 de noviembre de 1991, asunto 354/90, *Federation National du Commerce Exterieur del produits alimentaires*), de manera que los tribunales nacionales pueden controlar esta suspensión de ejecutoriedad.

estatal, pero no se entiende la combinación de la “suficiente antelación” con el efecto suspensivo. En efecto, la suficiente antelación parece hacer referencia a un tiempo razonable en el que la Comisión pueda pronunciarse antes de la ejecución de la ayuda. Esto es, al menos con un plazo de antelación de 2 meses, plazo para dar solución al dictamen previo, como se indica posteriormente. Pero si la medida, desde el mismo momento en el que nace el deber, es inejecutable, cualquier momento debe considerarse como acorde con el requisito de “suficiente antelación”. Se ha de entender, por tanto, que el deber de notificación está latente desde el diseño de la ayuda hasta el instante anterior a la ejecución de la ayuda y que se revela incumplido en el momento de la ejecución de la ayuda.

En segundo lugar, la medida tiene un claro efecto desincentivador. El Estado que plantee una medida cuya compatibilidad con el ordenamiento no sea diáfana, ni en sentido positivo ni negativo, sino que quepan dudas razonables, sufre el riesgo de deber suspender la ayuda durante un período de tiempo indefinido. La experiencia jurisprudencial de los Estados miembros en materia de medidas cautelares debería eliminar la aplicación automática del efecto suspensivo. Ello se agrava por el carácter no automático de la suspensión en los procedimientos por ayudas no notificadas.

Por lo demás, se ha de entender que el no cumplimiento de la obligación de suspender la ejecución de la medida deriva en la incompatibilidad de la ayuda durante el período en el que la ayuda debía permanecer en suspenso, con lo surge la obligación de recuperación de las ayudas. Además, la notificación posterior a la ejecución determina la consideración como ayuda no notificada¹⁹⁸.

El procedimiento, una vez completada la notificación, debe realizarse en el plazo de dos meses¹⁹⁹, siendo el silencio positivo, en el sentido de que se considerará a la ayuda como compatible si la Comisión no se ha pronunciado. La Decisión de la Comisión puede tener tres sentidos: declarar que la medida

¹⁹⁸ Invitación a presentar observaciones en aplicación del apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE, ayuda C 35/02 (ex NN 10/2000) – Adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores, Documento 2002/C 127/07, publicado en DO 127, de 19 de mayo de 2002, págs. 16 y 23.

¹⁹⁹ Plazo fijado por la sentencia TJCE de 11 de diciembre de 1973, Asunto 120/73, *Lorenz*.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

no es ayuda de Estado, declarar que la medida es ayuda de Estado pero compatible con el ordenamiento y declarar que la medida es ayuda de Estado, pero presenta dudas de su compatibilidad. En este último caso, se abre el “procedimiento de investigación formal”.

El procedimiento de investigación formal se inicia con la comunicación al Estado del motivo de las dudas, concediéndole un plazo de réplica no superior a un mes. La Comisión no tiene plazo para resolver, aunque el Reglamento señala un plazo orientativo de 18 meses. En la Decisión de la Comisión, se puede establecer la incompatibilidad de la ayuda o la declaración de que no constituye ayuda o de que es ayuda compatible.

Para que se den estas dos últimas posibilidades, el Reglamento exige modificación previa de la ayuda por parte del Estado. No se recoge la posibilidad de que se declare inexistencia de ayuda o compatibilidad sin modificación previa.

En consecuencia, lo que el Reglamento califica como “dudas” ha de entenderse como clara incompatibilidad y que el llamado “procedimiento de investigación formal” es en realidad un procedimiento por el que se insta al Estado a modificar la ayuda. Así también, en la réplica, lo único que el Estado puede hacer es modificar la ayuda, porque una argumentación que convenciera a la Comisión de la compatibilidad de la medida no tiene prevista solución.

Otra interpretación posible es considerar que el Reglamento establece como no deseables las ayudas dudosas, por más que pudiera resultar su compatibilidad de un examen minucioso, de manera que obliga a la modificación de la ayuda.

Por lo que se refiere al procedimiento de ayudas no notificadas, lo primero que se ha de señalar es que el Reglamento llama “ayudas ilegales” a las ayudas que, debiendo ser notificadas, no lo han sido, esto es, a las ayudas ejecutadas sin previa notificación. Se diferencia, por tanto, entre ayudas ilegales y ayudas incompatibles.

El procedimiento tiene comienzo de oficio, cuando la Comisión conoce la existencia de una ayuda ilegal. La Comisión puede requerir información al Estado y suspender la ejecución de la ayuda, suspensión no automática. Además, se puede requerir la devolución de la ayuda si se cumplen los requisitos del art. 11.2 del Reglamento²⁰⁰. El incumplimiento del requerimiento de suspensión o del de devolución de ayudas legitima a la Comisión para recurrir al Tribunal de Justicia. El procedimiento es el mismo que en el supuesto de ayudas autorizadas, con fase previa y fase de investigación formal.

Analizando las diferencias entre el procedimiento iniciado por notificación y el procedimiento de ayudas ilegales, se obtienen las distintas consecuencias jurídicas que se derivan del incumplimiento de la obligación de notificación. Aunque en un primer momento, la Comisión entendía incompatible la ayuda no notificada, el Tribunal corrigió esta situación²⁰¹, inadmisibles jurídicamente por confundir fondo y forma.

Finalmente, hemos de decir que la Comisión tiene poderes de control sobre el desarrollo de las ayudas y puede declarar que una ayuda ha dejado de ser compatible con el ordenamiento comunitario. En tal supuesto, propondrá al Estado modificaciones que, de no ser aceptadas, se discutirán según el procedimiento bifurcado de examen previo e investigación formal.

²⁰⁰ Art. 11.2 del Reglamento:

“La Comisión, tras ofrecer al Estado miembro interesado la oportunidad de presentar sus observaciones, podrá requerir a dicho Estado miembro, mediante decisión, que recupere provisionalmente toda ayuda ilegal en tanto en cuanto la Comisión no se pronuncie sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado común (denominada en lo sucesivo «requerimiento de recuperación») si concurren las circunstancias siguientes:

- que de acuerdo con una práctica establecida no existan dudas sobre el carácter de ayuda de la medida de que se trate;
- que sea urgente actuar;
- que exista un grave riesgo de causar un perjuicio considerable e irreparable a un competidor.

Esta recuperación se efectuará con arreglo al procedimiento establecido en los apartados 2 y 3 del artículo 14. Después de que efectivamente se haya recuperado la ayuda, la Comisión adoptará una decisión dentro de los plazos que sean de aplicación a las ayudas notificadas.

La Comisión podrá autorizar al Estado miembro a acompañar el reembolso de la ayuda del pago de una ayuda de salvamento a la empresa de que se trate.

Las disposiciones del presente apartado únicamente se aplicarán a las ayudas ilegales ejecutadas tras la entrada en vigor del presente Reglamento”.

²⁰¹ Sentencia TJCE de 14 de febrero de 1990, Asunto 301/87, *Boussac Saint Frères*.

3.1.b) Ayudas de Estado y sistemas fiscales estatales.-

El concepto de ayudas de Estado incluye toda ventaja financiera a favor de determinadas empresas cuya carga asuma el Estado, incluyendo en ese concepto de carga la pérdida de ingresos. Estas características muestran la idoneidad del sistema fiscal para constituir ayudas de Estado, a través de la concesión de beneficios fiscales.

En efecto, una jurisprudencia absolutamente consolidada ha manifestado ya que la fiscalidad es un elemento posible de establecimiento de ayudas estatales incompatibles con el mercado a través de bonificaciones fiscales que disminuyan la carga fiscal de determinadas empresas o producciones.

La práctica de la Comisión también ha confirmado este extremo. En ese sentido, resulta de referencia la Comunicación de la Comisión relativa a ayudas de Estado y fiscalidad directa²⁰². La naturaleza de este documento es la de *soft law*, ya que, en principio, no tiene consecuencias jurídicas. Sin embargo, la discreción de la Comisión lo convierte en un elemento de referencia, al contener los criterios que aplicará en el estudio de estas ayudas²⁰³.

El origen de este documento está en el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas²⁰⁴, documento de carácter internacional, cuya aplicación se hace depender de la voluntad de los Estados. La Comisión se comprometió, a raíz de este documento, a elaborar directrices sobre fiscalidad directa y ayudas de Estado²⁰⁵.

En todo caso, la preocupación por la fiscalidad directa pone de manifiesto que el grado de armonización en imposición indirecta reduce las posibilidades de existencia de ayudas en este ámbito. Ahora bien, en la medida en que esto

²⁰² 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, DO nº C 384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 a 9.

²⁰³ MARTÍN LÓPEZ, J.; *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant Monografías nº 411, Valencia, 2006, págs. 321-324.

²⁰⁴ Publicado en el DO C 2, de 6 de enero de 1998, pág. 1.

²⁰⁵ Letra J del Código de Conducta.

puede acontecer²⁰⁶, se ha de entender aplicable los criterios de la Comunicación, *mutatis mutandi*.

La Comisión analiza los requisitos que configuran el concepto de ayuda de Estado, destacando especialidades fiscales en la mayoría de ellos. Así, entiende que una ventaja²⁰⁷ fiscal cumple perfectamente la idea de ventaja vinculada al concepto de ayuda, analizando las posibilidades en que puede plasmarse²⁰⁸. Igualmente, equipara la disminución de ingresos fiscales al consumo de fondos estatales. Sin mostrar especialidades en el requisito a la actividad objeto de intercambio entre EEMM, finalmente se refiere al requisito de la especificidad.

Es este requisito el que más desarrollado se muestra en la comunicación de la Comisión. Su sentido se encuentra en que todos los Estados tienen un sistema fiscal estructurado y las ventajas fiscales son un instrumento habitual de la política económica. Discernir qué medidas son compatibles con el ordenamiento comunitario o no supone redefinir la soberanía fiscal de los Estados.

La Comunicación realiza una primera distinción entre medidas generales y ayudas. Las medidas generales pueden ser disfrutadas por cualquier empresa, estando constituidas por medidas de pura técnica fiscal, como las de

²⁰⁶ La Zona Económica Especial de Canarias introduce el Impuesto General Indirecto Canario, que fue considerado en referencia a la prohibición de ayudas de Estado en la Decisión de la Comisión... Igualmente, el octroi de mer, pese a ser aprobado por la Decisión 89/688/CEE, en cuanto que establece beneficios fiscales para ciertos productos, fue examinado en la Decisión de la Comisión de 27 de mayo de 2004 en el procedimiento sobre ayudas de Estado N 107/04 – Francia, *Régime de l’octroi de mer dans les départements d’outre-mer*, Documento C(2004)1974.

²⁰⁷ Como señala MARTÍN LÓPEZ, este vocablo debe ser criticado, ya que implica la idea de beneficio (idea que se quiere expresar) y la idea de selectividad (idea recogida posteriormente). MARTÍN LÓPEZ, J.; *Competencia fiscal perjudicial...*; *op. cit.*, págs.326-327.

²⁰⁸ El punto 9 de la Comunicación expone:

« Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.»

Debe entenderse como una enumeración no taxativa, de modo que constituyen indicios de cómo el sistema fiscal puede constituir beneficios fiscales. PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, *op. cit.*, pág. 185.

aplicación del principio de progresividad, y las medidas que persiguen fines económicos generales, como puede ser la deducibilidad de las cantidades destinadas a inversión. La ayuda debe suponer una excepción. Para ello no resulta tan importante el número de empresas que pueden beneficiarse cómo la determinación de estas empresas.

En ese sentido, las medidas que no alcanzan todo el territorio del Estado son medidas selectivas. Esto es, el criterio de selectividad para determinar la existencia de una ayuda puede cumplirse cuando se trata de un beneficio o reducción fiscal referido exclusivamente a una región. De ahí se deriva la dificultad de establecer la diferencia con la autonomía fiscal regional que derivará en regímenes diversos para distintas regiones.

La Comisión ha establecido que la autonomía regional no puede justificar una ayuda fiscal de tipo regional, pues se produciría una discriminación no justificada en causas objetivas entre los Estados descentralizados y los Estados centralizados. Sin embargo, no ha dado criterios suficientes para determinar la diferenciación, remitiéndose a criterios vagos, como el establecimiento de un sistema fiscal "normal".

Si resulta determinante, en ese sentido, el pronunciamiento del Tribunal de Justicia en la sentencia Azores²⁰⁹, ya que ha realizado la determinación del criterio que permite diferir un sistema fiscal autónomo²¹⁰ de una ayuda estatal. Para ello, se basa en el perjuicio que un sistema fiscal de baja tributación produce en la hacienda del ente autónomo y examina si ese perjuicio ha sido asumido por el ente o se ve sufragado por otro ente público. En este sentido, si el Estado al que pertenece la región, compensa a la región por la pérdida de

²⁰⁹ Sentencia TJCE de 6 de septiembre de 2006, asunto C 88/03, Azores. Pese a referirse a una región ultraperiférica, la sentencia tiene como objeto de estudio las ayudas de Estado de carácter ultraperiférico, sino a las ayudas de carácter regional, ya que lo que se plantea es la existencia misma de ayuda o el reconocimiento del sistema como un sistema fiscal autónomo. En este sentido, la decisión de la Comisión objeto del procedimiento ya había reconocido la compatibilidad de las ayudas por el carácter ultraperiférico, a excepción de las ayudas a empresas financieras. De hecho, esta excepción motivó el recurso, pues de no considerarse como ayuda de Estado, los beneficios serían aplicables también a las empresas financieras.

²¹⁰ En sentido parecido, las sentencias Legros, de 16 de julio de 1992, asunto C-163/90, y Lancry, de 9 de Agosto de 1994, asuntos acumulados C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 y C-411/93, referidas ambas al "octroi de mer" consideran que no es necesaria la existencia de una frontera estatal para considerar un tributo como exacción de efecto equivalente, señalando que lo importante es la protección de las libertades de circulación y no la delimitación territorial estatal.

ingresos derivada de la rebaja fiscal, el efecto es que es el Estado el que soporta una medida fiscal no aplicada en todo su territorio, lo que permite su calificación como ayuda de Estado.

No obstante, hay que tener en cuenta que los fondos comunitarios invertidos en una región no participan en la consideración de la sentencia Azores, que se refiere exclusivamente a la compensación realizada por parte del Estado, por lo que se está permitiendo una reestructuración presupuestaria que, atendiendo a las inversiones de las políticas regional y de cohesión, permitan una minoración de la carga tributaria global.

Por otra parte, la ayuda puede manifestarse en la práctica discrecional de la Administración. Resulta difícil comprobar cuando una Administración actúa de manera discrecional. En todo caso, la protección del principio de igualdad en los ordenamientos nacionales, así como la sujeción de la Administración al principio de legalidad dificulta esta situación. Ahora bien, constituirá claramente una ayuda cuando la concesión de un beneficio se sujete a la discrecionalidad de un organismo.

En consecuencia, la política fiscal estatal se ve mermada por la prohibición de ayudas. Tan sólo la admisión de medidas generales y la de la creación de diferencias en pos de la coherencia del sistema²¹¹ mantienen algún margen de acción a los Estados. Sin embargo, existe cierta ambigüedad en cuestiones como la diferencia entre medidas generales y sectoriales o selectivas, así como en el contexto creado por la excepción atención a la naturaleza o economía del sistema²¹².

La declaración de incompatibilidad del beneficio fiscal supone la recuperación de la ayuda. En este caso, consistirá en la tributación del hecho imponible sobre el que se aplicaba el beneficio. Como quiera que se refiere a una capacidad económica anterior, se convierte en un tributo de carácter retroactivo. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha entendido que sólo cuando

²¹¹ La Comisión, en la Comunicación, declara dentro de la coherencia del sistema la aplicación del principio de progresividad, la exención de empresas sin ánimo de lucro, así como la tributación mediante métodos de estimación objetiva.

²¹² MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., y CALDERÓN CARRERO, J.M.; Imposición directa y no discriminación comunitaria, Cuadernos Fiscales, Edersa, Madrid, 2000, págs. 195-197.

hay una confianza legítima en que el beneficio era acorde al ordenamiento comunitario, no se ejecutará la recuperación de la ayuda, aunque eso suponga establecer tributos retroactivos²¹³. El fundamento se basa en la seguridad jurídica, ya que el contribuyente podía conocer que el beneficio del que disfruta puede resultar incompatible.

Por otro lado, el beneficio fiscal es una norma que puede aplicarse a diversidad de supuestos. Así, en ocasiones, no todos los supuestos afectan al intercambio comunitario. La jurisprudencia ha exigido un análisis de los “casos individuales significativos” para determinar que supuestos resultan incompatibles con el ordenamiento comunitario²¹⁴.

3.1.c). Las especialidades de la ultraperiferia con relación a la prohibición de ayudas de Estado.

3.1.c.1). Ayudas regionales y costes de ultraperiferia.

La prohibición de ayudas de Estado persigue la defensa de la competencia, impidiendo que los Estados mantengan en el mercado empresas que por sí mismo no sobrevivirían. Esta perspectiva debe variarse con respecto a las empresas instaladas en ultraperiferia, ya que puede que la posibilidad de subsistencia es menor. Es lógico, por tanto, no considerar contrario al régimen de ayudas de Estado aquellas ayudas que persiguen el soporte a empresas que tienen problemas para mantenerse en el mercado a pesar de que “habrían sobrevivido sin los costes adicionales ligados al carácter ultraperiférico de la región”²¹⁵.

Dentro de las posibles excepciones a la incompatibilidad de las ayudas de Estado recogida por el Tratado, es claro que será la cuestión de las ayudas regionales la que permitirá estudiar la compatibilidad de las ayudas destinadas

²¹³ Sentencia TJCE de 10 de junio de 1993, Asunto C-183/91, *Comisión /Grecia*.

²¹⁴ Sentencia TJCE de 13 de julio de 1988, asunto C-102/87, *Francia/Comisión*.

²¹⁵ Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2006 en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº N376/2006-España, Zona Especial Canaria, Doc C(2006) 6632 final.

al desarrollo ultraperiférico²¹⁶. Sin embargo, esto presenta un inconveniente, ya que la aplicación a las regiones ultraperiféricas de los criterios generales de ayudas de carácter general no absorbería completamente la realidad ultraperiférica.

Este problema podría ser resuelto mediante el reconocimiento específico de las RUP en materia de ayudas estatales. A esa solución puede llegarse a través de dos procedimientos distintos.

El primero sería el recogido en el artículo 299.2 TCE, que permitiría una decisión del Consejo habilitante de las ayudas estatales de carácter ultraperiférico. Además de que el mencionado artículo permite la excepción del resto del Tratado, el propio art. 87 no presentaría especiales dificultades, si se atiende a su tenor literal, ya que recoge expresamente "salvo que el presente Tratado disponga otra cosa".

El segundo procedimiento estaría constituido por la previsión del art. 87.3.e), que habilita al Consejo para la determinación de una categoría de ayudas que puede o debe ser declarada compatible con el ordenamiento comunitario.

Las dos vías presentan un procedimiento similar, que consiste en la aprobación de una decisión, aprobada por mayoría cualificada por el Consejo, mediada por iniciativa de la Comisión. Ahora bien, la exigencia en el art. 299.2 TCE del dictamen del Parlamento influye sustancialmente en la necesidad de discernir cuál de las dos bases jurídicas debe recogerse, ya que el principio democrático inclina al TJCE a elegir la vía que reclama la intervención parlamentaria²¹⁷.

²¹⁶ Eso no significa que no puedan aplicarse en estas regiones otro tipo de ayudas también consideradas compatibles con el ordenamiento. Ahora bien, no presentarán las especialidades ultraperiféricas, aplicándose los mismos criterios que en el resto del territorio comunitario. Sólo en el caso en que tengan relevancia las circunstancias de ultraperiferia, se podrá considerar la pertenencia al régimen ultraperiférico. No se olvide, por ejemplo, el punto 1.1 de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013 (DO C54, de 4 de marzo de 2006, págs. 13-44) que señala, al final, que «también se considera como ayuda de finalidad regional todo aumento de los niveles de ayuda a la inversión en favor de pequeñas y medianas empresas situadas en regiones menos favorecidas que supere lo autorizado en otras regiones».

²¹⁷ Sentencia TJCE de 29 de octubre de 1980, asuntos C 138/79 y C 139/79, *Roquette Freres*.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Debe entenderse que lo adecuado es que el procedimiento para el establecimiento por parte del Consejo de un régimen general de ayudas debe realizarse mediante una doble base jurídica, ya que la necesidad de dictamen previo del Parlamento no es incompatible con el procedimiento del art. 87.3.e).

Ante la ausencia de actuación del Consejo en este sentido, la Comisión ha mantenido las ayudas estatales de carácter ultraperiférico en las ayudas regionales. No obstante, ha modificado las directrices aplicables a las ayudas de carácter regional para dar acomodo a la especificidad ultraperiférica.

Puede entenderse que esto es debido a dos circunstancias: de un lado, la circunstancia, referida en la modificación de las directrices, de acoger el nuevo marco de la ultraperiferia otorgado por el art. 299.2 TCE, de forma que se atiende a los peculiares costes de ultraperiferia; de otro lado, el hecho de que dos de las regiones ultraperiféricas hayan superado el 75% de la media del PIB comunitario, con lo que se revela la insuficiencia de este criterio regional general para abordar toda la realidad ultraperiférica.

Para el conocimiento de los criterios usados por la Comisión en la evaluación de las ayudas regionales, hay que tener presente las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional²¹⁸. Estas Directrices vuelven a crear un contexto de recurso al principio de proporcionalidad. En el apartado 1.5 se relaciona la concesión de ayudas al cumplimiento de los fines, dirigiendo su aplicación "de manera moderada y proporcional". En consecuencia, se limita la concesión de ayudas a la gravedad del problema y se requiere que las ventajas concedidas compensen "con creces" el falseamiento de la competencia.

Las limitaciones a la compatibilidad de ayudas son menores en el supuesto de la letra a) del art. 87.3 con respecto a la letra c) del mismo apartado. Para la determinación de las regiones más desfavorecidas que pueden recurrir a la excepción de la letra a), se aplica un criterio general de situación inferior al 75% del PIB medio comunitario. Este criterio presenta una excepción para el período 2007-2013, ya que en todo caso se consideran

²¹⁸ Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013, 2006/C 54/08, DO C54, de 4 de marzo de 2006, págs. 13-44.

susceptibles de aplicación del art. 87.3.a) a las regiones ultraperiféricas. Se da así respuesta a las críticas que consideraban insuficiente ese criterio general para las RUP.

El esquema seguido por la Comisión para determinar si una medida es ayuda de Estado y ejecutar el correspondiente enjuiciamiento de su compatibilidad, sigue un mismo esquema para los supuestos de ultraperiferia. En primer lugar, se describe la medida, su finalidad, así como los argumentos y justificaciones presentadas por el Estado.

En segundo lugar, se analiza si la medida puede considerarse o no como ayuda de Estado, en el sentido de los arts. 87 y ss del Tratado. Para ello, se remite a la jurisprudencia, a su propia actuación y a sus directrices, de manera que no existen especialidades ultraperiféricas en este punto.

Finalmente, si se ha reconocido la naturaleza de ayuda de Estado a la medida, se procede a enjuiciar la necesidad y la proporcionalidad de la medida, en atención a las propias directrices, para declarar su compatibilidad o incompatibilidad con el ordenamiento comunitario. Destaca, como principal característica en relación con la ultraperiferia, la relación del estudio proporcional con las características definidas en el art. 299.2 TCE y la especialidad derivada del apartado 80 de las directrices, relativo a las ayudas de funcionamiento, permitiendo, como excepción, la duración ilimitada de este tipo de medidas.

3.1.c.2). Ayudas de inversión y ayudas de funcionamiento.

Los problemas relativos al desarrollo ultraperiférico podían agruparse en dos sentidos: de un lado, la existencia de una serie de costes que dificultan la competitividad de la producción ultraperiférica y, de otro lado, la situación de una economía no desarrollada y con dificultades para alcanzar economías de escala.

Desde esa perspectiva, sería lógico que las ayudas estatales admisibles en el régimen ultraperiférico pudieran ser tanto ayudas de funcionamiento

como ayudas de inversión. Las ayudas de funcionamiento son ayudas que tienen por objeto la reducción de los costes habituales de cualquier empresa, lo que se justifica, en el marco ultraperiférico, en la medida en que estos costes habituales se ven incrementados por los costes de ultraperiferia. Las ayudas de inversión son ayudas iniciales, de apoyo al comienzo de la actividad empresarial, persiguiendo la atracción de capitales y el desarrollo de inversiones que redunden en la elaboración de una estructura económica estable y diversificada, así como en la creación de empleo²¹⁹. Para que una ayuda se considere como ayuda a la inversión, no basta con que presente esa finalidad, si no que ha de calcularse en atención a los costes de la inversión o a costes salariales²²⁰.

Sin embargo, la Comisión sólo ha previsto especificidades ultraperiféricas para las ayudas de funcionamiento, de manera que las ayudas de inversión se ejercitan en el marco general de las ayudas regionales²²¹. El principio general es el de prohibición de ayudas al funcionamiento. Este principio se deroga para las regiones del art. 87.3.a), para las que se permiten estas ayudas, siempre que sean temporales y decrecientes. Ahora bien, éste límite no se requiere en el caso de las RUP y otras regiones con baja densidad demográfica, así como en las regiones con costes de transporte adicionales.

Como novedad introducida para el período 2007-2013, se crea un tercer grupo de ayudas compatibles, destinada a la creación de pequeñas empresas, en atención al menor grado de creación de empresas que se da en las regiones más desfavorecidas. Los regímenes fiscales ultraperiféricos aún no se han adaptado a esta novedad.

²¹⁹ Por ello se establece un doble requisito, según los criterios de concesión de la ayuda a la inversión. Si se trata de una ayuda que tiene como objetivo el inicio de actividades, se requiere la permanencia en la actividad durante 5 años. Si el objetivo es la creación de empleo, deben crearse al menos 5 nuevos puestos de trabajo (3 en el caso de PYMES).

²²⁰ Punto 36 de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013.

²²¹ Estas especialidades fueron introducidas por la reforma de las Directrices en septiembre de 2000, DO C 285, de 9 de septiembre de 2000, pág. 5, con la intención de adaptarlas a las características del art. 299.2 TCE. Así, en la Decisión de la Comisión de 24 de octubre de 2006, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 324/2006, Francia, ayuda al flotamento de un ATR 72-500 por la compañía aérea Air Caraïbes, Documento C(2006) 4945 final.

Bien es cierto que el juicio de proporcionalidad efectuado en cada decisión de la Comisión presenta una especialidad con respecto a las regiones ultraperiféricas. En coherencia con la unidad que quiere darse al régimen, si bien el art. 299.2 TCE no es base jurídica de estos pronunciamientos, sus fundamentos son recogidos en el estudio de la compatibilidad de ayudas. Así, se estudian tanto las características propias de estas regiones como las circunstancias de persistencia e interacción.

El régimen por el que ha optado la Comisión ha de valorarse como adecuado. De manera excepcional, se da la posibilidad de ayudas de funcionamiento de manera ilimitada en el tiempo, con carácter permanente, lo que es compatible con la pereneidad que acompaña a los sobrecostes producidos por razón de la ultraperiferia. Sin embargo, las ayudas de inversión, tal como están configuradas, contribuyen al desarrollo económico de las RUP a través de la inversión, que no necesita más especialidad con respecto al resto de regiones que el marco en el que se desarrolla el principio de proporcionalidad.

4. La temporalidad del sistema.-

El sistema de fiscalidad ultraperiférica va íntimamente unido, a través del principio de proporcionalidad, a los sobrecostes y la situación de subdesarrollo que experimenta la economía de las RUP. De ahí se deriva que las medidas tomadas deban mantenerse en la medida en que persistan las causas, persistencia que se recoge como indefinida en el art. 299.2 TCE.

Sin embargo, varios motivos provocan que las medidas específicas de fiscalidad ultraperiférica tengan una duración limitada, con independencia de la indeterminación de la perdurabilidad de los problemas a los que intentan hacer frente.

En primer lugar, la política regional y los criterios de concesión de ayudas regionales, a los que van indisolublemente unidos, se ejecutan mediante períodos, de manera que la declaración de compatibilidad de ayudas de Estado regionales se hace depender, entre otros, de la limitación temporal

de la ayuda al período en el que sea concedida, para prever, con posterioridad, la concesión de una nueva ayuda o no, o la prórroga del sistema actual, en función de la modificación experimentada por los criterios de concesión.

En segundo lugar, la política comunitaria destinada a las RUP debe experimentar resultados positivos, lo que motiva una duración determinada de las distintas medidas que se adoptan en ese contexto. Si la medida no ha producido efecto positivo alguno, su ineficiencia para los objetivos del sistema conduce a su remoción. Si por el contrario, como normalmente sucede, aparecen efectos positivos, la situación de la economía de la región es distinta a la de partida, tanto por los efectos de la inversión pública y privada, como por la aparición de nuevas tecnologías, lo que obliga a tomar medidas que aproximen el sistema ultraperiférico al régimen general comunitario.

En tercer lugar, la sentencia «Chevassus-Marche»²²² reconoció el carácter necesario y limitado en el tiempo de las excepciones que presenta el sistema ultraperiférico. Sin embargo, esta sentencia se refería a la literalidad de los arts. 226 y 227. Aunque se defienda el mantenimiento del principio de proporcionalidad en el nuevo contexto normativo, éste requiere el carácter necesario, pero no la limitación en el tiempo, ya que la temporalidad debe ir vinculada al mantenimiento de las circunstancias que provocan la necesidad.

La Comisión, además, ha justificado la temporalidad de las medidas en que las excepciones en materia fiscal deben tener carácter fiscal²²³. Con semejante pronunciamiento la Comisión olvida que el régimen fiscal ultraperiférico es un régimen especial y no un régimen de excepción. No todas las medidas contenidas en ellas son de excepción. Además, el art. 299.2 TCE podría permitir una excepción al carácter temporal de las excepciones fiscales.

Esta temporalidad de la normativa ultraperiférica, frente a la indeterminada perdurabilidad de las causas de ultraperiferia²²⁴, produce

²²² Sentencia del TJCE, de 19 de febrero de 1998, asunto C-212/96, *Chevassus-Marche*.

²²³ Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, doc. COM (2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000.

²²⁴ La Comisión, a la hora de evaluar la compatibilidad de una ayuda de Estado ultraperiférica como ayuda al funcionamiento habla de “desventajas estructurales permanentes”. Así, por ejemplo, en la Decisión de la Comisión de 1 de octubre de 2003 en el procedimiento sobre ayudas de Estado N

distorsiones en el campo fiscal, donde la seguridad jurídica es un motor importante para dirigir las inversiones privadas²²⁵. Tal situación se ve agravada por la falta de previsión comunitaria del régimen que subvendra al fin de validez de la medida actual; lo que puede restar parte de los efectos beneficiosos de la medida en sí considerada.

Se puede argumentar, en contra, que lo que cabe esperar con el fin de validez de la norma actual es la integración en el régimen común. Sin embargo, ese argumento no permite subsanar la cuestión, por dos motivos. El primero es que los posibles inversores pueden temer el fin del sistema beneficiado sin que se hayan eliminado los sobrecostes, con lo que se situarían en una situación de desventaja competitiva. El segundo argumento realiza una constatación real: a todo régimen fiscal ultraperiférico ha seguido, en el fin de su validez, una prórroga o la aparición de un sistema parecido. Más grave resulta el hecho de que, en ocasiones, esta modificación aparece con posterioridad al fin de validez de la anterior normativa, produciendo un periodo en el que, en teoría, el régimen aplicable es el régimen general comunitario, cuando no se crea una periodo de no regulación, porque la norma del régimen general excluya la aplicación a la región²²⁶.

773/2002 – España, Modificación del régimen económico y fiscal de las Islas Canarias (N 144/A/96) – régimen especial de las sociedades productoras de bienes materiales. Documento C(2003)3369fin.

²²⁵ No se olvide además que la modificación de todo sistema tributario implica unos costes administrativos, además de la necesaria adaptación de la mentalidad ciudadana y empresarial. *Vid.*, por todos, GIANNINI, S. y ONOFRI, P.; *Per lo sviluppo. Fisco e welfare, op. cit.*, pág. 174

²²⁶ Como ejemplo puede valer lo sucedido con el “arbitrio insular-tarifa especial” de las islas Canarias, destinado a los productos procedentes de la Comunidad. Este tributo fue autorizado hasta el 31 de diciembre de 1992 por el Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, DO L 171, de 29 de junio de 1991, págs. 1-4. De acuerdo en lo previsto en el art. 6.4 de dicho Reglamento, se prorrogó la exacción hasta el 31 de diciembre de 2000, mediante el Reglamento (CEE) nº 564/93, del Consejo, de 8 de marzo de 1993, por el que se prorroga la aplicación del “arbitrio insular-tarifa especial” de las islas Canarias con ocasión de la introducción en estas islas de determinados productos sensibles procedentes de otras partes de la Comunidad, DO L 59, de 12 de marzo de 1993, págs. 1-8. Este Reglamento entró en vigor el 12 de marzo de 1993, de manera precipitada, pues fue el mismo día de su publicación en el Diario Oficial. Entre el 1 de enero de 1993 y el 11 de marzo de ese mismo año, no se aplicó esta exacción ni ninguna sustitutiva, sin que se vea justificado en motivos de proporcionalidad ultraperiférica. Es más, se decidió prorrogar un año más la exacción, prórroga que se produjo mediante el Reglamento (CE) nº 1105/2001 del Consejo, de 20 de mayo de 2001, por el que se modifica el Reglamento (CEE) nº 1911/91, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las islas Canarias, DO L 151, de 7 de junio de 2001, págs. 1-2. Dicho reglamento se publicó el 7 de junio de 2001, con una pretendida entrada en vigor el 01 de enero de 2001, lo que, en caso de ser viable su aplicación, resulta contrario al principio de seguridad jurídica y al principio de confianza legítima. En resumen, el “arbitrio insular-tarifa especial” estuvo vigente desde 1991 hasta el 31 de diciembre de 1992 y desde el 12 de

La situación descrita se entiende aún en menor medida si se trata de disposiciones que tienen como fin la eliminación de los sobrecostos ultraperiféricos, ya que sus causas (por lo general geográficas) no encuentran fácil desaparición ni minoración y es fácil prever que perdurarán por un período considerablemente largo de tiempo.

Pese a que la Comunidad Europea ha considerado la conveniencia de recurrir a “medidas fiscales excepcionales de larga duración”²²⁷, esto se revela insuficiente, si se atiende a la falta de recepción de medidas de tipo transitorio. Además, la limitación temporal de las medidas fiscales es incongruente con la interpretación que la propia Comisión ha concedido al art. 299.2 TCE²²⁸.

Por todo lo dicho, resultaría más acorde a las finalidades del sistema la previsión de duración indeterminada de la normativa que compone el sistema fiscal ultraperiférico, incluidas las ayudas de Estado. Para conjugar esto con la necesidad de que las medidas respondan a la realidad económica de cada momento, debe hacerse el seguimiento oportuno de las medidas y del desarrollo económico regional, de manera que puedan proponerse modificaciones del régimen cuando se considere que existe un desfase en la proporcionalidad del sistema²²⁹.

Teniendo en cuenta la difícil mutabilidad de la mente del contribuyente y las expectativas creadas por el sistema fiscal, estas modificaciones deberían

marzo de 1993 hasta el 31 de diciembre de 2000 para resultar inaplicable hasta el 7 de junio de 2001. Se trata, pues, de un tributo “intermitente”, absolutamente opuesto al principio de seguridad jurídica y a las exigencias de racionalidad de un sistema fiscal.

²²⁷ Considerando 3 de la Decisión del Consejo 2002/546/CE, de 20 de junio de 2002, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias, DO L 179, de 9 de julio de 2002, págs. 22-27.

²²⁸ La Comisión considera que el precepto “autoriza la aplicación de medidas particulares a favor de las regiones ultraperiféricas en el terreno fiscal, durante tanto tiempo como resulte necesario en función de las dificultades experimentadas por las regiones”. Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del Artículo 299: las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, COM/2000/0147 final.

²²⁹ Tal sentido tenía una propuesta francesa rechazada por la Comisión. Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, doc. COM (2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000.

realizarse de manera progresiva²³⁰, a fin de que los afectados puedan adaptarse al nuevo régimen y prever con tiempo las obligaciones fiscales que dimanarán de sus actuaciones.

La base de esta conclusión es entender que el perjuicio para la integridad y coherencia del mercado dimanante de la perduración indebida de un sistema fiscalmente beneficiado, como el sistema ultraperiférico, es menor que el perjuicio para el desarrollo de las RUP que tiene como causa la imprevisión de la situación actual.

Además, la propia Comisión ha instado en ocasiones a los respectivos Estados a proponer la modificación del régimen de ayudas cuando ha variado las directrices sobre ayudas estatales de finalidad regional; con lo que el primer argumento relativo a la temporalidad de los sistemas regionales no resulta determinante²³¹.

5. El régimen de fiscalidad internacional comunitario y la fiscalidad ultraperiférica.

Las especialidades del régimen fiscal ultraperiférico se plasman en regímenes de baja tributación que se insertan en el mercado interior comunitario. Esta inserción puede producir distorsiones relativas a la conjunción de los sistemas fiscales de las RUP con el resto de sistemas fiscales de los Estados miembros, pudiendo hacer cuestionables las medidas adoptadas y requerir soluciones específicas.

²³⁰ La adopción de un sistema progresivo para la integración de una región en el régimen común no es extraña al sistema fiscal ultraperiférico. Así, el APIM (Arbitrio sobre la producción y las importaciones) canario sufrió una supresión gradual desde 1996 hasta 2000, con una rebaja anual del 20% con respecto al tipo de gravamen inicial. *Vid.* Decisión de la Comisión 96/34/CE, de 20 de diciembre de 1995, relativa a las disposiciones finales del impuesto «Arbitrio sobre la producción y sobre las importaciones (APIM)» en aplicación de los apartados 2, 4, 5 y 6 del artículo 5 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias. DO nº L 010, de 13 de enero de 1996, págs. 38-39.

²³¹ Así, en la Invitación a presentar observaciones, en aplicación del apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE, sobre la ayuda C37/2000, ex NN 60/2000, ex E 19/94, E 13/91 y N204/86 – Régimen de ayudas financieras y fiscales de la Zona Franca de Madeira (Portugal), Doc 2000/ C 301/03, publicado en el DO C301, de 21 de octubre de 2000, págs. 4 y ss.

5.1 Prohibiciones de discriminación y restricción y principio de estanqueidad.-

El desarrollo del carácter internacional de las actividades económicas ha provocado una serie de problemas de índole fiscal. Los sistemas tributarios actuales tienen que resolver ciertas cuestiones relacionados con las manifestaciones de capacidad económica de carácter internacional. El primero de ellos históricamente fue la opción entre el gravamen según la procedencia de la riqueza (principio de territorialidad) o el gravamen según la residencia del sujeto (principio personalista).

En la actualidad suele optarse por el doble gravamen, de manera que se gravan las rentas obtenidas a nivel mundial por los residentes de un Estado, a la vez que se grava a los sujetos no residentes por las rentas obtenidas en el territorio; si bien «el principio de territorialidad tiene preferencia respecto al de residencia, lo que determina que normalmente sea a este último país al que corresponde la responsabilidad de corregir el problema de la doble imposición internacional»²³².

Este sistema de doble imposición puede provocar distorsiones, ya que permite que un sujeto sea gravado por la misma renta en dos Estados distintos, lo que, jurídicamente, contravendría el principio de capacidad económica y, económicamente, supondría un freno a los flujos de capitales internacionales. Supondría, desde la perspectiva de la Hacienda Pública, un problema de equidad y suficiencia²³³.

La doble imposición puede ser jurídica, cuando se grava a una persona dos veces por la misma renta, o económica, cuando se grava a dos personas distintas por la obtención de la misma renta²³⁴. El supuesto clásico, en este

²³² RUBIO GUERRERO, J.J.; «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª Edic., Madrid, 2005, pág.65.

²³³ Vid. PEÑA ALVÁREZ, F.; «Reformulación de los principios de la Hacienda Públicaa en el ámbito de la fiscalidad internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª Edic., Madrid, 2005, págs. 50 y ss.

²³⁴ Seguimos a BAYONA DE PEROGORDO, JJ. y SOLER ROCH, Mª T., *Derecho Financiero*, vol. II, Alicante, 1989, pág. 436.

sentido, se da cuando el beneficio de las sociedades es gravado como tal y como dividendo distribuido.

La doble imposición puede ser interna o internacional. En el primer supuesto, los sistemas fiscales estatales persiguen el modo de eliminar esta distorsión mediante la elección del sometimiento efectivo a un tributo y la articulación de mecanismos para la exención o concesión de un crédito fiscal en el otro tributo. La doble imposición internacional presenta mayores problemas para su eliminación, al no estar decidida la voluntad estatal en esa dirección o al menos estarlo en menor grado que con respecto a la situación interna. El motivo es doble: de un lado, el riesgo a la pérdida de financiación, cediendo por causa de la búsqueda de financiación de otros Estados; de otro lado, la existencia de sistemas tributarios con menor presión fiscal que alientan a la deslocalización de empresas e inversiones.

Aún así, los Estados van tomando conciencia paulatinamente de la necesidad de ofrecer soluciones. En este contexto, pueden prever medidas unilaterales de eliminación de la doble imposición en sus respectivos sistemas tributarios. Sin embargo, un doble motivo se opone a esta solución. En primer lugar, la solución interna a un problema internacional puede provocar disfunciones dimanantes de la falta de coordinación. En segundo lugar, la existencia de Estados que promueven la deslocalización empresarial mediante sistemas de baja tributación eliminan la voluntad política de dar una solución, con carácter general, al problema²³⁵.

En el ámbito internacional, se ha perseguido la eliminación de la doble imposición mediante convenios entre Estados; lo que presenta una multiformidad jurídica sólo atemperada por la existencia de Modelos de Convenio.

²³⁵ VANISTENDAEL convierte en una cuestión de principio el hecho de que los sistemas tributarios nacionales se configuren con un nivel impositivo más alto para los no residentes. A su juicio, aunque los Estados intentan eliminar las discriminaciones, en consonancia con la jurisprudencia comunitaria, la idea de discriminación subyace en la configuración del sistema. VANISTENDAEL, F.; «Tax revolution in Europe: The impact of non-discrimination», en *European Taxation*, enero-febrero de 2000, págs. 3 y ss.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Frente a esta situación, una mayor preocupación ha presentado la cuestión en el ámbito comunitario, ya que no afecta sólo a cuestiones de eficiencia económica, sino a la aparición de trabas al desarrollo del mercado.

La cuestión es de una gran relevancia para la ultraperiferia, ya que los beneficios fiscales de las regiones ultraperiféricas se asocian a las posibilidades de desarrollo económico. En la medida en que la Comunidad Europea ofrezca un ámbito que permita la extensión de estos beneficios a otros Estados, se conseguirá un doble objetivo: de un lado, una mayor potencialidad de desarrollo de las regiones ultraperiféricas; de otro lado, una realidad menos discriminatoria, en cuanto permite que se beneficien de estos sistemas personas con residencia comunitaria, con independencia del Estado en el que se encuentren.

Esta situación se da especialmente en la imposición directa, ya que la armonización del sistema impositivo indirecto otorga una solución distinta a los intercambios intracomunitarios. Desde instancias comunitarias han surgido dos soluciones a este problema, con una intensidad distinta.

En primer lugar, la aproximación de legislaciones en materia de imposición directa ha perseguido la eliminación de la doble imposición. Como instrumento más característico, la Directiva matriz-filial evita la doble imposición en los supuestos en los que una sociedad posea el 15% del capital de otra o un establecimiento permanente, mediante el sistema de imposición en la fuente²³⁶. Este sistema permite la inversión en una región ultraperiférica a través de una sociedad filial o un establecimiento permanente, manteniendo las ventajas fiscales de estas regiones.

En segundo lugar, en aquellos supuestos en los que no se ha conseguido dirigir la voluntad estatal, el Tribunal de Justicia ha establecido una jurisprudencia con consecuencias en la cuestión que ha llegado donde la

²³⁶ La directiva prohíbe el gravamen en el Estado de residencia de la matriz, permitiéndolo si se concede un crédito de impuesto por la cantidad que corresponde a los beneficios de la filial más la cantidad retenida en origen. El gravamen a la sociedad matriz se permite en los supuestos de beneficios distribuidos por liquidación de la filial.

armonización fiscal no ha podido²³⁷. Esto se ha producido mediante la protección de prohibición de discriminación y de restricciones a las libertades comunitarias. La prohibición de discriminación implica que no pueda diferenciarse el tratamiento fiscal de los ciudadanos comunitarios por razón de la nacionalidad, equiparando nacionalidad a la sede efectiva o dirección central para las sociedades²³⁸. La prohibición de restricción a las libertades comunitarias realiza un análisis sobre los efectos de medidas fiscales en el intercambio comunitario, de manera que quedan prohibidas las normas que suponen un obstáculo a las libertades.

En consonancia con este doble fundamento, la jurisprudencia comunitaria ha tenido un doble efecto en las situaciones de fiscalidad internacional. En primer lugar, ha equiparado el trato entre nacionales y no nacionales. En segundo lugar, en una línea aún abierta, ha considerado situaciones de doble imposición como restrictivas de las libertades comunitarias²³⁹.

La jurisprudencia establece, por lo general, que el tratamiento que se otorgue a residentes debe ser el mismo que el concedido a no residentes, alegando en ocasiones el principio de no discriminación y en otras refiriéndose a la necesidad de remover las restricciones a las libertades comunitarias. Como quiera que los Estados tienden a eliminar las situaciones de doble imposición

²³⁷ Punto obligado de referencia es la declaración del TJCE en la sentencia *avoir fiscal*: «la falta de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en el hecho de impuesto sobre la sociedad no puede justificar la disparidad de tratamiento. Es verdad que, a falta de dicha armonización, la posición fiscal de una sociedad depende del derecho nacional al que está sujeta. De todos modos, el art. 52 del Tratado prohíbe a cualquier Estado miembro adoptar en su legislación, para las personas que se valen de la libertad de establecimiento, normas para el ejercicio de su actividad diversas de las establecidas para los propios ciudadanos». Sentencia TJCE, de 28 de enero de 1986, Asunto 270/83, *Avoir fiscal*.

²³⁸ Art. 48 TCE. Ello es importante a la hora de saber si una sociedad puede alegar un trato discriminatorio y la defensa de las libertades comunitarias. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.; «La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª Edic., Madrid, 2005, págs 1216-1217.

²³⁹ No se ha de olvidar, siguiendo CALDERÓN CARRERO y MARÍN JIMÉNEZ, «la tendencia del Tribunal de Justicia a desbordar el alcance tradicional de las cláusulas de no discriminación contenidas en los preceptos que regulan las libertades fundamentales del TCE, configurándolas como disposiciones que protegen y garantizan el ejercicio efectivo de tales libertades frente a toda restricción, directa o indirecta, de índole fiscal» CALDERÓN CARRERO, J.M.; y MARTÍN JIMÉNEZ, A.; *op. cit.*, pág. 1188.

interna, el efecto de la jurisprudencia es requerir la eliminación de la doble imposición internacional²⁴⁰.

Las decisiones jurisprudenciales van creando un contexto favorable a la imposición según los criterios de tributación del Estado de la fuente de riqueza, sin que quepa la imposición de doble tributación en el reparto de dividendos²⁴¹. Esa actuación jurisprudencial ha superado los márgenes estrechos en los que se desarrolla la armonización fiscal en imposición directa, otorgando un papel creativo al juez comunitario²⁴², por definir lo que la normativa comunitaria no hace²⁴³.

En este sentido, el TJCE ha reputado contrarios al ordenamiento comunitario, entre otros, la normativa estatal que recogía supuestos de transparencia fiscal internacional o *CFC's*²⁴⁴, la prohibición de compensación internacional de pérdidas²⁴⁵, la limitación de deducción de gastos de participación en filiales por el hecho de no residencia de estas²⁴⁶, la doble imposición económica en la tributación de la renta de personas físicas eliminada

²⁴⁰ LEHNER, M.; «Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty», en *EC Tax Review*, nº 1, 2000, págs. 6 y ss.

²⁴¹ Vid. CRUZ PADIAL, I.; «La jurisprudencia comunitaria y su incidencia en el sistema de corrección de doble imposición de dividendos», en *Nueva fiscalidad*, nº 8, 2005, págs. 9 y ss.

²⁴² GEOGOPOULOS, T.; «Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe», en *RTD eur.*, volumen 41, nº 1, enero-marzo de 2005, págs.61-62.

²⁴³ No se olvide, no obstante, que la jurisprudencia comunitaria tiene unos efectos limitados. En primer lugar, no tiene efecto directo, aunque puede invocarse en un proceso ante un tribunal nacional. En segundo lugar, es una cuestión de interpretación, limitada al supuesto específico. Cabe, pues, considerar que existen diferencias objetivas en otros supuestos que permitan una solución jurídica distinta. Vid. LEHNER, M.; «Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty», en *EC Tax Review*, nº 1, 2000, págs. 6 y ss.

²⁴⁴ Sentencia TJCE de 12 de septiembre de 2006, asunto C 196/04, *Cadbury/Schweppes*.

²⁴⁵ Sentencia TJCE, de 13 de diciembre de 2005, asunto C 446/03, *Mark & Spencer*. Ahora bien, para que se entienda incompatible con el ordenamiento comunitario, esta prohibición de compensación se tiene que producir cuando la sociedad filial no pueda compensar pérdidas con ejercicios pasados (no sólo por no previsión legal, sino también cuando no hay pérdidas en ejercicios anteriores) o futuros en el Estado de residencia.

²⁴⁶ Sentencia TJCE, de 23 de febrero de 2006, asunto C 471/04, *Finanzant Offenbach an Main-Land*.

sólo si se percibe de sociedades residentes²⁴⁷ y la desgravación fiscal aplicable sólo a *holdings* que poseen mayoritariamente sociedades residentes²⁴⁸

Además, de especial interés es el hecho de que el TJCE haya señalado que la más baja tributación que se deriva de algunos sistemas no justifica, por sí, el interés antielusivo de una norma nacional restrictiva o discriminatoria²⁴⁹, con lo que la inversión en una región ultraperiférica se beneficia plenamente de este sistema. En efecto, la pretensión de evitar el abuso debe alegarse y probarse por los Estados ante el Tribunal, si se considera que la inversión en una RUP tiene motivos evasivos. Con ello se supera también la inseguridad, que al respecto, se deriva de la indeterminación de los conceptos de “fraude” y “abuso” del art. 2.1 de la Directiva matriz-filial²⁵⁰.

No obstante, como los sistemas fiscales de las RUP vinculan la ventaja fiscal a la efectiva realización de una actividad económica, no podrá alegarse esté efecto elusivo, ya que las únicas excepciones admitidas se refieren a la constitución de sociedades que no realicen actividad económica.

Mayor dificultad presentan algunos supuestos como la consolidación de cuentas, los precios de transferencia y la subcapitalización. Esto son medidas destinadas no a evitar la deslocalización societaria, si no a evitar que rendimientos efectivamente producidos en un territorio se vinculen a una sociedad domiciliada en un territorio diferente y de menor presión fiscal. La jurisprudencia comunitaria también se ha mostrado contraria a estas técnicas en el intercambio comunitario. Sin embargo, los beneficios fiscales están dirigidos a la inversión productiva en ultraperiferia. La redacción del articulado

²⁴⁷ Sentencia TJCE, de 6 de junio de 2000, Asunto C 35/98, *Verkooijen*, y sentencia TJCE, de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02, *Manninen*.

²⁴⁸ Sentencia TJCE; de 16 de julio de 1998, asunto C 264/94, *Imperial Chemical Industries*.

²⁴⁹ Así, en la sentencia *Avoir fiscal*. Además, el TJCE, en la sentencia *Cadbury-Schweppes*, señala que «la existencia de una ventaja fiscal que se derive de una carga fiscal menor a la que esté sometida una filial establecida en un Estado miembro distinto de aquél en que se haya constituido la sociedad matriz no justifica, por sí misma que este último Estado miembro compense dicha ventaja con un trato fiscal menos favorable a la sociedad matriz». GEORGOPOULOS señala que la carga de probar la proporcionalidad de la discriminación o restricción justificada en la lucha contra el fraude fiscal corresponde al Estado, a lo que añade que la invocación resulta inútil normalmente. GEORGOPOULOS, T., *op. cit.*, pág. 71.

²⁵⁰ AFSCHRIFT, T.; “Las directivas de armonización de los impuestos directos y sus medidas antievasión fiscal”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 208, mayo de 2002, págs. 15 y ss.

se refiere al requisito de residencia o desarrollo de la actividad de una sociedad. Nada impide que una sociedad vinculada le impute beneficios no efectivamente producidos.

Aunque la solución debería requerir acogida normativa, la manera de compatibilizar la libertad comunitaria con el sistema fiscal ultraperiférico sólo puede consistir en continuar reconociendo la libertad para este tipo de operaciones, pero considerar desproporcionado el beneficio fiscal que recae sobre fondos de procedencia externa, reputando incompatible, en ese extremo, la ayuda estatal²⁵¹.

Todo lo anterior permite un sistema en el que la inversión desde otros Estados en las RUP se posibilite. De lo contrario, los inversores externos soportarían los costes ultraperiféricos y las dificultades de implantación sin beneficiarse de los sistemas tributarios específicos de estas regiones, lo que desincentivaría su implantación y limitaría un importante foco de desarrollo.

Frente a ese contexto, las RUP han planteado sus sistemas fiscales bajo el prisma del principio de estanqueidad²⁵², o *ring fencing*, consistente en la limitación de los beneficios fiscales a las empresas residentes efectivamente en estas regiones, sin posibilidad de traslación, bien a través de grupos intersocietarios, bien a través del control de un establecimiento permanente, a entidades o personas no residentes. Debe observarse que la cuestión se plantea en términos interregionales, prohibiéndose la traslación incluso a los Estados a los que pertenecen.

²⁵¹ Esa solución plantea ALOMAR MARTÍN al referirse a la exclusión de beneficios fiscales a una sociedad ZEC por los beneficios obtenidos a través de filiales no vinculadas al territorio ZEC. ALOMAR MARTÍN, C. D.; «La Zona Especial Canaria y el Derecho Europeo de Sociedades», en *Anales de la Facultad de Derecho*, nº 18, noviembre 2001, págs. 53-63.

²⁵² El principio de estanqueidad puede ser subjetivo u objetivo. El primero se refiere a la limitación a ciertos sujetos, los residentes en la zona, impidiendo la traslación de ventajas fiscales. El segundo se refiere a la limitación del área geográfica donde se aplica el sistema. El primero es contrario al principio de no discriminación y a la prohibición de restricciones a las libertades comunitarias, mientras que el segundo es admitido en la compatibilidad de ayuda de Estado, ya que es el componente principal del requisito de selectividad. *Vid.* HERRERO HERNÁNDEZ, M. A.; «El principio de estanqueidad en los diseños de la Zona Especial Canaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001, págs. 65 y ss.; y PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal*, *op. cit.*, págs.

El motivo de la defensa de este principio es doble. De un lado, se persigue que los beneficios fiscales redunden exclusivamente en las entidades que operan en el ámbito regional, contribuyendo al desarrollo económico y experimentando directamente los *handicaps* ultraperiféricos. De otro lado, se persigue evitar la deslocalización societaria.

En atención a la jurisprudencia comunitaria, puede afirmarse que el principio de estanqueidad es contrario al ordenamiento comunitario, por suponer tanto una discriminación entre residentes y no residentes, como una restricción a la libertad de establecimiento.

En tales términos ha sido planteada la cuestión en el estudio de la compatibilidad de estos sistemas con el ordenamiento comunitario, cuando la Comisión ha debido pronunciarse sobre la compatibilidad de estos regímenes fiscales con la prohibición de ayudas de Estado. La Comisión ha entendido que el principio de estanqueidad es contrario al principio de no discriminación²⁵³, aunque ha permitido esta excepción en base al principio de proporcionalidad.

Sin embargo, el principio de proporcionalidad no resulta tan claramente favorable al reconocimiento de esta excepción. Si se atiende a los motivos que justifican el principio de proporcionalidad, puede ponerse en duda el mantenimiento del sistema.

En primer lugar, la vinculación de los beneficios fiscales con la efectividad del ejercicio de la actividad en el territorio regional se cumple perfectamente a través de los requisitos otorgados para que la ayuda se declare compatible. En nada obsta que el ejercicio de la actividad se realice a través de un establecimiento permanente o una sociedad filial. Sólo ha de ponerse especial atención en que la renta o las operaciones gravadas tengan efectivamente su origen en la región. Por ese motivo sí se entiende necesario una previsión que limite la consolidación fiscal. Por lo demás, aunque es comprensible que en un primer momento se limitara la traslación de los beneficios, para crear un contexto de afianzamiento en el mercado de las

²⁵³ Decisión de la Comisión de 4 de febrero de 2000, procedimiento sobre ayuda de Estado nº 798/98, Islas Canarias (España), régimen de ayudas fiscales al funcionamiento. Zona Económica Exclusiva (ZEC).

producciones locales, la definitiva integración requiere la participación de capital procedente de cualquier lugar del territorio comunitario.

En segundo lugar, el temor a la deslocalización no está justificado en el caso de las RUP. La baja tributación suele actuar como incentivo de deslocalización. Pero en este caso, encuentra una fuerza opuesta, esto es, desincentivadora, en los costes ultraperiféricos que dificultan tanto la implantación como el desarrollo de una actividad empresarial.

Cierto es que resulta comprensible, en un primer momento, que se otorgara un margen de limitación territorial para el afianzamiento de los empresarios locales. En ese sentido, sí podía admitirse la proporcionalidad de la medida²⁵⁴. Pero el objetivo de integración al mercado comunitario implica que se permita, al menos en una segunda fase de integración, la participación externa.

La no existencia de un mercado protegido por instituciones, como en el caso del ámbito comunitario, produce una divergencia absoluta en el régimen de tributación internacional. En este ámbito, queda excluida la labor del TJCE en materia de protección de libertad de establecimiento y de circulación de capitales. Las directivas comunitarias sobre imposición directa también quedan sin posibilidad de aplicación²⁵⁵, más allá de la extensión que cada Estado les haya otorgado en su traslación al ordenamiento interno. Toda la actuación en este supuesto queda limitada al plano de la doble imposición internacional, bien mediante medidas unilaterales por parte del Estado que grava, bien mediante convenios internacionales²⁵⁶.

²⁵⁴ La Comisión admitió el principio de estancamiento en la Zona Franca de Madeira en la Decisión de la Comisión en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 19/94, Zona Franca de Madeira.

²⁵⁵ DE JUAN Y LEDESMA, A.; «Canary islands and Madeira Free Zone Regimes: some issues and perspectives», en *European Taxation*, volumen 37, nº 5, 1997, págs.177 y ss.

²⁵⁶ La competencia estatal y no regional para la conclusión de convenios internacionales para evitar la doble imposición puede resultar beneficiosa en el supuesto, ya que las condiciones de negociación serían más difíciles de ser llevadas a cabo por las regiones, manifestando directamente sus regímenes fiscales de baja tributación. Para el caso de Madeira, INGROSSO, M. et al.; *Le Zone Franche*, Cammeria di Commercio industria artigianato e agricoltura di Napoli, Napoli, pág. 240.

Se han de analizar aquí, por tanto, cuáles son los modelos para eliminar la doble imposición, a fin de poder juzgar cuál de ellos es más beneficioso para el los regímenes ultraperiféricos.

A) Método de imputación: Es el método mediante el cual el contribuyente deduce en el Estado de residencia la carga fiscal soportada en el Estado de la fuente. Se trata de una operación realizada en el cálculo de la cuota. Existen dos submodalidades.

a.1) Imputación integral.- Se deduce la cantidad exacta satisfecha en el otro Estado de la cuota a satisfacer en el Estado de residencia.

a.2) Imputación ordinaria con deducción limitada.- Se deduce la cantidad exacta satisfecha, con el límite de la parte del impuesto que corresponde a las rentas obtenidas en el Estado de residencia. Como se ve, es una modalidad del método de imputación integral que evita las deducciones en caso de que en el otro Estado se grave por la renta real.

B) Métodos de exención: Se eximen en el Estado de residencia las rentas que proceden de otro Estado. Es, pues, una operación a realizar en la base imponible, no integrando las rentas producidas fuera del Estado de residencia y no gravadas. Consta, a su vez, de dos submodalidades.-

b.1) Exención integral.- Se eximen todas las rentas obtenidas en el extranjero y que, como tales, han tributado en el Estado de la fuente.

b.2) Exención con progresividad.- En este supuesto, igualmente, no se integran en la base imponible las rentas percibidas en otro Estado y gravadas, pero se tienen en cuenta para el cálculo de la progresividad del impuesto; por lo que sólo resultan relevantes en los impuestos con tipo de gravamen progresivo.

Como se ve, el método de eliminación de la doble imposición que consigue la auténtica no tributación de la renta en el Estado de residencia si ya han sido gravadas en el Estado de la fuente es el método de exención integral, por lo que resulta el método más conveniente para las personas físicas y las sociedades de otros Estados que quieran, estas últimas sin interponer filiales, obtener un beneficio real de los sistemas fiscales de las RUP.

Ahora bien, no es menos cierto que la exención con progresividad mantiene los efectos de no tributación de la renta foránea ya gravada, aunque disminuida por la introducción de un parámetro de justicia tributaria: el de la consideración del principio de progresividad, a cuyos efectos resulta más conveniente tomar en consideración la renta global del sujeto.

En cuanto a los métodos de imputación, se elimina el efecto de la más baja tributación, ya que el contribuyente tendrá una cuota íntegra igual a la que tuviera si todo la renta la percibiera en el Estado de residencia y el total a pagar en los dos Estados será igual que si lo percibiera en un solo Estado. La imputación ordinaria con deducción limitada sólo supone una garantía ante la existencia de gravamen por renta global en el otro Estado.

También se ha de señalar que la necesidad de relacionar a las RUP con sus mercados naturales debería conllevar que los Estados, en consonancia con el principio de subsidiariedad, promovieran convenios de doble imposición con referencias específicas a estas regiones.

Por último, es de obligada referencia que esta liberalización de las actividades económicas puede suponer también consecuencias negativas para las RUP²⁵⁷. En primer lugar, puede procederse a una competencia fiscal entre ellas que limite la coherencia del sistema. Este extremo debe ser tenido en cuenta a la hora del estudio de proporcionalidad que realicen las instituciones comunitarias, intentando un equilibrio lo más estricto posible entre costes y deficiencias, por un lado, y ventajas fiscales, por otro. En segundo lugar, puede producirse competencia fiscal con sistemas tributarios similares de zonas no comunitarias. En ese supuesto, los Estados deben atender a soluciones equilibradas en los distintos convenios.

²⁵⁷ DE PITTA E CUNHA, P.; «A alteração recente do regime de benefícios fiscais das sucursais financeiras na Zona Franca da Madeira», en *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 391, julio-septiembre de 1998, págs. 9 y ss.

5.2. Competencia fiscal perniciosa, paraísos fiscales y regiones ultraperiféricas.

Como contrapartida a la necesidad de eliminar la doble imposición, los Estados se muestran reticentes a medidas de supresión de barreras fiscales con aquellas regiones o Estados que presentan un régimen de baja tributación. De hecho, el contexto de libertad comunitario ha motivado un fenómeno de competencia fiscal entre los Estados, derivando en sistemas tributarios de menor nivel impositivo, en especial por lo que se refiere a la imposición sobre la renta de sociedades.

Este fenómeno de competencia fiscal presenta un límite en la necesidad de recaudación de los Estados para la satisfacción de necesidades públicas. Ahora bien, determinadas regiones o Estados sobrepasan este límite con la intención de atraer inversiones. Esta situación puede ser temporal o perenne, dependiendo de las posibilidades públicas de mantenerse sin un sistema tributario fuerte y estructurado.

Cuando se da la situación de una zona con tributación más baja de lo que un Estado normal puede soportar, se habla de competencia fiscal lesiva o perniciosa. Si esta situación implica además otras características, como el secreto bancario y la negación a la cooperación administrativa, la zona es calificada como paraíso fiscal.

El sistema tributario de las regiones ultraperiféricas asume el riesgo de ser definido bajo una de estas dos fórmulas²⁵⁸, ya que presenta un sistema de baja tributación que es compensado por transferencias estatales, demostrando su ineficacia para la autofinanciación²⁵⁹. Este riesgo se plasma en las

²⁵⁸ En el caso de Madeira, varios artículos la califican como “paraíso fiscal”: DEIANA, A. P.; «Paradisi fiscali: Madeira», en *Commercio internazionale*, n° 15, Año XIX, 15 de agosto de 1995, págs 727 y ss.; SHERMAN, H.A.; «Madeira-the unknown tax haven», en *Intertax*, n° 12, diciembre 1989, págs. 530 y ss; y GHINIO, P.; y VEZZANI, D.; «Madeira, le regole di un “tax haven” possibile», en *Commercio internazionale*, n° 22, año XXI, 30 de noviembre de 1997, págs. 1071 y ss.

²⁵⁹ En ese sentido, el Tribunal de Justicia en la sentencia *Azores*. El Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas señala que, para la consideración de competencia fiscal lesiva, son medidas potencialmente perniciosas “las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate”.

actuaciones estatales que excluyen corrección de doble imposición y activan mecanismos antielusivos con respecto a zonas o Estados calificados como de competencia fiscal lesiva o paraísos fiscales. Igualmente, la jurisprudencia del TJCE sobre discriminación y libertades comunitarias encuentra excepciones en las medidas antielusivas. Si bien es cierto que el Estado debe probar ese interés fiscal, las características de zonas de competencia fiscal lesiva o paraísos fiscales pueden ser un elemento de importante valoración.

En el ámbito comunitario se han llevado a cabo medidas para evitar estas situaciones. De un lado, la aprobación del Código de conducta se ha convertido en una referencia a la hora de reputar las ayudas estatales de tipo fiscal. De otro lado, la regulación de la asistencia mutua conlleva que no se puedan considerar paraísos fiscales los Estados a los que se les aplica; siempre que los Estados sigan los criterios de la OCDE²⁶⁰. En caso contrario, el Estado debería probar el interés antielusivo de la medida ante la jurisdicción comunitaria.

La competencia fiscal encuentra un contexto adecuado en el marco creado por la jurisprudencia del TJCE en materia de no discriminación y no restricción. Sin embargo, el debate no está cerrado. La ampliación de la Unión Europea hacia Estados con sistemas de baja presión fiscal preocupa a los Estados Miembros, hasta el punto de que se ha propuesto la exclusión de fondos comunitarios a los países con niveles de tributación demasiado competitiva²⁶¹, lo que se relaciona directamente con la compatibilidad entre las ayudas de Estado y competencia fiscal.

El Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas recogía esta conexión en su letra J. En el mismo apartado, remite a la elaboración de directrices por parte de la Comisión que analice los regímenes de ayudas de Estado conforme al espíritu del Código de conducta. Tal como se vió supra, la Comisión sigue entendiendo conforme a Derecho Comunitario y, por tanto, ahora también, conforme al Código de Conducta, las ayudas regionales en el

²⁶⁰ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.; y MARTÍN JIMÉNEZ, A.; «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea», en *Crónica Tributaria*, nº 111, 2004, págs. 41 y ss.

²⁶¹ GIANNINI, S., y ONOFRI, P.; *Per lo sviluppo. Fisco e welfare*, op. cit., pág.183.

marco de la ultraperiferia²⁶². Por esta razón, la única novedad que aporta el Código de conducta es añadir un parámetro de enjuiciamiento, en cuanto que el desarrollo de las RUP debe conciliarse con el temor a la competencia fiscal lesiva. Puede entenderse que esta conciliación se da en el momento en que las ventajas fiscales tienen como único objetivo situar a estas regiones en un marco similar al de la media comunitaria, implicando la consecución de su desarrollo y el mantenimiento de las ayudas por costes mientras éstos permanezcan. Es más, la no concesión de estas ayudas y la semejanza de sistemas fiscales, provocaría la deslocalización en estos territorios hacia el resto de territorio comunitario.

Cuestión distinta es la consideración de zonas de "competencia fiscal perniciosa" o paraísos fiscales que puede otorgar un Estado no miembro a una RUP. En este supuesto, el marco de referencia lo constituye las acciones de la OCDE contra la competencia fiscal lesiva y los convenios de doble imposición, así como la normativa de cada Estado.

El marco de esta determinación se encuentra en la OCDE²⁶³. Se distingue en este sentido entre paraíso fiscal y territorio de competencia fiscal perjudicial. El primero hace referencia a Estados y no se puede pertenecer a la OCDE si se cumplen los criterios para ser considerado paraíso fiscal, pues la presencia en la OCDE implica financiar la mayor parte del gasto público a través de tributos, lo que impide la renuncia a la tributación.

Sin embargo, sí es posible determinar la existencia de zonas con regímenes fiscales perjudiciales, para lo cual se establecen una serie de criterios que hacen referencia a una baja tributación y a la dificultad de terceros Estados para comprobar si sociedades residentes eluden las obligaciones tributarias con operaciones en esas regiones²⁶⁴.

²⁶² Sobre la necesidad de establecer los parámetros del sistema fiscal ultraperiférico en relación a las Directrices de la Comisión y no al Código de Conducta, *vid.* MARTÍN DE LORENZO-CÁCERES, J. L.; «La ZEC, las ayudas de Estado y el Código de conducta fiscal: breves notas sobre la negociación», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001, págs. 85 y ss.

²⁶³ *Informe Towards Global Tax Co-operation – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, de 25 de mayo de 2000.

²⁶⁴ Pueden verse estos criterios par el caso canario MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.; «Análisis conforme a los tratados desarrollados por la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 1, abril 2002, págs. 134 y ss.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Pese a que se debe considerar que las RUP no presenta un régimen fiscal perjudicial, por no cumplir los requisitos para ello²⁶⁵, sobre todo por la adecuación de su normativa fiscal al control comunitario efectuado por la Comisión, ha de tenerse en cuenta de que algunos países no lo consideren así a la hora de negociar convenios de doble imposición, para evitar medidas unilaterales que les perjudiquen. Esta consideración tendrá especial relevancia en el marco de convenios de doble imposición con los Estados que constituyan los mercados naturales de las RUP.

²⁶⁵ Nos remitimos al estudio realizado por MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.; *op. cit.*; p. 137-151.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA.

I. ESQUEMA GENERAL DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS.

1. ESTUDIO COMPARADO DE LA AUTONOMÍA REGIONAL ULTRAPERIFÉRICA.

El principio de subsidiariedad limita la actuación comunitaria en las competencias que no son exclusivas de la Comunidad. En la configuración de los sistemas fiscales de la ultraperiferia, el principio de subsidiariedad se combina con el estado de la cuestión fiscal en el Derecho Comunitario. Resulta así un sistema en el que la actuación comunitaria se limita a establecer el grado de armonización aplicable a las RUP y a regular excepciones o especialidades a las normas generales que limitan la soberanía fiscal estatal.

En consecuencia, aunque limitado por el ordenamiento comunitario, el papel principal en la regulación de estos sistemas reside en el Estado. Además, se percibe aún un principal interés estatal, pese a la recepción del desarrollo de las RUP como un objetivo comunitario. Corresponde todavía a los Estados solicitar a las instancias comunitarias las especialidades ultraperiféricas y demostrar la aptitud y los resultados, para los fines ultraperiféricos, de las medidas solicitadas.

Las líneas anteriores se refieren exclusivamente a la relación Estado-Comunidad Europea. Queda excluida la participación regional, más allá de la consulta al Comité de las Regiones o de la intervención en los trabajos preparatorios de la Comisión. Sin embargo, la presencia de un grado de autonomía cierto en los tres Estados implicados provoca la remodelación del sistema. Estas novedades influyen principalmente en la relación Estado-región, ya que la responsabilidad por incumplimiento comunitario recae aún directamente sobre los Estados.

La capacidad normativa de las regiones ultraperiféricas hace necesario su estudio aquí, ya que participarán en la determinación última del sistema aplicable en cada una de ellas.

1.1. *El poder tributario autonómico.* -

1.1.1 Poder tributario directo o derivado.-

Desde el punto de vista constitucional, todas las regiones poseen capacidad tributaria y, por tanto, poder tributario. Sin embargo, sólo en una de ellas puede hablarse de poder tributario directamente otorgado por la Constitución. En el resto, se trata de un poder tributario reconocido constitucionalmente, pero condicionado a una habilitación legal.

La Constitución francesa, tras su reforma de 2003, regula los departamentos (y las regiones) de ultramar en su art. 73, sin perjuicio que el art. 72 les afecte en cuanto que son colectividades territoriales. El principio general es el de la aplicación de la ley estatal en estos territorios. Sin embargo, se da cabida al poder tributario regional a través de dos posibilidades: la adaptación de la normativa estatal y la creación de tributos propios. Para que se den ambas posibilidades, se necesita una ley estatal habilitante. Debe hablarse, en consecuencia, de un poder tributario derivado.

La Constitución portuguesa concede poder tributario a las regiones de Madeira y Azores en el art. 227.1.i). Este poder tributario también se ejerce en un doble sentido: la creación de tributos propios y la adaptación del sistema tributario a las especificidades regionales. Este poder se encuentra limitado, como en la Constitución francesa, ya que siempre es necesaria una norma estatal habilitante.

A tenor del precepto citado, el constituyente diferencia el “poder tributario propio” de la adaptación de la legislación estatal. Puede interpretarse que la adaptación no se considera poder tributario. Sin embargo, esta concepción no coincide con la construcción doctrinal del concepto de poder tributario, entendido como el poder de normar en la materia tributaria¹. Una segunda interpretación sería considerar que el primero es poder tributario originario, creado directamente por la Constitución. Sin embargo, la

¹ En ese sentido, CASALTA NABAIS incluye en el poder tributario regional el poder de crear sus propios tributos y el poder de adaptar la normativa nacional. CASALTA NABAIS, J.; *Por um Estado Fiscal suportável, Estudo de Direito Fiscal*, ed. ALMEDINA, Coimbra, 2005, págs. 472 y ss.

imposibilidad de creación de tributos propios sin ley habilitante rechaza esta interpretación. Finalmente, ha de interpretarse como el poder de crear tributos propios, esto es, tributos exclusivamente aplicados en cada región.

Los estatutos político-administrativos de las regiones de Madeira y Azores² (EPRM y EPRA) cierran el sistema, pudiendo establecer las competencias de las regiones autónomas, con el límite de las competencias exclusivas de la Asamblea de la República, sean absolutas o relativas. Sí se puede conceder la competencia de desarrollar la competencia absoluta relativa nacional que sea objeto de delegación.

La situación de Canarias es especial, con respecto a las dos anteriores, ya que España es un Estado descentralizado. La Constitución española de 1978 incluye a Canarias en el régimen autonómico³. Como quiera que se reconoce a las autonomías poder tributario de manera directa, Canarias goza de este poder, que permite la creación de tributos propios en el art. 157.1.b) de la Constitución. Este poder está limitado por la competencia estatal en materia de coordinación entre Haciendas Públicas, lo que se plasma en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁴ (LOFCA). Se trata de un límite y no de un requisito previo para la detentación del poder tributario autonómico. Esto es, sin su presencia, Canarias podría ejercer su poder tributario, al menos por lo que respecta a la creación de tributos propios; aunque su aparición supusiera la modificación del sistema así establecido. En consecuencia, se trata de poder tributario otorgado directamente por la Constitución.

La norma que determina el estatuto político y administrativo de Canarias, en desarrollo de la Constitución Española, es el Estatuto de

² Lei nº 130/99, de 21 de Agosto, *Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira* y Lei nº 9/87, de 26 de Março, del *Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores*.

³ El proceso autonómico español no puede considerarse cerrado, ya que el debate sobre el grado de autonomía de las regiones siempre está presente, especialmente avivado por las voces nacionalistas de País Vasco y Cataluña. En el momento actual, se está procediendo a la reforma de varios Estatutos de Autonomía. Ya se han reformado el Estatuto de Autonomía de Cataluña y el Estatuto de Autonomía de Andalucía.

⁴ Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Autonomía de Canarias (EAC)⁵. El Estatuto canario recoge el poder tributario de la Comunidad en el Título IV, destinado a la Economía y Hacienda regional. En el momento actual se encuentra en proceso de reforma. El proyecto ya ha sido aprobado por el Parlamento autonómico. El texto, en lo relativo al régimen fiscal canario, actualiza los términos en los que se plantea, en atención a la inserción de Canarias en las Comunidades Europeas⁶.

El sistema español de descentralización fiscal es un sistema que concede poder tributario a las Comunidades Autónomas en varios sentidos. En primer lugar, tienen el poder de crear nuevos tributos, los llamados “tributos propios”. En segundo lugar, tienen la posibilidad de modificar los “impuestos cedidos”⁷ por el Estado, en los términos establecidos en la ley de cesión y en las leyes relativas a la financiación autonómica.

En conclusión, puede verse como el poder tributario de estas regiones puede manifestarse en la adaptación del sistema tributario estatal o en la creación de tributos propios.

1.1.2. La adaptación regional de los sistemas nacionales.

Todas las regiones ultraperiféricas tienen la posibilidad de adaptar la normativa estatal tributaria. Ahora bien, los límites de esta adaptación y los medios de ejecución van a depender de cada sistema nacional.

⁵ Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Canarias. Reformada por Ley Orgánica 4/1994, de 30 de diciembre. Puede encontrarse una versión actualizada en la web del Parlamento de Canarias: www.parcn.es/pub/estatuto.pdf.

⁶ Muestra de esta actualización es el hecho de que el nuevo texto conceda más importancia al “hecho diferencial” que al “acervo histórico” como base de las especialidades fiscales. En efecto, la historia fiscal canaria ha sufrido un punto de inflexión, sino una cesura, con la integración comunitaria. Los antecedentes históricos no resultan alegables para el mantenimiento del régimen especial, sino que ha de profundizarse en los hechos diferenciales, esto es, en las características ultraperiféricas. *Vid.* un comentario al proyecto de estatuto en MAURICIO SUBIRANA, S.; «El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias ante el nuevo proceso de reforma estatutaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, diciembre de 2006, págs. 81 y ss.

⁷ La Constitución española habla de “impuestos cedidos”, mientras que la LOFCA se refiere a “tributos cedidos”. Por la primacía constitucional, ha de entenderse que sólo pueden cederse los impuestos. Además, la vinculación competencial de tasas y contribuciones especiales impiden su cesión.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

La Constitución francesa establece un sistema para los DOM en el que la adaptación de la ley nacional es la base del reconocimiento de las especialidades de estas regiones. Esta adaptación puede realizarse por el Estado o por la respectiva región. Este último caso se permite en el ámbito fiscal, siempre que se cumplan dos condiciones: que se conceda competencia fiscal a los DOM y que una ley orgánica prevea que puedan adaptar la normativa estatal en estas regiones. Esta cuestión aún sólo encuentra desarrollo en el *octroi de mer*, arbitrio para el que se permite la intervención reguladora regional.

La Constitución portuguesa prevé específicamente la adaptación regional de la normativa tributaria nacional en su art. 227.1.i), como competencia de las Asambleas regionales. Sin embargo, se señala que para tener la competencia, es necesaria una ley habilitante.

El Estatuto de Azores se limita a reiterar la competencia de la asamblea regional. El Estatuto de Madeira es más específico, al señalar en su art. 138 las líneas de la adaptación regional del sistema fiscal. En particular, habilita directamente para conceder deducciones sobre los beneficios comerciales, industriales y agrícolas reinvertidos, así como autoriza al Gobierno Regional a conceder beneficios fiscales bajo ciertas condiciones. También se recoge la posibilidad de disminuir los tipos del IRPS y del IRPC, así como del IVA y de los Impuestos especiales sobre el consumo. Pero en este último caso, se refiere a la ley que lo permita.

Ante esa insuficiencia, se requiere una ley que determine los parámetros de la adaptación. Ese papel lo cumple la Lei nº 13/98, de 24 de febrero, ley de finanzas de las regiones autónomas⁸, tal como señala su art. 34. Muestra una coordinación perfecta con el régimen ultraperiférico, ya que se marca como objetivo "el desarrollo económico, en la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea"⁹.

⁸ Art. 34.

⁹ Art. 5.1.

En primer lugar, la ley establece las condiciones en las que la recaudación de los impuestos nacionales generados en las regiones autónomas corresponderá a las mismas, así como la complementariedad de los fondos estatales y comunitarios destinados a estas regiones. Esto hace que el sistema fiscal regional no sea autosuficiente, de manera que las medidas aplicadas sólo en su territorio cumplen el requisito de la selectividad para considerarse ayudas de Estado, en los términos expresados por el TJCE en el asunto *Azores*¹⁰.

El art. 32 establece el principio de suficiencia como uno de los principios de la adaptación regional del sistema regional. Pero su complementariedad con otros principios establecidos por la ley, como el principio de flexibilidad y el principio de eficiencia funcional, necesita interpretarse. La idea que subyace en la combinación de estos principios es la necesidad de adoptar medidas específicas según la situación singular de cada región, lo que implica, en todo caso, una disminución de la presión fiscal, ya que el objetivo es incentivar la inversión en las regiones y asegurar el desarrollo económico y social. Ahora bien, si el principio constitucional de solidaridad provoca las transferencias del Estado a las regiones para compensar su situación, este contexto podría provocar rebajas fiscales más allá de lo proporcionado. El principio de suficiencia es, por ello, tendencial: los sistemas regionales deben tender a cubrir sus propios presupuestos¹¹. La necesidad de flexibilidad y de minoración fiscal, sin perder esa tendencia, provocará que la subvención estatal cubra los déficits.

El art. 32 forma parte del Título III de la ley, referido a la aplicación del sistema tributario estatal en las regiones autónomas. Recoge otros principios como el de legalidad y el de igualdad entre las regiones. El principio de igualdad no implica la igualdad de sistemas fiscales, sino que las regiones tengan las mismas oportunidades de desarrollar sus sistemas fiscales. Además, puede considerarse que este principio elimina las medidas de una región que provocan el perjuicio de la otra región, en consonancia con el principio de solidaridad. Finalmente, se establece el principio de coherencia entre sistemas tributarios, que obliga a eliminar las distorsiones producidas en la aplicación conjunta de los sistemas.

¹⁰ Sentencia TJCE de 6 de septiembre de 2006, asunto C 88/03, *Azores*.

¹¹ Claro es en este sentido, el uso de la expresión “en principio” en el art. 32, referida al principio de suficiencia.

En el plano competencial, el principio de legalidad impone que las adaptaciones regionales sean realizadas por las respectivas asambleas regionales. El instrumento de normación es el propio de legislación regional: el decreto legislativo regional¹². Con estas bases, se reconoce la competencia del parlamento nacional para crear sus propios tributos y para adaptar la legislación nacional. Por lo que respecta a los tributos propios, la asamblea regional puede establecer recargos de hasta un 10% sobre los impuestos aplicables en su territorio, así como contribuciones especiales.

La capacidad de adaptación permite la rebaja de los tipos fiscales de los impuestos sobre la renta y del IVA hasta un límite del 30%; así como la rebaja de los impuestos especiales, aunque sin establecer límite. También puede establecerse deducciones por inversión a los beneficios procedentes del comercio, industria y actividad agrícola. Queda excluida de la regulación regional el Centro Internacional de Negocios de Madeira y la Zona Franca de Santa María.

La adaptación regional no debe confundirse con las especialidades que la ley estatal reconozca directamente para su aplicación a las regiones. En ese supuesto, no hay manifestación del poder tributario regional. La labor regional consistirá en adopción de medidas complementarias de las estatales.

La diferencia es importante porque el régimen establecido en el Estatuto de beneficios fiscales no será aplicado en las ventajas que se deriven de la adaptación regional, salvo que sean beneficios dentro de esa misma adaptación. Esto es, de la adaptación normativa resultará un régimen de menor presión fiscal que en el Estado. Por esto, podría considerarse un beneficio. De hecho, será perfectamente considerable ayuda de Estado según los criterios de la sentencia *Azores*. Pero aunque sea un beneficio desde el punto de vista comunitario, no lo es a efectos del EBF, sino que se trata de una consecuencia de la autonomía regional. Si la adaptación contiene algún beneficio, considerado como tal, dentro de las especialidades del régimen, si caerá bajo la aplicación del Estatuto de beneficios fiscales.

¹² Artículo 112.4 de la Constitución portuguesa.

Los gobiernos regionales tienen la competencia para conceder beneficios fiscales. Se requiere autorización general previa de la asamblea regional, autorización que debe tener carácter temporal¹³. De todas formas, la temporalidad exigida a las ayudas de Estado por la Comisión Europea para declarar su compatibilidad como ayuda regional, provoca que todas las medidas especiales de adaptación deban tener ese carácter, independientemente de que no se recoja en la ley. No es sólo una cuestión de jurisdicción comunitaria, ya que los jueces estatales pueden aplicar la normativa sobre ayudas de Estado.

Por lo que respecta a Canarias, su capacidad de adaptación del sistema fiscal estatal se limita a los impuestos cedidos¹⁴. La calificación de un tributo como cedido se hace depender del destinatario de los recursos obtenidos a través de él, distinguiéndose entre impuestos cedidos total o parcialmente¹⁵. A la cesión de impuestos suele acompañar la cesión de competencias normativas, que afecta a la parte de recaudación cedida. Las competencias cedidas se regulan por la LOFCA; la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley de cesión de tributos correspondiente. Debe destacarse que el Impuesto sobre sociedades no se encuentra cedido. Una vez efectuada la cesión, la ley estatal del impuesto relativo establece un régimen supletorio para el caso en que no se efectúe la competencia normativa.

En conclusión, el sistema portugués es el que mayores posibilidades de adaptación permite en la actualidad. El sistema francés necesita aún de desarrollo. El sistema español, por su parte, depende del grado de cesión de los tributos.

1.1.3. El poder de creación de tributos propios.

La creación de tributos propios es una potestad clave en la configuración regional del sistema tributario. En la medida en que exista y se encuentre poco

¹³ Para el caso de Azores, el Decreto Legislativo Regional nº2/99/A, de 20 de Janeiro de 1999, establece esta habilitación en su art. 9, aunque no la limita temporalmente.

¹⁴ Aunque la LOFCA habla de tributos cedidos, la Constitución se refiere exclusivamente por impuestos cedidos, por lo que sólo estos han de entenderse como cedidos. Además, el principio competencial que define el poder tributario autonómico impide la cesión de tasas y contribuciones especiales.

¹⁵ Art. 10.3 LOFCA.

limitado por el sistema estatal, podrá hablarse de un auténtico federalismo fiscal.

La Constitución francesa nada dice sobre el poder tributario de los DOM. Sin embargo, prevé en su art. 73, párrafo 3, que los departamentos de ultramar puedan crear las reglas aplicables en su territorio cuando lo prevea la ley, como excepción a la aplicación directa de la ley nacional. De esta posibilidad se excluyen algunas materias, entre las que no se encuentra la fiscalidad. Por tanto, nada impide que la ley prevea el poder tributario propio de los DOM. Ahora bien, esta previsión no se ha realizado, por lo que los DOM carecen del poder de creación de tributos.

La Constitución portuguesa declara la exclusiva competencia de la Asamblea de la República para la creación de impuestos y del sistema fiscal en su art. 165.1.i). Por lo que responde al resto de contribuciones financieras, señala que la competencia exclusiva es para la determinación del régimen general, con lo que no se excluye la competencia regional. Esta última competencia de la Asamblea de la República es relativa. Las competencias relativas pueden delegarse al Gobierno o a las regiones autónomas. Sin embargo, queda excluida la posibilidad de delegar la competencia a las regiones autónomas en el art. 227.1.b).

La Asamblea Regional puede, en cambio, crear aquellos tributos que no sean impuestos y para los que se haya habilitado al parlamento regional por ley estatal¹⁶. Se reconoce esta competencia como una competencia exclusiva (art. 232.1). Sin embargo, la ausencia hasta ahora de ley habilitante impide que las Asambleas Regionales puedan desarrollar esta competencia¹⁷.

Por lo que respecta a España, el marco normativo creado por la Constitución y las leyes de desarrollo contiene un sistema de descentralización en el que las Comunidades Autónomas pueden crear sus propios tributos. Sin embargo, la principal limitación se encuentra en el art. 6.2 de la LOFCA, que

¹⁶ Contrario a esta interpretación se muestra CASALTA NABAIS, para el que las Regiones Autónomas tienen “el poder de crear impuestos”. CASALTA NABAIS, J.; «La réalisation des impôts dans l’expérience portugaise», curso impartido en el *Programa di Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario Europeo, Scuola Europea di Alti Studi Tributari*, Bologna, 2006.

¹⁷ CASALTA NABAIS, J.; *Por um Estado Fiscal suportável, Estudo de Direito Fiscal*, ed. ALMEDINA, Coimbra, 2005, pág. 473.

condiciona el poder tributario autonómico, impidiendo a las Comunidades Autónomas la creación de impuestos que recaigan sobre el mismo hecho imponible que los impuestos estatales¹⁸. Esta prohibición no tiene limitaciones temporales, pudiendo el Estado hacer suyo un impuesto creado anteriormente por una Comunidad Autónoma. Además, las Comunidades Autónomas sólo pueden regular un impuesto sobre la misma materia imponible que los impuestos locales (de creación estatal) cuando la ley estatal lo permita (art. 6.3 LOFCA).

Como ha puesto de relieve SÁNCHEZ GALIANA, el art. 6.2 LOFCA "ha ocasionado la necesidad de agudizar el ingenio cuando las Comunidades Autónomas han querido crear, no ya tasas o contribuciones especiales, sino impuestos que recaigan sobre hechos imponibles no gravados ya por el Estado, y que ha venido a centrar estas escasas posibilidades de creación de impuestos, fundamentalmente en la fiscalidad medioambiental, con claros fines extrafiscales, o bien en la fiscalidad sobre el juego"¹⁹.

En conclusión, sólo una de las regiones puede, en la actualidad, crear sus propios tributos. Esta posibilidad se haya limitada de forma radical, con lo que la influencia en el sistema de los tributos propios resulta apenas apreciable.

1.1.4. La sentencia *Azores*: un nuevo marco para el poder tributario regional.

El poder tributario regional despliega sus efectos sobre el respectivo territorio. Sus consecuencias se aplican sólo a un número de contribuyentes determinados dentro del conjunto nacional. Esa característica coincide con la selectividad requerida para considerar que una medida constituye ayuda de Estado. En consecuencia, una norma regional que cumpla el resto de requisitos de las ayudas de Estado puede entenderse como tal.

¹⁸ El Tribunal Constitucional español diferenció entre materia imponible y hecho imponible, siendo la primera la fuente de riqueza sobre la que recae el impuesto y el segundo los hechos definidos por el legislador a los que se acompaña el nacimiento de la deuda tributaria. Sentencia del Tribunal Constitucional español 37/1987, de 26 de marzo.

¹⁹ SÁNCHEZ GALIANA, J.A.; «Los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía», en LASARTE ALVÁREZ, J.; *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, ed. Comares, Granada, 2003, pág. 204.

La sentencia *Azores*²⁰ concluyó que las leyes regionales de adaptación portuguesas constituyen ayuda de Estado, ya que afectan sólo a determinadas empresas: aquellas que operan en la región. Aunque el Tribunal de Justicia reconoce la autonomía de la región, el hecho de que la rebaja fiscal que constituye la adaptación sea compensada con fondos estatales provoca que no pueda considerarse la autonomía regional como criterio para la no consideración como ayuda de Estado.

Esto no implica la prohibición de las adaptaciones regionales, ya que pueden ser declaradas compatibles si algún factor lo permite. En este caso, es evidente que se trataría de la compatibilidad de ayudas de Estado regionales²¹. En consecuencia, las adaptaciones deberán respetar las directrices sobre ayudas de Estado regionales, al menos mientras el Estado conceda fondos a estas regiones, lo que está garantizado constitucionalmente mediante el principio de solidaridad interterritorial.

La solución del TJCE se aplica a un Estado con sólo parte de su territorio descentralizado, ya que ese era el objeto del caso concreto. La cuestión resulta más compleja cuando todo el territorio está distribuido en regiones con poder tributario, aunque la sentencia señale que esto no deba influir, para evitar discriminaciones entre Estados centralizados y descentralizados. Cuando en todo el territorio se aplican adaptaciones diversas del sistema nacional, resulta difícil determinar la existencia de un beneficio fiscal. Se debe poner en relación todos los sistemas regionales y la percepción de fondos estatales. De esa comparación debe resultar que un sistema regional presenta una presión fiscal menor compensado por fondos estatales. De esta forma, sólo los Estados con un auténtico federalismo fiscal y una contribución similar de cada región a la

²⁰ Sentencia TJCE de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, *Azores*.

²¹ Otra opción es la consideración como ayudas de *minimis*. Las ayudas de *minimis* son aquellas ayudas de las que, por su escasa relevancia, la Comisión opina que no tienen relevancia en las operaciones intracomunitarias. Por tanto, esto deja una opción mínima a la configuración del sistema regional. Téngase en cuenta que el importe de estas ayudas no puede superar los 100.000 € en un período de tres años, tal como señala la Comunicación de la Comisión 96/C68/06. Esto es, para los sistemas fiscales, que se aplican cada año, un diferencial impositivo que no supere los 33.333 €. Puede tener virtualidad en los impuestos progresivos, pero en la tributación sobre sociedades, proporcional, la aplicabilidad a grandes empresas evita que puedan existir grandes diferencias. Puede permitirse, en cambio, una deducción de 100000 € a disfrutar en 3 ejercicios. La regulación sobre las ayudas de *minimis* se encuentra en el Reglamento (CE) nº 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de *minimis*, DO L 10, de 13 de enero de 2001, págs 30-32. En él se elimina la obligación de notificación.

Hacienda estatal pueden considerarse con absoluta libertad de conformación de sistemas tributarios regionales.

Así, en el caso de Canarias, se habría de hacer un estudio de la presión fiscal en cada impuesto cedido, con respecto a la normativa de cada Comunidad Autónoma y atender si los fondos del Estado pueden considerarse como compensatorios de una menor presión fiscal. Evidentemente, ese estudio excede con mucho los límites de este trabajo.

Una cuestión similar ocurre con los tributos propios creados por una región. Los sistemas nacionales se aproximan a la exhaustividad, en el sentido de que gravan casi todas las manifestaciones de capacidad económica. La creación de un tributo propio supondrá la sustitución de un tributo nacional, salvo que se admita la doble imposición. El tributo nacional sería el parámetro de comparación. Otra posibilidad, en un Estado con un gran grado de descentralización, es que se grave la misma materia imponible que los tributos de otras regiones. El resultado de esas condiciones debe ser una tributación menor que beneficie a las empresas residentes en la región. Esa menor presión fiscal debe compensarse por recepción de fondos estatales mayores que los recibidos por otras regiones.

La conclusión que se obtiene, aunque excede los objetivos de este trabajo, debe ser comentada. Si la sentencia Azores abre una línea jurisprudencial, la consecuencia afecta al principio de solidaridad interterritorial, recogido en constituciones como la española o la portuguesa. En consecuencia, sólo podrá ser ejercido a favor de las regiones que sean consideradas parte del mapa regional de compatibilidad de ayudas de Estado. Esto es, los parámetros nacionales de determinación de las regiones más desfavorecidas se sustituirán por los parámetros comunitarios. Además, la solidaridad deberá ejercerse en las líneas establecidas por la Comisión, a través de sus directrices, y por la jurisprudencia comunitaria.

No quedan ahí los efectos de la cuestión, pues, como resalta HINOJOSA TORRALVO, la autonomía financiera, y particularmente la tributaria, es

“condición necesaria” para la efectividad de la autonomía política²², con lo que las consecuencias de la sentencia citada pueden extrapolarse a todo el sistema político descentralizado, cercenando, particularmente, el grado de autonomía de las regiones ultraperiféricas.

1.2. La adopción de especialidades regionales realizada por el Estado.

Los apartados precedentes han diseñado las posibilidades de ejercicio del poder tributario regional. Ahora bien, las especialidades regionales no se limitan a ese ejercicio. La soberanía fiscal estatal, en combinación con los objetivos constitucionales respectivos de desarrollo de las RUP, conducen a la potestad nacional de establecer especialidades de los sistemas fiscales aplicados en las regiones ultraperiféricas.

Las adaptaciones realizadas por los Estados constituyen ayudas de Estado si determinan una presión fiscal menor que afecta a las empresas que operan en esas regiones y cuya actividad es objeto de intercambios internacionales. En consecuencia, estas adaptaciones están limitadas por las Directrices de la Comisión sobre ayudas de Estado de carácter regional y por la jurisprudencia comunitaria.

La Constitución francesa recoge la posibilidad de que el Estado adapte su legislación²³, teniendo en cuenta las características y desventajas particulares de los departamentos de ultramar. Con esta habilitación, el Estado establece las especialidades de las DOM. Como ya se comentó, el art. 73 de la constitución francesa está en el origen del art. 299.2 TCE, ya que comparten la idea de medidas especiales basadas en especialidades que tengan en cuenta las desventajas de estas regiones. Será aplicable también, por tanto, el principio de proporcionalidad, siendo en este caso el término de comparación el imperio de la ley estatal y la unidad del Estado francés.

²² HINOJOSA TORRALVO, J.J.; «Práctica y realidad del sistema de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas», en LASARTE ALVÁREZ, J.; *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, ed. Comares, Granada, 2003, pág. 433.

²³ El *Conseil Constitutionnel* se ha pronunciado sobre la interpretación que debe darse al término «adaptación». No puede confundirse con transformación, de forma que en las medidas de adaptación, debe apreciarse su necesidad. Décision du Conseil Constitutionnel 147/82, du 2 décembre 1982.

Como excepción, la *taxe sur l'électricité* es un impuesto optativo para ayuntamientos y departamentos²⁴. En consecuencia, los DOM pueden establecerlo. Se ha de considerar adaptación de la ley estatal y no creación de tributo propio, ya que los términos esenciales del tributo vienen definidos por la ley estatal.

La Constitución portuguesa se refiere singularmente a la adaptación de la normativa nacional por las asambleas regionales. Ahora bien, nada obsta a que esta adaptación se realice también por la normativa estatal, de manera coordinada con la competencia regional. De hecho, el Estatuto de la región de Azores prevé la adaptación del sistema nacional realizada por el EBF en lo relativo a la Zona Franca de Madeira. No obstante, la coordinación competencial provoca que la principal labor de adaptación se realice regionalmente, pues así se reconoce la competencia en la *Lei de Finanças das Regiões Autónomas*.

La Constitución española no prevé adaptaciones regionales específicas, sino la coordinación de las Haciendas autonómicas y la cesión de tributos. Sin embargo, se resalta una especialidad en Canarias, la de su Régimen Económico y Fiscal (REF). El REF es un régimen instaurado en 1972 y modificado en 1991 que reconoce las especialidades históricas canarias en materia de fiscalidad. La Disposición Adicional Tercera obliga a la participación del parlamento canario en su modificación²⁵. Con ello, se reconoce implícitamente el mantenimiento de este régimen²⁶.

El REF es un régimen establecido por el Estado consistente en una serie de medidas financieras y fiscales. Las medidas fiscales plasman la adaptación

²⁴ Vid. GROUSCLAUDE, J., et MARCHESSOU, P.; *Droit fiscal général*, 3ª edit., ed. Dalloz, Paris, 2001, págs. 356-357.

²⁵ La sentencia del Tribunal Constitucional español 109/2004, de 13 de junio, estableció que si bien el informe previo del Parlamento Canario es preceptivo, no puede entenderse como vinculante, pues no se explicita esta cuestión en la Constitución Española. No obstante, el proyecto de EAC recoge la necesidad de mayoría absoluta del parlamento canario para poder modificar el REF, con lo que se le concede carácter "obstativo". MAURICIO SUBIRANA, S.; «El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias ante el nuevo proceso de reforma tributaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, diciembre de 2006, pág. 92.

²⁶ Sobre el carácter sustantivo y no meramente procedimental de esta disposición, FERREIRO LAPATZA, J.J.; *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el período 1989-1995*, edit. Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 15-16.

de su sistema fiscal que realiza el Estado español con respecto a Canarias, con el fin de contribuir a su desarrollo y a la superación de sus desventajas.

El EAC recoge el REF insertado en su marco histórico y constitucional, vinculado ahora también a la pertenencia de Canarias a las Comunidades Europeas. Las bases de este régimen son la libertad comercial de importación y exportación, la no aplicación de monopolios y la existencia de franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo.

El sistema de informe previo del Parlamento canario establecido en la constitución se desarrolla en el EAC, que requiere una mayoría de dos tercios para entender favorable el informe. Además, se concede un derecho de audiencia al Parlamento en el momento de redacción del proyecto que afecte al REF²⁷.

La adaptación de los sistemas fiscales nacionales que realiza el Estado puede derivar en la creación de impuestos aplicables exclusivamente en las regiones. Es el caso del *octroi de mer* en Francia y del IGIC y el AIEM en España.

La doctrina española se ha planteado si se trata de tributos propios de las regiones o si son tributos estatales. No pueden calificarse como tributos propios, ya que no son creados directamente por la región²⁸. Puede considerarse entonces que son impuestos cedidos, ya que su creación es estatal y su recaudación se cede a los Estados. Sin embargo, en Francia, la inexistencia aún de la categoría de impuestos cedidos impide esta conclusión, porque sería el único elemento de la categoría. Por lo que respecta a España, no puede entenderse tampoco que se trate de tributos cedidos; ya que presentan especialidades que les hace no integrarse en la normativa general de la LOFCA²⁹. Conforman, pues, un *tertium genus*³⁰. La cuestión no es sólo nominal,

²⁷ El EAC habla de la intervención del Parlamento en el proyecto. Ha de entenderse que será anterior a su redacción, en su elaboración; pues, de lo contrario, no habría diferencia con el informe previo a la aprobación parlamentaria de la norma.

²⁸ Así, sentencia del Tribunal Constitucional español 156/2004, de 23 de septiembre, referida al APIC (y emitida cuando este impuesto ya había desaparecido, aunque mantenía procedimientos administrativos y procesos judiciales abiertos).

²⁹ Además, para la cesión de tributos se necesita la recepción como tal en el Estatuto de Autonomía respectivo. Sentencia del Tribunal Constitucional español 156/2004, de 23 de septiembre.

pues su naturaleza vendrá determinada por este carácter especial, determinando los principios interpretativos y el régimen supletorio a aplicar.

1.3. Valoración final del grado de autonomía.

El poder tributario originario de Canarias induce a pensar que es la región ultraperiférica con mayor grado de autonomía. Sin embargo, esto debe ser matizado. El poder tributario canario se encuentra limitado en gran medida por la LOFCA. La imposibilidad de gravar hechos imponibles ya gravados por el Estado limita de manera radical la posibilidad de creación de tributos propios. A su vez, la capacidad de adaptación se refiere sólo a la parte cedida de los impuestos estatales, en los estrechos márgenes que permite la ley de cesión. Determinante resulta el hecho de que el Impuesto sobre Sociedades no se encuentre cedido.

Sin embargo, la Ley de Finanzas de las Regiones Autónomas permite a las regiones portuguesas introducir tipos reducidos y deducciones en los impuestos directos sin apenas limitaciones. Aunque sí existe limitación con respecto al IVA, se permite un amplio margen de actuación, pudiendo reducirse hasta un 30%. La inaplicación del IVA en Canarias, en cambio, deriva en la creación exclusiva por el Estado de dos impuestos, el IGIC y el AIEM. En consecuencia, pese a los límites que impone el ordenamiento comunitario, también aplicables sobre Canarias, la autonomía fiscal portuguesa puede reputarse mayor que la canaria.

La situación de los DOM queda fuera de estas reflexiones. En la actualidad, carece de autonomía tributaria, con excepción de cierto margen de actuación con respecto al *octroi de mer*. La probabilidad de que la tenga en el futuro es alta. La última reforma constitucional todavía está por desarrollarse y

³⁰ Vid. NÚÑEZ PÉREZ, G. G.; *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, ed. cedecs, Barcelona, 1996, págs 34 a 37. Para el caso español, LÓPEZ TEJERA destaca que no sólo los impuestos del REF tienen naturaleza especial, sino que todo el REF conforma un Derecho Especial y Particular, con lo que las reglas de la LOFCA no resultan de aplicación. LÓPEZ TEJERA, D.; «Un nuevo capítulo de la una historia de incomprensión del REF Canario: sentencia del Tribunal Constitucional nº 156/2004, de 23 de septiembre de 2004», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 11, 2005, págs. 53 y ss.

la inevitable comparación entre las distintas RUP pueda ayudar a un sistema más descentralizado.

Finalmente, ha de destacarse que ninguna de las regiones tiene capacidad, como sujeto internacional, para la adopción de convenios internacionales, por lo que la existencia de convenios de doble imposición que tengan en cuenta las características fiscales de las RUP depende del Estado respectivo.

2. BREVE DESCRIPCIÓN COMPARADA DE LOS SISTEMAS FISCALES ESTATALES.

El reducido grado de autonomía tributaria de las RUP, especialmente por lo que se refiere al poder tributario para crear tributos propios, provoca que el sistema fiscal de cada región pivote sobre el sistema nacional respectivo. Por tanto, el entendimiento de las especialidades de estos sistemas requiere, como paso previo, conocer el sistema fiscal estatal, que se ha de tener presente en las reflexiones futuras. No puede pretenderse aquí realizar un análisis exhaustivo de cada sistema fiscal, sino definir su estructura de manera comparada.

A) Imposición directa.

A.1) Imposición nacional sobre la renta.-

La imposición sobre la renta se bifurca en los sistemas estatales francés, portugués y español, en atención a los sujetos pasivos. El gravamen de la renta de las personas físicas se diferencia del gravamen sobre la renta de las personas jurídicas. Además, el sistema español recoge una especialidad, al separar la imposición de la renta de los no residentes, gravada en un impuesto específico, con independencia de que se trate de una persona física o una persona jurídica.

La imposición sobre la renta de las personas físicas presenta una estructura similar en los tres Estados. Se diferencia la fuente de obtención de renta, a fin de valorizarla de manera distinta. El tipo de gravamen es progresivo

y se establece un mínimo exento. Por lo que respecta a las rentas procedentes de actividades económicas y profesionales, cuando se realizan en régimen de estimación directa, permiten la aplicación de las reglas de cálculo de la base imponible en los impuestos sobre la renta de sociedades. Además, se establecen sistemas de eliminación de la doble imposición económica.

En Francia, el *Impôt sur le revenu* (IR) grava la renta de personas físicas, regulado en el capítulo primero del *Code general des impôts* (CGI). Se grava la renta mundial en el caso de residentes y la renta obtenida fuera de Francia para los no residentes. Como regla general, se grava la renta familiar. Se grava la renta global, sin diferenciar el origen, que puede establecerse en el trabajo o en el capital³¹. Esta opción no obsta para la determinación diferenciada del valor de las rentas. Se establece una escala progresiva de gravamen, con ciertas especialidades en atención a la composición de la familia. De este régimen se diferencia la tributación por beneficios de capital puestos de manifiesto con la transmisión de valores mobiliarios y derechos sociales, estableciendo diversos tipos de gravamen proporcionales.

En Portugal, El *Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares* (IRPS) es el impuesto que grava la renta de toda persona física, dividida en renta del trabajo por cuenta ajena, renta de actividades empresariales y profesionales, renta del capital mobiliario e inmoniliario, renta manifestada en incrementos patrimoniales y pensiones. Como principal característica, resuelve las distorsiones que provoca el principio de progresivida con respecto a la tributación conjunta, señalando que para la determinación de los tipos aplicables debe dividirse la base entre dos.

En España, El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) grava la renta obtenida en el año natural por éstas, diferenciando cuatro fuentes de procedencia: trabajo por cuenta ajena, capital, actividad empresarial o profesional y ganancias y pérdidas patrimoniales. En el supuesto de actividad empresarial, ha de tenerse en cuenta que la capacidad económica de las empresas que no son sujeto pasivo del IS tributa atribuida al empresario, en la

³¹ GROSCLAUDE y MARCHESSOU encuentran justificación a esto en el deseo de exhaustividad: gravar todos los beneficios anuales del grupo familiar. GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.; *Droit fiscal général*, ed. Dalloz, 3ª edic., París, 2001, págs. 60-61. Si bien es cierto, el CGI, en el art. 1 A, establece una serie de fuentes de renta a las que se habrá de atender.

proporción que le corresponda. Las reglas de determinación de la base imponible en el IS son aplicables al rendimiento de actividades económicas en régimen de estimación directa. El IRPF es un impuesto de carácter progresivo, establecido en 4 tramos. De esta progresividad se excluyen los incrementos y pérdidas patrimoniales. Establece un sistema de deducción por doble imposición económica, con respecto al IS. Se encuentra cedido en un 33% de la cuota, llamado "tramo autonómico". Sobre él, las Comunidades pueden establecer una escala de gravamen diversa, aunque respetando la estructura estatal. Así también, pueden establecer deducciones a la cuota.

La imposición sobre la renta de las personas físicas se caracteriza por la existencia de un tipo fijo, con la posibilidad de tipos reducidos. Además, suelen establecerse incentivos a la inversión mediante deducciones por beneficios reinvertidos.

En Francia, la imposición sobre sociedades se recoge en el *Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales* (IBS). Si se trata de sociedades personalistas, la tributación se difiere al IR. Se diferencia el régimen normal, para las grandes empresas, y el régimen simplificado, para las PYMES. Es un impuesto proporcional³², que detrae para la hacienda pública un tercio exacto de la base imponible. Las plusvalías con periodo de generación superior a un año tributan al 19%.

En Portugal, el *Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas* (IRPC) es un impuesto directo dirigido a las sociedades y a entes sin personalidad jurídica que no tributen en el IRPS. El tipo de gravamen general es del 25%, existiendo tipos de gravamen diferenciados según el origen de la renta o la condición del sujeto pasivo.

En España, el Impuesto sobre Sociedades (IS) es un impuesto que grava los beneficios de las sociedades que tengan allí su domicilio fiscal. Sus características principales son un tipo general del 35%, tipos especiales para algunas sociedades y un sistema de deducción por inversión que permite disminuir la cuota según las inversiones empresariales efectuadas.

³² Esta afirmación se matiza por la existencia de una serie de preceptos dentro del Capítulo III del Título I CGI (*Taxes diverses*), como la *Imposition forfaitaire annuelle des sociétés*. Vid. GROSCLAUDE, J. et MARCHESSOU, P.; *Droit Fiscal Général*, op. cit., págs. 226 y ss.

Finalmente, como especialidad española, el Impuesto sobre la Renta de los no residentes (IRNR) se destina al gravamen de tipo real por las rentas que los no residentes obtienen en España, tanto personas físicas como jurídicas.

A.2) Imposición municipal sobre la renta.-

La imposición sobre la renta se completa, en algunos casos, con impuestos que se destinan a la financiación de las entidades locales. Es el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en España, que grava de manera objetiva el rendimiento de actividades económicas obtenido por grandes empresas y la *Taxe Professionnelle* (TP) en Francia, que grava la realización de actividades profesionales no asalariadas.

A.3) Imposición sobre el patrimonio.-

En Francia, no existe un gravamen general sobre el patrimonio, salvo en el caso de los grandes patrimonios, sobre el que recae el *Impôt de solidarité sur la fortune* (ISF). Se trata de un impuesto progresivo, en atención al concepto de solidaridad que está en su fundamento. Se ha de añadir la tributación local sobre el patrimonio, dirigida al gravamen de la propiedad o un derecho real (o contractual) sobre ciertos bienes. Se trata de las *Taxes foncières* (TF) (*taxe foncière sur les propriétés bâties* y *taxe foncière sur les propriétés non bâties*) y la *Taxe d'habitation* (TH).

En Portugal, el patrimonio en su conjunto no es gravado, si bien se establece una imposición específica para la propiedad y derechos inmobiliarios, a través del *Imposto Municipal sobre Imóveis* (IMI). Es, por tanto, un impuesto municipal de carácter real.

Debe reseñarse que la imposición sobre vehículos se encuentra bifurcada. De un lado, los *impostos de circulação* (ICI) y *Camionagem* (ICa) tienen como objeto los vehículos destinados a funciones comerciales. Se establecen diversas cuotas anuales, en función del tipo de vehículo, el peso y la antigüedad. Por su parte, el *Imposto Municipal sobre Veículos* (IMV), que tiene

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

como objeto los vehículos de particulares. Se grava mediante un cuadro de cuotas que atiende a la antigüedad, al tipo de vehículo, a su nivel de contaminación y a su potencia.

En España, la imposición sobre el patrimonio se realiza mediante el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Es un impuesto de carácter personal para los residentes, ya que no grava la propiedad de un bien o la posesión de un derecho, sino el patrimonio de cada persona. En el caso de no residentes, es un impuesto real, ya que grava la propiedad de un bien o derecho en territorio español por no residente.

La tributación local también influye en el patrimonio, gravándose la titularidad o ciertos derechos sobre bienes inmuebles, a través del Impuesto sobre Bienes inmuebles (IBI), así como la titularidad sobre vehículos aptos para la circulación por vías públicas, a través del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

B) Imposición indirecta.-

B.1) Imposición sobre el volumen general de ventas.-

La imposición indirecta se encuentra mediatizada por la armonización comunitaria de la imposición en el tráfico empresarial, con lo que el sistema tiene como gran figura el Impuesto sobre el Valor Añadido. El IVA presenta la estructura comunitaria de base imponible armonizada, cálculo de la cuota sobre la base de la regla de prorrata, régimen transitorio de intercambios comunitarios y neutralidad fiscal. Además, los regímenes especiales recogidos por la armonización comunitaria encuentran acomodo en la legislación nacional.

Francia ha adoptado el sistema mediante la *Taxe sur le Valeur Ajoutée* (TVA). Su tipo de gravamen general está establecido en el 19,6%. Existe un tipo reducido, para bienes de primera necesidad, del 5,5%. El sistema se cierra mediante la previsión de una serie de tipos especiales: los tipos aplicables en Córcega y en los DOM y el tipo del 2,1% por ciertos servicios culturales y de sanidad.

En Portugal, la imposición indirecta se articula en torno al *Imposto sobre el valor acrescentado* (IVA³³) como impuesto sobre el volumen general de negocios, manteniendo la estructura europea de base imponible armonizada. Presenta un tipo general del 21% y dos tipos reducidos, del 12 y el 5%.

En España, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) tiene tres tipos de gravamen: uno general, del 16%, y dos reducidos, uno del 7% y otro del 4%. Además, se compone de una serie de regímenes especiales.

B.2) Impuestos especiales.-

El régimen de impuestos especiales viene determinado por la habilitación comunitaria a mantener un régimen de accisas en cohabitación con el IVA, armonizando esta materia.

En Francia, las accisas tienen como objeto tres familias de productos: el alcohol (distinguiendo la tributación entre alcohol, vino y cítricos y cervezas), los tabacos manufacturados y los aceites minerales (productos petrolíferos).

En Portugal, los impuestos especiales sobre el consumo de recogen en el *Código dos Impostos Especiais de Consumo*³⁴, constituido por el *Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas* (IABA), el *Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos* (ISP) y el *Imposto sobre o tabaco* (IT).

En España, los impuestos especiales recaen generalmente sobre la fabricación: impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas³⁵, impuesto sobre hidrocarburos, impuesto sobre las labores de tabaco, impuesto sobre la

³³ Como quiera que la base de los distintos impuestos sobre el volumen de negocios es la misma, la armonización comunitaria, se opta por mantener las mismas siglas para el IVA, aunque en realidad se refiera con ello a tres impuestos distintos, según el Estado. Será el contexto el que determine si la referencia se realiza al impuesto de un Estado o al IVA como modelo general.

³⁴ Aprobado por Decreto-Lei nº 566/99, de 22 de Dezembro.

³⁵ Impuesto sobre la cerveza, impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, impuesto sobre productos intermedios e impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas. No es clara la razón por la cuál se ha optado por cuatro impuestos diversos sobre el alcohol, cuando podían integrarse en una única figura. Así, MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª edic., ed. tecnos, 2006, págs. 713-714.

electricidad e impuesto sobre el carbón. Como excepción a esta tendencia general, se crean el Impuesto sobre las primas de seguro, el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

B.3) Otros impuestos indirectos.-

Francia recoge una serie de impuestos indirectos se equiparan al sistema IVA, siendo impuestos sobre el volumen general de negocios, recayendo sobre diversos servicios, como la aviación civil y la publicidad televisiva. Son impuestos indirectos de fase única, gravándose sólo la prestación del servicio al destinatario final.

Existe también impuestos indirectos de carácter local, de entre los que destaca la *taxe sur l'électricité*, impuesto optativo, ya que los departamentos y los ayuntamientos tienen la posibilidad de instituirlo, con un tipo de gravamen máximo del 8 o el 4%, dependiendo del ente que lo instituya..

En Portugal, Para las transmisiones no realizadas por empresario, se establece un impuesto de registro: el *Imposto do Selo* (ISe), que grava las transmisiones de bienes y derechos, incluidos las realizadas gratuitamente (salvo algunas excepciones), bien a través de la propia transmisión, bien a través de actos como licencias, sentencias y autos judiciales, escrituras públicas, etc. El texto normativo tiene como principal característica la recepción de normas de valoración y la remisión al anexo para la determinación de los supuestos sujetos y el tipo aplicable a cada uno. En ocasiones, no se establece un tipo, sino directamente la cuota.

La imposición municipal sobre inmuebles se completa con el *Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis* (IMTOI), presentando escalas progresivas o un solo tipo proporcional según el uso del inmueble y su naturaleza.

En España, El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) completa el marco de la imposición indirecta. En realidad, recoge tres modelos impositivos diversos

estructuralmente. En primer lugar, la modalidad de transmisiones patrimoniales sustituye al IVA cuando el transmitente no es empresario. Son impuestos incompatibles. La modalidad de Operaciones Societarias está destinada a las modificaciones del capital y a la creación o traslación de sociedades. Finalmente, la modalidad de actos jurídicos documentados recae sobre los documentos notariales y de corredores de comercio, gravándose mediante un tipo fijo y un tipo proporcional, este último para los documentos que reflejen cuantía económica.

La tributación local cierra el sistema de imposición indirecta con dos figuras: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)³⁶.

3. VISIÓN GENERAL DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS: ESPECIAL ATENCIÓN AL CUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO.

Las peculiaridades de los sistemas fiscales de las RUP se constituyen a través del ejercicio competencial nacional o regional. En todo caso, la nota de peculiaridad es más característica que la de sistema fiscal, ya que más que estructuras independientes, presentan una base común con la fiscalidad estatal. Pese a la existencia de tributos específicos, las principales características se obtienen a partir de la adaptación nacional. Esta puede estar dirigida a su adecuación a la realidad regional o a la disminución de la presión fiscal con la intención de atraer inversiones³⁷. En las próximas líneas se darán unas pinceladas de las principales medidas en cada región, lo que ha de ponerse en relación con el sistema estatal, aplicable a las regiones como principio general.

3.1. DOM.

La imposición indirecta se caracteriza por una aplicación especial del IVA y por la existencia de un impuesto indirecto específico, de notable tradición: el

³⁶ Impuesto de caza y pesca.

³⁷ Así, para el caso francés, BOUDINE, J.; *Le régime fiscal des Départements d'outre-mer*, ed. L'Harmattan, 1988, pág. 14.

octroi de mer. Por lo que respecta al IVA, éste no se aplica en Guayana, mientras que sí resulta aplicable en el resto de los DOM, con un tipo general y un tipo reducido menor que los establecidos para el resto del territorio. Por lo que se refiere a los impuestos especiales, se crean ciertos impuestos exclusivos de los DOM, como el impuesto sobre el ron y el impuesto de equipaje.

La imposición directa francesa se aplica plenamente en los DOM, como consecuencia del principio general de aplicación de la ley francesa en estos territorios. Ahora bien, se recoge una serie de especialidades destinadas a favorecer las inversiones que se conocen como "defiscalisation des investissements outre-mer, realizada a través de la *Loi de programme pour l'outre mer*³⁸.

Finalmente, también aparecen especialidades relativas a la imposición directa local, entre las que destaca la exención de la *Taxe Professionnelle*.

3.2. Madeira y Azores.

Las regiones autónomas portuguesas tienen la capacidad de crear sus propios tributos y de aplicar los tributos estatales, si bien este poder tributario queda muy limitado por la sujeción a la previa habilitación estatal.

Con ese punto de partida, las especialidades fiscales para estas regiones tienen una doble fuente. En primer lugar, las especialidades que el Estado haya previsto en su legislación, bien en la normativa de cada impuesto, bien en el Estatuto de beneficios fiscales. En segundo lugar, las adaptaciones realizadas por las regiones autónomas, así como los impuestos creados por estas.

Por lo que respecta a las especialidades recogidas en la legislación nacional, de la normativa de cada impuesto, sólo aparecen en imposición indirecta. El IVA recoge especialidades, al establecer tipos reducidos y la exención del transporte de las regiones con cualquier territorio comunitario. Por su parte, el Código de Impuestos especiales recoge tipos reducidos regionales. En el Estatuto de Beneficios Fiscales, además del régimen general de estos

³⁸ Loi n° 2003-660, du 21 juillet 2003.

beneficios, se regula la Zona Franca de Madeira, con exenciones que afectan a diversos impuestos.

Finalmente, la adaptación del sistema fiscal se ha llevado a cabo en cada región. La región de Azores³⁹ ha optado por una norma única que adapta los impuestos sobre la renta, las deducciones a colecta, el IVA, los impuestos especiales sobre el consumo y el Estatuto de beneficios fiscales. Por su parte, Madeira ha establecido adaptaciones diversificadas en distintos instrumentos⁴⁰.

3.3. Canarias

El sistema fiscal canario es, desde la incorporación del archipiélago a la Corona de Castilla en el siglo XV, un sistema especial que atiende a las singularidades geográficas, climáticas y económicas de las islas. Este sistema se ha basado en la exención o menor tributación de la región. La incorporación a las Comunidades Europeas ha supuesto la reestructuración de este sistema, cuyo objetivo es ahora la plena integración en régimen de igualdad al mercado comunitario⁴¹.

Las especialidades fiscales que presenta el archipiélago canario con respecto al resto del Estado tienen una doble fuente: el propio poder tributario y el régimen económico y fiscal de Canarias.

³⁹ Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de janeiro de 1999.

⁴⁰ El Decreto Legislativo Regional nº 18/99/M, de 28 de junio, adapta a la especificidad regional los beneficios fiscales de régimen contractual previstos en el art. 39 del EBF; el Decreto Legislativo Regional 5/2000/M, de 28 de Fevereiro, recoge las deducciones sobre la cuota por beneficios reinvertidos en IRS; el Decreto Legislativo Regional 6/2000/M, de 28 de fevereiro lo hace para el IRC; el Decreto Legislativo Regional 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, define el régimen de deducción del tipo general de impuesto sobre el rendimiento de las sociedades previsto en el CIRC; el Decreto Legislativo Regional 2/2001/M, de 22 de Fevereiro define el régimen de reducción de los tipos de impuesto sobre el rendimiento de las personas singulares, previstas en el CIRS; Decreto Legislativo Regional 22/2004/M, de 12 de Agosto, altera el Sistema de Incentivos a Pequeños Proyectos Empresariales de la Región.

⁴¹ Las características esenciales del REF se definen en la Sentencia del Tribunal Constitucional español 35/1985, de 18 de marzo, como «la franquicia fiscal arancelaria con la inaplicación de derechos de esa índole o impuestos equivalentes que comportasen gravámenes de los actos de comercio exterior. Asimismo, y paralelamente, la denominación de franquicia fiscal sobre el consumo. Y, finalmente, la inaplicación de cuantos monopolios comerciales pudieran establecerse, quedando excluidas de las rentas de los mismos las operaciones y actividades realizadas en el territorio canario». Se comprende fácilmente la influencia del Derecho Comunitario en ese régimen, obligando a una modificación sustancial.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

El poder tributario de la Comunidad Canaria se plasma en la modificación de impuestos cedidos y en la creación de tributos propios. Por lo que respecta a la modificación de los impuestos cedidos, su significación es mínima, debido a los estrechos márgenes concedidos por el Estado. En cuanto a la creación de tributos propios, la comunidad canaria ha utilizado su poder tributario para la creación de dos impuestos propios. El primero de ellos, el Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo (IPetr.) es un impuesto que grava, en fase única, las entregas mayoristas de petróleo. Sujeto pasivo es el suministrador de combustible, estableciéndose la repercusión obligatoria al adquirente. Quedan exentas las cantidades destinadas a la exportación. El segundo de ellos, la *Exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción* (IGasol) grava la venta de estos productos en las estaciones de servicio, siendo sujeto pasivo el titular de la instalación de venta, sin que resulte obligatoria la repercusión.

La parte más interesante, a los efectos del presente estudio, es el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, contenido en la Ley 20/1991 y 21/1994. La Ley del Régimen Económico y Fiscal de Canarias es una ley de 1972 aún en vigor, pero modificada radicalmente por las dos leyes señaladas, de manera que el contenido fiscal se encuentra en estas últimas. Es un régimen que se caracteriza, en el plano fiscal, por una presión tributaria menor con respecto a la Península, plasmado en tres características: la exención de supuestos, la previsión de tipos impositivos menores y la mayor posibilidad de deducción. Se refieren, especialmente, al ámbito fiscal.

El REF se destina incentivar el desarrollo canario en su contexto comunitario. Con ese fin, se definen una serie de principios estratégicos que motivan la adopción de las medidas específicas⁴². Destaca la voluntad de

⁴² Extracto de la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994:

«Los principios estratégicos que informan a este esquema suponen:

-Mantener una significativa menor presión fiscal que la media del resto de España y de la Comunidad Económica Europea. Se trata con ello de que Canarias disponga de una «atractividad» territorial capaz de compensar aspectos negativos y efectos desfavorables de la insularidad económica.

-Configurar una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto de España y de la Comunidad Económica Europea. La razón de ese formato es facilitar las operaciones de perfeccionamiento activo, así como en publicar las ventajas de la menor presión fiscal.

-Incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de

equiparar la estructura del sistema tributario canario a los sistemas español y comunitario, de manera que se faciliten las operaciones con el exterior.

Los principios del régimen especial reconocidos en la ley son el principio de libertad comercial de importación y exportación, en consonancia con la integración canaria en el territorio aduanero comunitario, la superación de costes ultraperiféricos y el mantenimiento de los fondos estatales. A esto se ha de añadir el principio de atracción de la inversión, reconocido por la exposición de motivos. Se observa, pues, como estos principios se incardinan plenamente en el sistema fiscal ultraperiférico descrito en el Capítulo Segundo. De un lado, un principio que refrende la integración canaria en el ordenamiento comunitario. De otro lado, dos principios que definen las líneas de especialización del régimen canario con respecto al acervo comunitario.

El derecho nacional resulta aplicable subsidiariamente en los aspectos no regulados por el REF, siempre que no se opongan a los principios del mismo. Esto ha de entenderse en la aplicación del régimen estatal salvo en los supuestos del REF, que suponen especialidades respecto a este. Los supuestos en que se señale la no aplicación del REF se integrarán en el régimen estatal general.

escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial.

-Crear una Zona Especial Canaria en la que, respetando el principio de estanqueidad, puedan ubicarse capitales y empresas provenientes del exterior, los cuales, atraídos por las ventajas inherentes a este tipo de zonas especiales, coadyuven a potenciar el desarrollo económico y social del archipiélago.

-Estructurar unas reglas de comportamientos y un dispositivo de medidas y acciones que faciliten las intervenciones públicas orientadas a minimizar los costes de cumplimiento y coordinación entre contribuyentes y Administraciones, de tal modo que se reduzcan o desaparezcan las rémoras fiscales y otras secuelas gravosas de las prácticas fiscales y financieras. Por lo demás, el sistema diseñado tiene la flexibilidad suficiente para encajar sin mayores contratiempos, retoques y adaptaciones a circunstancias excepcionales o de fases recesivas.

-Potenciar simultáneamente a la nueva inserción en los entornos exteriores de la economía española, con una sólida vertebración del mercado regional y, por ende, de las distintas islas que componen el archipiélago canario. A tal fin, se han tenido muy presentes las ayudas posibles y factibles para aprovechamiento de recursos endógenos, los intercambios interinsulares y la promoción especial de actividades. Como tal se contemplan incentivos discriminatorios positivos en Islas menores y zonas de especial problemática en las islas capitalinas.

-Ponderar que en los nuevos presupuestos de funcionamiento de la economía y del actual complejo institucional, los programas de desarrollo y las acciones conjuntas de los agentes, instancias y organismos públicos encuentren alicientes motivadores».

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Por lo que respecta al plano fiscal, las especialidades del REF se constituyen por un impuesto indirecto general distinto del IVA (IGIC), un impuesto especial sobre importación y entrega de mercancías (AIEM) y una serie de incentivos tanto en la imposición directa como en la indirecta. Estos incentivos se estructuran en la Reserva para inversiones Canaria (RIC), la Zona especial canaria (ZEC) y la consolidación de regímenes especiales.

II. LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA EN EL DERECHO ARMONIZADO.-

La armonización fiscal recoge especialidades destinadas a las RUP, en atención a sus especiales características. Sin embargo, este mismo hecho motiva que las especialidades ultraperiféricas se conciban sólo en la armonización de la imposición indirecta, lo que encuentra un doble fundamento. De un lado, la exhaustividad de la armonización en imposición indirecta requiere especialidades en este campo si se quiere recurrir a la imposición indirecta como instrumento de desarrollo ultraperiférico. De otro lado, la armonización en imposición directa se limita a aquellos aspectos que benefician el libre tráfico empresarial, cuando no existan disposiciones en el Tratado que puedan ser aplicadas directamente. La realidad demuestra que las directivas sobre fiscalidad directa, especialmente la directiva matriz-filial, no contienen disposiciones que puedan suponer un perjuicio para el desarrollo ultraperiférico, sino que, más bien, permiten la participación de empresas foráneas en el desarrollo de la economía de estas regiones⁴³.

1. LA APLICACIÓN EN EL IVA Y OTROS IMPUESTOS SOBRE EL VOLUMEN GENERAL DE VENTAS DE LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS.-

El IVA, como impuesto general indirecto, puede cumplir las finalidades del art. 299.2 TCE a través de la reducción de la imposición indirecta, con lo

⁴³ Varios estudios doctrinales han destacado este extremo. Así, DE JUAN Y LEDESMA, A.; «Canary islands and Madeira Free Zone Regimes: Some Issues and Prospects», en *European Taxation*, nº 5, 1997, pág. 178 y GHINI, P. y VEZZANI, D.; «Madeira, le regole di un tax haven possibile», en *Commercio internazionale*, nº 22, 30 de noviembre de 1997, págs. 1071 y ss.

que el coste soportado por el consumidor, al que se repercute el impuesto, será menor si en estas regiones se opta por un tipo menor o por su no aplicación.

Desde esa consideración, el IVA presenta especialidades en todas las RUP. De hecho, sólo resulta de aplicación en las regiones portuguesas, mientras que los DOM y Canarias no están sujetos por su normativa, si bien es verdad que su influencia se ha dejado notar. En efecto, el IVA tiene una ventaja considerable respecto del resto de impuestos indirectos generales, ya que su estructura persigue el objetivo de neutralidad fiscal, evitando convertirse en impuesto en cascada. Por eso, su modelo ha sido imitado allí donde no se aplica.

La directiva 2006/112/CE establece, en su art. 6.1.c), la no aplicación en los departamentos franceses de ultramar, por lo que el IVA comunitario queda excluido de aplicación en los DOM.

Sin embargo, el Estado francés ha previsto, en su legislación, la aplicación del IVA a tres de los departamentos de ultramar: Martinica, Guadalupe y Reunión⁴⁴. Esta aplicación del IVA tiene dos especialidades⁴⁵. La primera es la existencia de tipos especiales y de una serie de exenciones⁴⁶. El

⁴⁴ La exclusión de Guayana ha sido criticada por BOUDINE, ya que los cuatro DOM presentan una situación similar y la diferencia de régimen provoca ventajas competitivas injustificadas, ya que las mercancías de Guayana están no sujetas a IVA en la fase de producción. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 68.

⁴⁵ *Vid.* GROSCLAUDE, J.; y MARCHESSOU, P.; *Droit Fiscal Général, op. cit.*, pág. 350.

⁴⁶ Art. 294 CGI:

«1. Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée :

1° Les transports maritimes de personnes et de marchandises effectués dans les limites de chacun des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ;

2° Les ventes et importations de riz dans le département de la Réunion ;

3° Les ventes résultant de l'application des articles L128-4 à L128-7 du code rural relatifs à la mise en valeur agricole des terres incultes, des terres laissées à l'abandon et des terres insuffisamment exploitées de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane ;

4° Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane, les opérations immobilières effectuées, en vue de l'accession à la propriété rurale, par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural mentionnées au troisième alinéa de l'article L128-7 du code rural, ainsi que par les sociétés d'intérêt collectif agricole, qui ont bénéficié d'un agrément préalable avant le 28 décembre 1969, date de publication de la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969.

Pour les acquisitions, le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'engagement dans l'acte, ou au pied de l'acte, par ces sociétés de procéder dans un délai de cinq ans au morcellement des terres en vue de leur cession à de petits exploitants agricoles. En cas d'observation de cet engagement, les taxes non perçues lors de l'acquisition sont exigibles à première réquisition ;

5° Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion :

tipo general es el 8,5%, mientras que el especial es el 2,1%. La segunda especialidad es que constituyen territorios fiscales diferenciados con respecto al continente⁴⁷, de forma que las operaciones de entrega de bienes o prestación de servicios en el continente se consideran exportación y las operaciones de sentido contrario entran en el régimen de importación⁴⁸.

Este régimen merece una interpretación. Lo que se aplica en los DOM no es el IVA comunitario, sino de la TVA. El segundo es concreción del primero y no puede contradecirlo. Sin embargo, esta afirmación no es aplicable para el TVA en los DOM. En consecuencia, si se determinara la incompatibilidad de un precepto del TVA con el IVA comunitario, éste debe ser inaplicable, con la posible recuperación de la deuda tributaria pagada, en Francia, pero no en los DOM, hasta la nueva redacción legal. Menos claro resulta el régimen que deriva de la imposición comunitaria de una interpretación determinada. Es el supuesto

a. Les importations de matières premières et produits dont la liste est fixée par arrêtés conjoints du ministre de l'économie et des finances et du ministre d'Etat chargé des départements d'outre-mer ;

b. Les ventes et les livraisons à soi-même des produits de fabrication locale analogues à ceux dont l'importation dans les départements susvisés est exemptée en vertu des dispositions qui précèdent;

6° Les importations de produits repris au tableau B de l'article 265 du code des douanes et les affaires de vente, de commission, de courtage et de façon portant sur lesdits produits dans les départements de la Guyane, de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

2. (abrogé)

3. (Abrogé).

4. 1° Dans les départements d'outre-mer, sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée, sous réserve qu'ils répondent aux conditions qui sont fixées par arrêté conjoint du ministre de l'économie et des finances, du ministre chargé de l'outre-mer et du ministre de l'équipement et du logement, et à compter de la mise en service de leurs installations :

a. Pendant une durée de dix ans, les entreprises qui, avant le 1er janvier 1978, procèdent à la création d'un nouvel établissement hôtelier ou à l'extension de leur capacité d'hébergement, ainsi que les villages de vacances qui se créent ou qui augmentent leur capacité d'hébergement avant la même date ;

b. Pendant une durée de six ans, les restaurants créés avant le 1er janvier 1978.

2° En cas d'extension des capacités d'hébergement des entreprises visées au 1°-a, l'exonération est déterminée forfaitairement au prorata du nombre des chambres ou des lits nouveaux par rapport au nombre total des chambres ou des lits après extension.

⁴⁷ Se constituyen igualmente que para el octroi de mer, en regiones diferenciadas: mercado único antillés (Martinica y Guadalupe), Reunión y Guayana. BOUDINE plantea la necesidad de crear un territorio único para el IVA debido a la situación común de imposibilidad de desarrollar economías de escala. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 67.

⁴⁸ Por este motivo, se consideran "territorios de exportación". BOUDINE critica la expresión, considerando que deberían denominarse "territorios de consumo" en atención a que la ayuda al consumidor es la finalidad de la especialidad en el IVA. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 52. Contrariamente al autor francés, no se ha de olvidar que la expresión se refiere al mecanismo de interrelación de los territorios con diverso régimen de IVA, con lo que la exención a la exportación es el mejor mecanismo para las operaciones entre esos territorios.

en el que la jurisprudencia comunitaria determinara sólo una interpretación válida al TVA. Esa interpretación no es exigible del TVA aplicable en los DOM. Sin embargo, el principio de igualdad reconocido en la Constitución francesa obligaría a una interpretación igual.

De modo complementario al IVA, con exclusividad en Guayana, existe un a un arbitrio insular antíguisimo, encontrándose sus orígenes en el “droit de poids” de 1670. Se trata del *octroi de mer*. El arbitrio histórico gravaba exclusivamente a los productos importados, ya que sujetaba también a los producidos localmente, pero eximiéndolos sistemáticamente. Se consideró contrario al ordenamiento comunitario por la sentencia *Lagros*⁴⁹, al constituir una exacción de efecto equivalente; ya que el art. 227 TCE permitía excepciones al ordenamiento comunitario, excluyendo algunas cuestiones como la libre circulación de mercancías. La Decisión de la Comisión 89/688/CE⁵⁰ constituyó un nuevo régimen de *octroi de mer*, que no establece una exención automática sobre los productos locales, sino sólo sobre determinados productos⁵¹, con lo que se configura como un tributo interno⁵². El régimen actual se contiene en la Decisión 2004/162/CE⁵³.

Ahora bien, una vez que la base jurídica de ultraperiferia es ahora el art. 299.2 TCE, debería entenderse que podría admitirse una excepción al Derecho Comunitario en los mismos términos que el *octroi de mer* antiguo, pues ahora nada obsta a establecer excepciones en materia de libertad de circulación de mercancías. Si bien es cierto que el hecho de que la Comisión haya entendido en la Decisión 2004/162/CE como desproporcionada toda exención de los productos internos realizada de manera automática.

⁴⁹ Sentencia TJCE, de 16 de julio de 1992, asunto C 163/90, *Lagros*.

⁵⁰ Decisión 89/688/CEE, del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen del “*octroi de mer*” en los departamentos franceses de ultramar, DO L 399, de 30 de diciembre de 1989, págs. 46-47. Esta decisión se prorrogó hasta 31 de diciembre de 2003 por la Decisión 2002/973/CE, del Consejo, de 10 de diciembre de 2002, por la que se modifica la Decisión 89/688/CEE, DO L 337, de 13 de diciembre de 2002, págs. 83-84.

⁵¹ La sentencia TJCE de 9 de agosto de 1994, asuntos acumulados C 363/93, C 407/93, C 408/93, C 409/93, C 410/93, C 411/93, *Lancry*; consideró contraria al ordenamiento comunitario sólo en la parte en la que permitía que se continuara exigiendo el antiguo *octroi de mer* hasta 1992.

⁵² Sentencia TJCE de 19 de febrero de 1998, asunto C-212/96, *Chevassus-Marche*.

⁵³ Decisión 2004/162/CE, del Consejo, de 10 de febrero de 2004, relativa al régimen del arbitrio insular en los departamentos franceses de ultramar y por la que se prorroga la Decisión 89/688/CEE, DO L 52, de 21 de febrero de 2004, págs. 64-69.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

A nivel estatal, el *octroi de mer* se rige por la ley nº 2004-639, de 2 de julio de 2004⁵⁴. Su ámbito geográfico es el de los DOM, aplicándose a la importación de mercancías y a la entrega onerosa de bienes por productores⁵⁵.

El ámbito regional del arbitrio provoca que se considere importación la entrada de mercancías en ese ámbito regional. Ahora bien, la ley establece un régimen diferenciado según la isla. Las regiones de Guadalupe y Martinica forman un conjunto, de manera que los productos provenientes de fuera, incluidos los que tienen origen en Guayana y Reunión, tienen la consideración de importados. Este conjunto recibe el nombre de "mercado único antillés". Las regiones de Reunión y Guayana se individualizan, en ese sentido, ya que para cada una de ellas, los productos que entren en su territorio, sea cual sea su origen, se consideran importados. Puede distinguirse, a efectos del impuesto, en tres territorios: mercado único antillés, Reunión y Guayana.

Esta diferenciación regional delimita también el ámbito de las exenciones, ya que quedan exentas las entregas realizadas en uno de los tres territorios delimitados con el fin de expedirlo o transportarlo fuera de ese territorio. De esta manera, está exenta la salida de un territorio de los DOM a otro, gravándose la entrada como importación. Si bien es cierto, aparece una excepción, ya que en los intercambios comerciales entre Guayana y el mercado único antillés, se grava la salida y se exime la entrada de productos.

Por lo demás, existe una exención subjetiva para las entregas efectuadas por productores locales con facturación inferior a 550.000 €, tomando como referencia las cifras del año civil anterior⁵⁶.

La exención establecida por la normativa comunitaria a las mercancías introducidas por viajeros y pequeños envíos comerciales se respeta, si bien se limita a 880 € para el primer caso y 180 € para el segundo.

La base imponible del *octroi* se integra por el valor en aduana de las mercancías en el caso de importaciones, el precio sin IVA para el caso de

⁵⁴ Publicada en JORF de 3 de julio de 2004.

⁵⁵ El art. 2 recoge que son operaciones de producción las siguientes: fabricación, transformación o renovación de bienes muebles corporales; operaciones agrícolas y extractivas.

⁵⁶ Si la actividad se iniciará el año anterior, esta cifra debe prorratearse según el período en que se haya estado ejerciendo la actividad. Art. 5 de la Ley 2004-639.

entregas de productos locales o el precio del servicio cuando se trata de importación de productos anteriormente exportados con el fin de alguna operación sobre los mismos. Se observa la compatibilidad del IVA con el octroi, ya que no integran la base del otro impuesto respectivamente.

Se trata de un tributo multifásico. En consecuencia, se admite la deducción del arbitrio ya pagado por un producto de nuevo gravado.

Los arts. 8 y 9 de la Ley conceden a los consejos regionales respectivos la posibilidad de eximir la importación de determinadas mercancías, en especial, materias primas para la producción local; así como eximir⁵⁷ o establecer una reducción para la producción local en general. También tienen el poder de establecer los tipos de gravamen⁵⁸. Se ha de señalar la falta de previsión en este punto del legislador francés, ya que existen cuatro consejos regionales y tres territorios, por la unidad de Martinica y Guadalupe en el mercado único antillés, pudiendo acaecer que existan diferencias productoras de competencia fiscal internas⁵⁹. Además, la ley debería haber establecido un tipo de gravamen subsidiario para el caso de inactividad regional.

Los consejos regionales pueden establecer un *octroi de mer* particular, diferenciado del general, siempre que respeten la estructura de éste y las limitaciones impuestas por el ordenamiento comunitario⁶⁰. Aunque la ley no lo especifica, ha de entenderse que pueden crearse así arbitrios diferenciados dentro del mercado único antillés.

Las decisiones del consejo regional no pueden ser discrecionales, sino que deben tener en cuenta las circunstancias ultraperiféricas de cada región. En consecuencia, debe motivarse la solución adoptada. Con la previsión legal,

⁵⁷ La ley habla de exención como sujeción a tipo cero.

⁵⁸ En palabras de BOUDINE, “el consejo regional dispone entonces de la posibilidad de modular los tipos en función del interés que representan, para el mercado local, las mercancías importadas. Dentro de esta opción, el *octroi de mer* puede ser utilizado como un medio de protección”. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 183.

⁵⁹ Además, el espíritu de la ley es que exista un único régimen de *octroi de mer* en todo el territorio del mercado único antillés, como demuestra el hecho de que las declaraciones por operaciones en ese mercado se realizan mediante documento único. Debería, por tanto, haberse previsto un modo de cooperación entre los respectivos consejos regionales.

⁶⁰ En principio se preveía que el arbitrio adicional no recayera sobre productos exentos o de tipo cero. Sin embargo, las limitaciones comunitarias han obligado a que cuando se supere el 1% de gravamen por el arbitrio adicional, se grave por ese exceso a todos los productos, a fin de no superar los márgenes permitidos por el Derecho comunitario. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 205.

las normas regionales podrán ser impugnadas en una doble vía: por vía nacional, discutiendo la proporcionalidad de la medida y el exceso en el ejercicio de competencias y por vía comunitaria, en el recurso por incumplimiento. Para este último, se requerirá haber acudido primero a la vía nacional, ya que no se considera incumplimiento el supuesto en el que el Estado otorga solución al problema.

La Decisión 2004/162/CE, en atención al principio de proporcionalidad⁶¹, limita las posibilidades de exención. Por lo que respecta a las exenciones objetivas, estas pueden establecerse sólo en los productos recogidos en los anexos de la Decisión. Además, la diferencia impositiva entre productos locales e importados no puede superar el 10, 20 o 30%, según el tipo de producto, con el objetivo de que no se modifiquen los fines del arbitrio, yendo más allá de la compensación de costes y situando en una situación competitiva mejor a las empresas locales. Por lo que se refiere a la exención subjetiva, este diferencial se aumenta en un 5%. En el caso de que la exención subjetiva afecte a productos que no se encuentren en los Anexos, el resultado de la exención no puede establecer un diferencial impositivo superior al 5%.

En consonancia con los fines⁶² y la proporcionalidad del arbitrio, se insta al Consejo para la actualización de la Decisión en el caso de aparición de nuevos productos en la producción local o de prácticas que pongan en riesgo el mercado⁶³. La ley prevé la propuesta anual del consejo regional al Estado para que este se dirija al Consejo, según el principio de subsidiariedad. Esta intervención puede evitar el plazo anual en caso de necesidad.

La coherencia del sistema ultraperiférico se manifiesta en la obligación de otorgar a los productos importados el mismo régimen que a los locales

⁶¹ La base de juicio la constituyó la experiencia previa, recogida en el Informe de la Comisión al Consejo elaborado en aplicación de la decisión del Consejo n° 89/688/CEE, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen del arbitrio insular en los DU, de 24 de noviembre de 1999. Documento COM [1999] 621 final.

⁶² La finalidad del arbitrio debe ser compensar los sobrecostes, permitiendo la competitividad de las empresas locales, y, en consecuencia, crear empleo a través del mantenimiento de las entidades aptas para su generación. Considerando 15 de la Decisión de la Comisión 2004/162/CE.

⁶³ Considerando 22 de la Decisión de la Comisión 2004/162/CE.

cuando se trate de productos recogidos por el régimen específico de abastecimiento del Reglamento 1452/2001⁶⁴.

La recaudación se destina a cada DOM respectivo. En el caso de Guayana, se distribuye entre el departamento y los ayuntamientos. La cantidad destinada se establece anualmente, de modo que lo excedente se destina a un fondo social para el desarrollo y el empleo.

La decisión sobre el octroi de mer lo autoriza por un período de 10 años, esto es, hasta el 1 de julio de 2014. La misma decisión prevé que las autoridades francesas remitan a la Comisión un informe que permita el análisis la evolución de la economía regional en relación con el arbitrio, informe que deberá entregarse antes del 31 de julio de 2008.

El art. 105 de la directiva 2006/112/CE autoriza a Portugal al establecimiento de tipos reducidos con respecto a los aplicados al continente. En desarrollo de esto, la ley portuguesa sobre el impuesto preve una reducción del tipo que difiere del 21%, 12% y 5%, al 15%, 8% y 4% respectivamente. Así también, en el art. 142 de la Directiva se prevé una exención, aplicable en todos los Estados, del transporte de bienes entre dichas regiones y el territorio comunitario, a la vez que se concede la posibilidad a Portugal de asimilar el transporte entre las regiones y el territorio continental, o entre las regiones entre sí, al transporte internacional.

La adaptación regional ha tenido también influencia en el sistema de IVA regional, de manera que se establece, para el caso de Azores, una reducción general del 30%.

El régimen de tributación de las operaciones intracomunitarias, que prevé la exención a las exportaciones y la tributación por importaciones, provoca que los efectos de la reducción del IVA se limiten a las empresas radicadas en Portugal. Esto crea distorsiones en relación a la finalidad de la reducción regional del IVA. El hecho de que las regiones autónomas no

⁶⁴ Reglamento (CE) 1452/2001 del Consejo, de 28 de junio de 2001, por el que se aprueban medidas específicas a favor de los departamentos franceses de ultramar en relación con determinados productos agrícolas, por el que se modifica la Directiva 72/462/CEE y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n° 525/77 y (CEE) 3763/91 (Poseidom), DO L 198, de 21 de julio de 2001, págs. 11 a 25.

constituyan un territorio independiente a efectos del IVA provoca que la reducción sólo se despliegue con respecto a los intermediarios regionales, soportando el consumidor el IVA repercutido tanto en los tipos nacionales como regionales. Además, la regla de prorrata hace deducir un porcentaje del IVA soportado por los empresarios, sin distinguir si las operaciones con derecho a deducción se referían a bienes o servicios para cuya posesión el empresario había debido pagar previamente el tipo regional o el nacional.

En el caso del comercio electrónico, se potencia las posibilidades de las regiones autónomas portuguesas, ya que se prevé un régimen especial de localización de la prestación para este comercio, dentro del IVA⁶⁵. La Comisión propuso excluir la reducción del IVA para estos supuestos, limitándola a los bienes consumidos en cada región, propuesta que no ha sido recogida. En relación al principio de proporcionalidad, se expuso en su momento que un sistema de imposición indirecta reducida cuyos efectos fueran extrapolables a toda la Comunidad no resulta desproporcionado, si compensa los costes de ultraperiferia. Ahora bien, no resulta racional un sistema en el que la extrapolación se hace depender de la forma de comercio⁶⁶.

Canarias se excluye del ámbito de aplicación del IVA en el art. 6.1.b) de la Directiva del IVA. Habiéndose optado en el caso de Canarias por la no aplicación del IVA, la imposición indirecta canaria tiene como principal representante al IGIC, impuesto creado con la intención de reestructurar la imposición indirecta en el archipiélago y asimilar la estructura del IVA, a fin de facilitar los intercambios comerciales.

El IGIC es un impuesto indirecto de carácter general que grava las transmisiones de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional⁶⁷, sin que se requiera el carácter de la habitualidad⁶⁸.

⁶⁵ Vid. MALHERBE, J. *et al.*; «La TVA européenne sur les services fournis par voie électronique. Régimen Général et application dans la Région Autonome de Madère», en *Journal de Droit Fiscal*, septiembre-octubre 2004, págs. 258 y ss. Así, también, HEREDIA, J.; «Madeira: VAT regime for e-commerce», en *The OFC Report*, 2004, págs. 24-25.

⁶⁶ No debe obviarse que las novedades que se siguen del comercio electrónico en los sistemas fiscales no son novedades sustanciales, sino que se limitan a técnicas para evitar el fraude fiscal. Así, NOCETE CORREA, F. J.; *La fiscalidad internacional del Comercio electrónico, Documentos IEF*, Doc nº 23/05, Madrid, 2006.

⁶⁷ En los términos en los que son definidos por el art. 5 de la Ley 19/1991.

Además, se gravan las importaciones de bienes, importaciones que deben entenderse como operaciones de introducción de bienes en el archipiélago, sin atender a las condiciones del importador. Se gravará, pues, aunque no sea un empresario o profesional.

Como tributo regional, su hecho imponible requiere de una delimitación geográfica, de manera que se establece en torno a su realización en el territorio archipelágico, incluyendo el mar territorial. El capítulo III se dedica al establecimiento de reglas para su determinación. Esta delimitación geográfica, combinada con la exclusión del IVA, motiva que por "importación" y por "exportación" se entiendan las operaciones que implican el traspaso de los límites del territorio canario.

Mantiene la misma estructura de definición del hecho imponible y del establecimiento de exenciones que el IVA español, estableciendo también un sistema de exención en las exportaciones al territorio comunitario, de manera que se incardina perfectamente con el IVA en el sistema transitorio. Se eximen igualmente las prestaciones de servicio relacionadas con la entrega de bienes en territorio comunitario. Como especialidades no desdeñables, quedan exentas las entregas de bienes realizadas por comerciantes minoristas⁶⁹; las operaciones realizadas por personas físicas que no superen un máximo de facturación; las operaciones relativas a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y de captación, producción y distribución de aguas; los servicios de telecomunicaciones, a excepción de los de difusión; y la existencia de zonas francas en el archipiélago implica su consideración especial en el apartado de exenciones.

⁶⁸ La habitualidad será necesaria para entenderlo como empresario o profesional, en los términos del Código de Comercio español, que requiere la tendencia a la habitualidad, por más que se despliegue desde la primera operación. Además, se añade la presunción de esta habitualidad cuando este sujeto a los efectos del impuesto municipal sobre actividades económicas (Art. 5.3.b).

⁶⁹ Siguiendo a HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, se puede encontrar un doble fundamento a esta exención. El primero es el principio de franquicia fiscal al consumo. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha descartado esta interpretación, al admitir para otros impuestos especiales el gravamen en la última fase, sin considerar contravenido el citado principio. Así, sentencia TC 16/2003. El segundo fundamento se refiere a las dificultades técnicas de un impuesto sobre la fase minorista. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.; *Régimen especial de los comerciantes minoristas*, en Revista de Hacienda Canaria, nº 6, febrero 2004, págs. 194 y ss. Para BLASCO ARIAS, esta exención permite combinar la esencia del IIGIC como impuesto sobre el volumen general de ventas con el respeto a la franquicia fiscal sobre el consumo. BLASCO ARIAS, L.M.; «Naturaleza jurídica del Impuesto General Indirecto Canario», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, Noviembre 2006, págs. 22-23. Esta exención no impide la repercusión al consumidor como contribuyente, ya que manifestará la capacidad económica gravada.

El devengo mantiene la idea de impuesto instantáneo del IVA español, presentando como principal peculiaridad el momento de devengo de los bienes en tránsito en Zona Franca, en cuyo caso el devengo se produce en el momento de solicitar la importación definitiva del bien.

Por lo demás, la única diferencia destacable con respecto al régimen de IVA es la existencia de tipos impositivos menores. El tipo general se establece entre el 3 y el 6%, señalando además un tipo reducido (1-3%), dos tipos incrementados (8-11%, 13-15%) y un tipo cero, que implica la efectiva no tributación. Para la determinación de estos tipos, el legislador ha debido tener en cuenta, de una parte, los criterios propios de ultraperiferia y, de otra parte, los criterios generales de imposición indirecta (de nuevo se ve la influencia del IVA) que permiten establecer tipos reducidos, en función de su carácter necesario. En el caso de los tipos aumentados, son materias en las que la ultraperiferia incide en menor medida.

Finalmente, se establece una serie de regímenes especiales: régimen simplificado, en conexión con la tributación en IRPF; régimen de los bienes usados; régimen de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen de las agencias de viajes; régimen de agricultura y ganadería; régimen de comerciantes minoristas; y régimen de operaciones con oro de inversión.

El IGIC define un sistema de fiscalidad indirecta reducido. Sin embargo, si se relaciona con la exención a la importación de la fiscalidad indirecta de influencia comunitaria, se obtiene que los efectos se limitan a un menor coste para el consumidor canario, no teniendo relevancia para el exterior, salvo en lo que se refiere al transporte, ya que su repercusión se notara, aunque mínimamente en el precio del servicio⁷⁰. En ese sentido, debería recogerse también la exención de IVA de los servicios de transporte en los Estados Miembros, como sucede en Madeira y Azores.

⁷⁰ El art. 17.2.21 de la Ley 19/1991 establece el mismo sistema que el IVA sobre la consideración del lugar de realización del transporte, delimitándose que cada impuesto gravará la parte del transporte realizada en su territorio de aplicación. Como quiera que el precio del transporte será unitario, el receptor del servicio deberá soportar IVA e IGIC repercutidos, según el trayecto realizado en cada territorio.

La ausencia de influencia del IGIC con respecto a los competidores foráneos se compensa mediante el AIEM, impuesto que grava la producción e importación de bienes. Es, por tanto, un impuesto de carácter indirecto. Se diferencia del IVA en que su gravamen es de fase única, imponiéndose sobre la primera entrega de bien realizada por el mismo empresario que lo produjo, así como la importación de bienes. El impuesto recae sobre los bienes definidos en el Anexo IV, con lo que no puede predicarse su carácter general. La repercusión al adquirente es obligatoria.

El AIEM fue aprobado mediante la Decisión 2002/546/CE, del Consejo⁷¹. Se creó para compensar la pérdida del APIM⁷². En cuanto que se exige la producción local y resultan efectivamente gravadas sólo las importaciones, debe considerarse un tributo interno discriminatorio⁷³. Para su compatibilidad con el ordenamiento comunitario se requería, por tanto, una norma específica con base en el art. 299.2 TCE.

Quedan exentos gran parte de los bienes producidos en las islas. La exención no es absoluta, sino que puede suponer un margen de entre el 5 y el 15% respecto a los tipos de importaciones, margen que puede incrementarse en el caso de producción de tabaco, en proporción a las mayores dificultades del sector. Las autoridades españolas propusieron un 45%, pero la Comisión entendió que el 25% de exención era lo más proporcionado.

La finalidad del impuesto y, especialmente, de las exenciones permitidas es la protección de la producción local frente al desmesurado aumento de las producciones por la falta de competitividad derivada de los *handicaps* ultraperiféricos⁷⁴. Como fin específico, es la disminución de costes frente a la

⁷¹ Decisión del Consejo 2002/546/CE, de 29 de junio de 2002, relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las Islas Canarias, DO L 179, de 9 de julio de 2002, págs. 22-27.

⁷² Arbitrio sobre la producción y sobre las importaciones, autorizado hasta el 31 de diciembre de 2001 en virtud del art. 5 del Reglamento (CEE) nº 1911/91, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las Islas Canarias.

⁷³ Cabría discutir si se trata de un tributo interno discriminatorio o una exacción de efecto equivalente. En atención a la jurisprudencia comunitaria, debe considerarse que se trata de un tributo interno discriminatorio, ya que si bien las producciones locales están exentas, quedan sujetas.

⁷⁴ Esta finalidad merece una crítica a los pronunciamientos de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas) de 18 de marzo de 2005. Aunque no resulta determinante para la resolución final, la sentencia proclama que: “las excepciones establecidas en el artículo 299.2 del Tratado de Amsterdam deben de suponer contenidos más favorables que los dispuestos en el resto del territorio de la Unión”. Desde ahí, obtiene que la tributación IGIC+AIEM no puede superar el gravamen IVA aplicado en la península. Esto supone un error de concepto. Lo primero es

importación para reforzar la competitividad en el mercado local, fin del que puede señalarse su necesidad. En la medida en que se demuestre su ineficacia para cumplir el fin, el régimen de exenciones deberá ser modificado⁷⁵. También debe servir como parámetro de interpretación de la normativa.

La estructura impositiva del AIEM se vincula a la estructura del Arancel Aduanero Comunitario, de manera que la modificación de esta última implica la modificación de la estructura del AIEM, si bien no se realiza de manera automática, necesitando la intervención de la normativa canaria.

El art. 92 de la Ley vincula los recursos obtenidos mediante el arbitrio a los objetivos del REF, debiendo destinarse al desarrollo económico de y social de la región, así como al favorecimiento de la producción local.

Una vez analizados los distintos modelos adoptados en cada Estado, cabe plantearse si las diferencias están justificadas. El modelo portugués supone la plena integración de las regiones en el sistema de fiscalidad indirecta comunitaria, facilitando los intercambios comerciales. Estas especialidades, sin embargo, disminuyen notablemente la consecución de la finalidad de los tipos especiales. Si cumplen plenamente el fin de las especialidades el sistema francés y el español, ambos excluidos del IVA comunitario. Sin embargo, la utilidad de sistemas diferenciados queda en entredicho desde el momento en que se hace necesario configurar el sistema propio con las mismas estructuras que el sistema comunitario, bien a través de un impuesto con la misma

preguntarse a quien debe favorecer la excepción de ultraperiférica. Se pretende defender que deriva del art. 299.2 TCE una tributación menor, más favorable para el contribuyente. Pero a lo único que se pretende favorecer es a los propios fines del art. 299.2 TCE. El fin del AIEM es una tributación diferenciada que favorezca la producción local, producción que encuentra el problema de la desestructuración y los costes ultraperiféricos. Por eso, se discrimina la importación con respecto a la producción local. Obligar a una tributación menor no expresa este fin, sino el fin de compensar las dificultades a los consumidores de la región. Este fin también se defiende, por lo que en consecuencia el régimen de tributación es menor. Pero no es obligatorio que todos los tributos enmarcados en la ultraperiferia defiendan todos los fines concebibles bajo el art. 299.2 TCE. No hay, por tanto, un abstracto reconocimiento de “condiciones más favorables”.

⁷⁵ Así debe entenderse del art. 1 de la Decisión, que señala que “estas exenciones deberán integrarse en la estrategia de desarrollo económico y social de las Islas Canarias y contribuir a la promoción de las actividades locales”. Evidentemente, la manera de modificación debe ser la revisión del texto por el Consejo. En su defecto, el régimen continuará por más que sea constatable el no cumplimiento de ese fin. El art. 3 de la Decisión obliga al Estado español a la realización de un informe que analice los efectos del arbitrio en la producción local, lo que permite el control del requisito de la actualidad de la proporcionalidad de la medida.

estructura (IGIC)⁷⁶, bien a través de la extensión aplicativa del IVA, para aprovechar sus ventajas.

En efecto, la reducción de costes mediante la imposición puede realizarse mediante la opción de ciertas exenciones y de tipos reducidos⁷⁷ en el IVA. El sistema francés muestra la solución. Las RUP pueden integrarse en el modelo comunitario del IVA, bastando dos especialidades. La primera es la posibilidad de introducir tipos reducidos. La segunda dependerá del objetivo que se quiera perseguir; si se pretende la reducción de costes para el mercado local, deben constituirse las regiones como territorios independientes a efectos del impuesto –aplicando así el régimen de entregas intracomunitarias-⁷⁸, si se pretende la reducción de costes de los productos locales y servicios con respecto a los foráneos, debe establecerse un sistema de no exención a la salida de bienes y servicios hacia el territorio comunitario, lo que se complementará cuando se instaure el pretendido sistema definitivo de IVA⁷⁹.

Podría alegarse que los mismos efectos produce un impuesto especial, como el IGIC. Pero no se olvide que la regla general debe ser la aplicación del ordenamiento comunitario, cuyas especialidades, por razón de ultraperiferia, deben ser necesarias.

La diferencia de impuestos aplicables provoca la no sujeción de algunas RUP a la normativa y jurisprudencia comunitaria sobre IVA, al haberse excluido su régimen⁸⁰. Este hecho conlleva diferencias de aplicación que quedan fuera

⁷⁶ El hecho de que el IGIC se exima en la fase minorista no es óbice para su consideración como un puesto sobre el valor añadido, que comparte la estructura multifásica del IVA. FERREIRO LAPATZA, J.J.; *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal...*, op. cit., pág. 42.

⁷⁷ Estas son, según FERREIRO LAPATZA, las características principales del IGIC, que permiten el respeto a la protección constitucional del REF. FERREIRO LAPATZA, J.J.; *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal...*, op. cit., pág. 64.

⁷⁸ Esta es, para BOUDINE, la razón principal de la no aplicación del IVA comunitario en los DOM. Vid. BOUDINE, J.; op. cit., págs. 61 y ss.

⁷⁹ BOUDINE resalta el carácter transitorio de la situación actual, al señalar que “el octroi de mer es perpetuamente atacado delante de los tribunales y el sistema de IVA intracomunitario no aplicable en los DOM es más favorable a los Estados miembros de la Unión Europea». BOUDINE, J.; op. cit., pág. 69.

⁸⁰ NÚÑEZ PÉREZ, G. G.; *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal de Canarias*, op. cit., pág. 49. La sentencia del Tribunal Constitucional español de 19 de junio de 2006 establece que la jurisprudencia comunitaria sobre IVA no se aplica directamente al IGIC, por más que la estructura normativa del IGIC sea idéntica a la del IVA. Por ello, será siempre necesario recurrir a la cuestión prejudicial cuando exista duda, no bastando con alegar la doctrina del TJCE en materia de IVA. Ahora bien, el Tribunal Constitucional no muestra el origen de esta diferencia, que no es otro que la

de lo que es el juicio de proporcionalidad que imbuye el sistema ultraperiférico. Como atenuación de lo anterior, debe afirmarse que no existe una absoluta independencia del régimen jurídico comunitario, pues, en la medida en que la regulación del IGIC resulte desproporcionada en el riesgo para el mercado interior, la excepción de aplicación del IVA quedará fuera del ámbito permitido por el art. 299.2 TCE.

Esta situación no obsta la existencia de arbitrios insulares, que permite la protección proporcional del mercado local, así como la obtención de recursos dirigidos al desarrollo local. No pueden menospreciarse razones históricas. El *octroi de mer* es un impuesto de raigambre indiscutible, unido ya a la cultura de los DOM.

Como conclusión final, debe apuntarse que el sistema actual de exención de las importaciones impide que las medidas en imposición indirecta puedan plasmarse en la competitividad de los productores situados en ultraperiferia, de manera que no se subsanan los sobrecostes que esta situación produce en el desarrollo de las actividades económicas. La exención en el transporte, si bien refleja cuál es el principal coste ultraperiférico abordable mediante fiscalidad indirecta, no puede reputarse suficiente. La exención no elimina el coste, aunque lo atenúa. Pero, además, la neutralidad del impuesto provoca que sus efectos desaparezcan en el momento en que el adquirente es un empresario y adquiere dentro del tráfico comercial de la empresa. En consecuencia, considerando que la variación del sistema de neutralidad fiscal del IVA es absolutamente desproporcionada, las medidas de imposición indirecta sólo pueden ayudar a la producción local en el consumo en el interior de la región.

2. LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES.

Francia ha previsto cuatro impuestos especiales aplicables exclusivamente a los DOM. Se trata de la *taxe sur les rhums*, la *taxe sur les*

distinta finalidad de ambas normas. El IVA persigue la uniformación de las estructuras impositivas sobre el volumen general de negocios y la neutralidad fiscal mediante la eliminación del efecto cascada de la imposición indirecta. El IGIC incluye, entre sus finalidades, la reducción de costes ultraperiféricos. La diferencia de fundamentos y finalidades debe determinar la diferencia interpretativa.

carburants, la *taxe sur les tabacs*⁸¹, la *taxe d'embarquement*⁸² y la *taxe spéciale d'équipement*. Se trata de accisas recogidas, en su mayoría, en el *Code Général des Douanes* (CGD).

En Portugal, es el Código de impuestos especiales el que establece las especialidades regionales. Se establecen reducciones, diferenciadas según región. Se ha optado por diferenciar, según las necesidades y características por región, la cuantía de la reducción y los productos a los que afecta. Así, para Azores se fija una reducción del 25% sobre ciertas bebidas⁸³ en el impuesto sobre el alcohol aplicado en el continente. En Madeira, la reducción alcanza al 50% para ciertos tipos de vino, siendo también del 25% para el ron y para los licores. Los efectos se limitan a las regiones, ya que la circulación entre regiones y entre regiones y continente presentan un régimen suspendido. La importancia del sector energético para estas regiones provoca que el gravamen para los productos energéticos se ceda a la competencia regional. Se exime el consumo de productos petrolíferos destinados a la producción energética en ambas regiones. Finalmente, la producción de cigarrillos por pequeños empresarios también presenta cuotas reducidas. No se prevé nada sobre la circulación de estos productos al continente, por lo que ha de entenderse que los intercambios con Portugal recibe estos tipos.

Los impuestos especiales aplicados en Canarias son compatibles con la imposición del IGIC, ya que éste último no considera en su estructura los costes sociales mayores derivados de los hechos que justifican accisas⁸⁴. Por lo demás, se crea un impuesto especial propio, el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo. En el mismo ámbito, se crea la exacción fiscal sobre la gasolina y el gasóleo de automoción.

⁸¹ A efectos de la aplicación de este impuesto, el mercado antillés, Guayana, Reunión y la Francia metropolitana son considerados territorios independientes.

⁸² Aplicada sobre el transporte público aéreo y marítimo. Es proporcional al precio del viaje y puede modularse según el medio de transporte utilizado. Es aplicable hasta final de 2011.

⁸³ Art. 58 del Código de impuestos especiales:

«São fixadas em 25% das taxas em vigor no território do Continente as taxas do imposto sobre o álcool relativas aos produtos a seguir mencionados, produzidos e declarados para consumo na Região Autónoma dos Açores:

a) Licores, tal como definidos na alínea r) do n.º 4 do artigo 1.º do Regulamento (CEE) do Conselho, n.º 1576/89, de 29 de Maio, produzidos a partir de frutos e matérias-primas da Região;

b) Aguardentes vínica e bagaceira com as características e qualidade definidas nas alíneas d) e f) do n.º 4 do artigo 1.º do Regulamento (CEE) do Conselho n.º 1576/89, de 29 de Maio.

⁸⁴ NÚÑEZ PÉREZ, G. G.; *El Impuesto General Indirecto...*, *op. cit.*, págs. 58-59.

La creación de impuestos especiales propios provoca una presión fiscal mayor, lo que en poco auxilia los objetivos del sistema fiscal ultraperiférico. Sólo es atendible en el plano financiero. Esto motiva la atención exclusiva a la adaptación de los tributos portugueses.

3. LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA EN LOS IMPUESTOS SOBRE MEDIOS DE TRANSPORTE.

El sector del transporte es clave en el desarrollo ultraperiférico, pues la distancia entre las RUP y el continente europeo lo convierte en un elemento esencial en la mayoría de transacciones económicas de este tipo.

Es por esta razón por la que la Unión Europea ha optado por no aplicar las directiva relativas a la fiscalidad del transporte pesado⁸⁵ a las regiones de Madeira, Azores y Canarias, de manera que estas regiones tienen libertad para establecer el régimen fiscal que estimen más oportuno, siempre que se trate de vehículos matriculados en dichas regiones y que realicen exclusivamente transporte dentro del territorio regional y entre éste y la metrópoli.

Debe criticarse que no se incluya para los medios de transporte que realicen su actividad entre la región y el resto del continente europeo, ya que ese debería ser el contenido a extraer del espíritu del art. 299.2 TCE. Aunque la norma que los excluye de la directiva se refiere también a Ceuta y Melilla, esto no obsta para considerarla como una medida ultraperiférica. Más bien, demuestra la aptitud del art. 299.2 TCE para dar respuesta a los problemas de Ceuta y Melilla.

Por otra lado, vuelve a presentarse la importancia de la opción estatal, ya que Francia no ha pedido la excepción de este régimen, siendo, por tanto, aplicable a los DOM, pese a que se dan motivadas razones para establecer un régimen especial en este ámbito.

⁸⁵ Directiva 1999/62/CE del Parlamento europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, DO L 187/42, de 20 de julio de 1999 y

III. LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA EN MATERIAS NO ARMONIZADAS: AYUDAS DE ESTADO Y NECESIDAD DE RESPETO A LAS LIBERTADES COMUNITARIAS.-

1. Determinación estructural en una época de transición.

Un número considerable de medidas fiscales a favor de las RUP ha sido aprobado requiriendo el examen de compatibilidad con las ayudas de Estado. En consecuencia, el texto de la normativa estatal utiliza los mismo conceptos que el texto de las directrices de la Comisión. En ese marco, las directrices y las Decisiones de la Comisión se incorporan al precedente legislativo, por lo que la interpretación literal obliga a tener en cuenta el contexto comunitario. Además, el efecto directo de la prohibición sobre ayudas de Estado hace directamente aplicable la jurisprudencia comunitaria, que respeta las directrices de la Comisión. De este marco, se deriva la importancia de las directrices sobre ayudas de Estado en la interpretación de las normas estatales.

Por otra parte, estos regímenes quedan condicionados temporalmente en varios sentidos. De un lado, se limitan sus efectos a lo establecido en la decisión de la Comisión correspondiente, vinculada a su vez al período de política regional en que se inserte la medida. De otro lado, los requisitos de la ayuda que motivan su compatibilidad deben mantenerse siempre.

Muestra de esto último es el hecho de que la Disposición Duodécima de la Ley 19/1994 recoja la no aplicación de los beneficios del REF en el caso de que no se cumplan tres requisitos concurrentes, entendidos como básicos para la declaración de la compatibilidad de la ayuda⁸⁶.

⁸⁶ Disposición Adicional Duodécima de la Ley 19/1994:

“1. No resultarán de aplicación las exenciones previstas en los artículos 74 y 75, las bonificaciones establecidas en los artículos 26, 76 y 78, la reducción regulada en el artículo 27, las exenciones y bonificaciones previstas en el artículo 73 ni el régimen fiscal especial previsto en los artículos 42, 43, 44, 45, 48 y 49, en los períodos impositivos en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que los sujetos pasivos a que se refieren los citados preceptos tengan la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea. Cuando se trate de la exención prevista en el artículo 75, el cumplimiento de este requisito se entenderá referido a los pagadores de los rendimientos del trabajo parcialmente exentas.

b) Que dichos sujetos pasivos perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C244/02 de la Comisión Europea.

Las limitaciones temporales del sistema, tal como se veía en el capítulo anterior, suelen conllevar distorsiones, por razón de la falta de previsión política del tiempo necesario para renovar el sistema. El problema es achacable a todos los responsables del proceso, pero en especial, a los que tienen la iniciativa, que recae actualmente en los entes regionales y en el Estado.

Las consecuencias de esta problemática han tenido reflejo en la estructura de este trabajo. El capítulo presente es, en gran parte, un estudio de Derecho Comparado entre los sistemas fiscales ultraperiféricos. Atendiendo a la finalidad de cada medida, sería conveniente hacer un examen que diferenciara, principalmente, según la finalidad de la ayuda, categorizando entre ayudas de inversión y ayudas de funcionamiento. Sin embargo, la situación actual es una situación transitoria. La política regional ha apenas comenzado un nuevo período y la mayoría de ayudas que estaban en vigor hace un año concluían su período de autorización en diciembre de 2006. Aunque la renovación de las ayudas, por lo que respecta a las RUP, es casi segura; algunas de las medidas fiscales están pendientes de una nueva autorización.

Esta situación motiva un cambio de planteamiento estructural. En principio, se mantendrá la diferencia entre ayudas de inversión y ayudas de funcionamiento. Sin embargo, habrá que diferir entre las ayudas declaradas compatibles para 2007 y aquellas que fueron autorizadas hasta 2006. Estas últimas son de interés para el estudio por las posibilidades de que se mantenga un conjunto de ayudas similar, como así ha demostrado la renovación del REF. Cuando no se realice esta división, debe entenderse que el régimen se encuentra vigente.

2. Ayudas al funcionamiento.-

Las ayudas al funcionamiento son aquellas ayudas regionales que tienen como finalidad compensar los costes habituales de las empresas. Estas ayudas deben ser limitadas y decrecientes en el tiempo, salvo para unos casos muy

c) Que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración.

2. No resultarán aplicables las exenciones previstas en los artículos 25, 46, 47 y 50 a las operaciones que hayan determinado la percepción de ayudas de reestructuración en las circunstancias previstas en las letras a) a c) del apartado anterior”.

determinados. Uno de estos supuestos es el de las ayudas concedidas para el desarrollo regional ultraperiférico, en atención a los sobrecostes inevitables que experimentan las empresas situadas en estas zonas.

2.1. Ayudas de funcionamiento en regímenes especiales.-

En este apartado se tratarán ciertos regímenes que se caracterizan por un tratamiento global de beneficios fiscales, de manera que las medidas adoptadas no se limitan a un solo tributo, sino que combinan varios beneficios fiscales para el cumplimiento de los fines, determinando un *status* especial cuando se cumplen los requisitos para ello.

De entre estos regímenes destacan los que constituyen una zona franca de nueva generación, esto es, un área geográfica que no se limita a la exención aduanera para facilitar intercambios entre Estados, sino que, dirigida al desarrollo de la región, persigue la atracción de inversiones, sin discriminar por razón de la procedencia⁸⁷.

A) Ayudas vigentes en 2007.-

El EBF instituye el régimen fiscal de dos zonas francas, una en cada región autónoma, con un régimen fiscal general similar⁸⁸. Se trata de la Zona Franca de Madeira (ZFM) y de la Zona Franca de la Ilha de Santa Maria (ZFISM), situada en Azores. Estas zonas comparten el régimen jurídico fiscal establecido en los artículos 33 y 34 EBF.

Por lo que respecta al régimen fiscal, lo primero que se ha de señalar es que la operatividad con los beneficios del régimen depende de la concesión de licencia por la sociedad concesionaria respectiva. Las sociedades concesionarias tienen cierta discrecionalidad para el otorgamiento de la licencia y disfrutan de exención por el *Imposto de selo* en sus actos.

⁸⁷ Estas zonas francas se constituyen como zona franca de excepción, zona económica o zona especial. Sobre su naturaleza y las diversas modalidades, *vid.* INGROSSO, M. y otros; *Le Zone Franche*, edit. por la Camera di Commercio, industria artigianato e agricoltura di Napoli, Nápoles, 2004, págs. 23 y ss.

⁸⁸ Creadas por el Decreto-Lei n 599/80, de 11 de octubre.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

El beneficio fiscal principal de las zonas francas se refiere a los impuestos sobre la renta. Este beneficio, aplicable hasta el 31 de diciembre de 2011, se difiere según el momento en que fue otorgada la licencia, exclusivamente para la Zona Franca de Madeira⁸⁹. Esta situación se debe a la revisión del régimen efectuada en 2002 con relación a las nuevas directrices de política regional. Se optó por mantener los beneficios reconocidos hasta la fecha de 2011 a las empresas que habían obtenido la licencia con anterioridad a la reforma. De esta forma, las entidades licenciadas antes de 2003 se adscriben al régimen anterior (art. 33 EBF). En cambio, las entidades licenciadas entre 2003 y 2006 se acogen al régimen del art. 34 EBF. Como se observa, no está previsto régimen alguno para las entidades licenciadas a partir de 2007, en atención a la nueva etapa comunitaria de política regional. Se espera, no obstante, que el régimen se prorrogue.

El régimen para las entidades licenciadas con anterioridad a 2003 (en todo caso, para la Zona Franca de la isla de Santa María) consiste en una exención total, en función de su fuente de obtención y de la concesión de la correspondiente licencia. Esta exención puede afectar a las entidades directamente licenciadas o a entidades no licenciadas, pero que están relacionadas con entidades licenciadas.

Las entidades licenciadas exentas se recogen en el art. 33.1. La exención se refiere sólo a los rendimientos relacionados con las actividades referidas en los requisitos de disfrute. Se eximen, en primer lugar, las entidades instaladas en las zonas que ejerzan actividad industrial, incluyendo las entidades que realicen transporte marítimo exclusivamente entre las zonas o entre estas y puertos internacionales. También se exime a entidades que prestan servicios a las entidades anteriores: así, las entidades financieras bajo determinados requisitos⁹⁰; entidades de seguro, excluidas las de seguro de vida, que operen exclusivamente con riesgos situados en las zonas francas o en el extranjero; entidades de gestión de fondos de inversión bajo requisitos referidos a la

⁸⁹ Ha de entenderse que se refiere al momento de otorgamiento de la licencia y no de comunicación del acto.

⁹⁰ El fin de los requisitos es evitar que las entidades financieras sirvan de medio para localizar en la zona franca rendimientos producidos fuera de ella. Esta cuestión puede resultar discriminatoria, si se admite como discriminación inversa, ya que nada obsta cuando se trata de realizar operaciones con entidades no residentes.

internacionalidad tanto del objeto del fondo como del participante⁹¹; sociedades gestoras de participaciones sociales por participaciones que tengan en sociedades no residentes (sólo comunitarias) o en las zonas francas. Finalmente, la exención se extiende a cualquier entidad licenciada, salvo las residentes o con establecimiento permanentes en Portugal (excluyendo las situadas en zonas francas), que realicen operaciones anteriores que dan derecho a exención.

La exención se extiende a las entidades que participan del capital social de las entidades licenciadas. En coherencia con la aplicación de la exención sólo a determinados rendimientos, queda exento el beneficio distribuido en la proporción de rendimientos exentos dentro del beneficio total de la sociedad distribidora de beneficios; así como intereses y demás rendimientos que se deriven del no levantamiento de los beneficios. Esta exención se aplica siempre a entidades no residentes y sólo se aplica a entidades portuguesas en el caso de que participen del capital de entidades industriales, incluidas las navieras.

Además, se recoge una serie de rendimientos considerados exentos. Así, los intereses de préstamos concedidos por entidades licenciadas, rendimientos por cesión temporal de valores intangibles (*know-how*); rendimientos de entidades financieras por financiación del pasivo; rendimientos de *trust*.

Además, como apoyo a lo anterior, se exime el ISe para las entidades licenciadas y del IMI. La importación o la transferencia de bienes en relación con las zonas francas quedan exentos de IVA, siempre que no sea el destino final de tales bienes.

Las entidades licenciadas en la ZFM desde 2003 hasta 2006⁹² aplican, en principio, el régimen anterior. Ahora bien, se introducen especialidades. No gozan de una exención absoluta en la imposición sobre la renta, sino que se les aplica un tipo especial que, en el período actual y definitivo hasta 2011, es del 3%. Además, se incluye el requisito de inversión mínima de 75.000 € que

⁹¹ Se admite que estos fondos se constituyan, hasta un 10%, por depósitos bancarios, certificados de depósitos o valores de mercados interbancarios.

⁹² Este nuevo régimen se aprobó por la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002, en el procedimiento sobre ayudas de Estado N 222/A/2002-Portugal, Régimen de ayudas de la Zona Franca de Madeira para los períodos de 2003-2006. Portugal se comprometió en el procedimiento a un informe anual a la Comisión.

produzca puestos de trabajo⁹³, requisito que se excluye cuando se crean 6 o más puestos de trabajo. El beneficio se limita a un máximo en función de puestos de trabajo creados.

Como complemento a la eliminación de la exención, se recoge una deducción del 50% de la cuota para las entidades industriales que contribuyan a la modernización de la economía regional, a través de innovación tecnológica; a la diversificación económica regional; a la localización en la región⁹⁴ de recursos humanos técnico-científicos; a la mejora de las condiciones ambientales o a la creación de un mínimo de 15 puestos de trabajo a mantener durante cinco años.

Este régimen se aplica exclusivamente al IRPC, por lo que ha de entenderse, del tenor de los artículos 33 a 35 EBF, que se mantiene el régimen de exención total en IRS, ya que el régimen anterior a 2003 se aplica subsidiariamente al nuevo sistema⁹⁵.

Se trata en todo caso de ayudas al funcionamiento, ya que, aunque tengan por finalidad incentivar inversiones, las ayudas no se conceden tomando como base las inversiones realizadas, por más que la cuantía de inversión pueda servir como límite del beneficio.

La ZFM cubre cuatro tipos de actividad: Zona Franca Industrial (ITFZ – International Free Trade Zone), Centro de Servicios Financieros (IBIC- Madeira's International Business Centre), Registro Internacional de Navíos de Madeira (MAR) y Centro de Servicios internacional (IBC). El beneficio previsto

⁹³ No es claro lo que debe entenderse por puesto de trabajo. BRÁS, DEWERBE y BORGES se muestran partidarios de incluir contratados a tiempo parcial y directivos remunerados. BRÁS, F., DEWERBE, P. y BORGES, R.; «The Madeira Free Zone and its standpoint within the European Union», en *EC Tax Review*, nº3, 2004, pág. 128. Por la finalidad de desarrollo regional, no parece proporcionado equiparar un contratado a tiempo parcial como un contratado a tiempo completo, pues se desvela una aptitud menor de la inversión. Debería, pues, considerarse como fracción, en atención al porcentaje que supone el tiempo contratado con respecto a lo que se considere la jornada completa.

⁹⁴ Se excede, pues, el límite geográfico de la zona franca.

⁹⁵ Art. 34.9 EBF, relativo al régimen posterior a 2003: “Las restantes situaciones no referidas en los números anteriores son aplicables, en los términos de la legislación respectiva y relativamente a las actividades industriales, comerciales, de transporte marítimo y de otros servicios no excluidos del presente régimen, los demás beneficios fisales y condicionamientos actualmente vigentes en la Zona franca de Maderia”.

para las cuatro áreas es el mismo, pero se diversifican los requisitos para la participación y se incluyen algunas especialidades.

La ITFZ es una zona franca industrial clásica, gestionada por una sociedad concesionaria del servicios, la *Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, S.A.* (SDM), que concede las licencias de actuación, en conjunto con las autoridades locales. Su régimen especial consiste en la exención de aranceles aduaneros a la importación de materias primas y componentes. Los productos se gravan a la salida de la zona franca, gravándose por el valor de los bienes en la entrada y excluyendo de tal gravamen el valor que se haya añadido por las operaciones efectuadas en la zona. En consecuencia, los bienes producidos en la zona quedan exentos de aranceles cuando se destinen a territorio comunitario. Con ello se plasma que se trata de un territorio comunitario más, a pesar de su régimen especial.

El MAR es un registro naviero que implica el pabellón portugués, configurándose como un segundo registro nacional⁹⁶. Pueden ser objeto de registro tanto las naves como las plataformas oceánicas. No se prevé la inscripción de entidades navieras, aunque se conecta con la posibilidad que tienen estas de incorporarse al régimen del IBC, quedando no sujeta la renta producida en las naves inscritas en el registro por operaciones en aguas internacionales, eximiéndose los beneficios no distribuidos. Quedan exentas las transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* de naves o capital societario. Se exime también la renta salarial de los trabajadores cuando se opera en aguas internacionales.

El IBIC permite la incorporación a la zona de sociedades de servicio internacionales⁹⁷. La licencia se obtiene de la SDM, siendo condición la prueba del cumplimiento de los requisitos. Sus particularidades son la exención total de las *holding* en el IRPC por los rendimientos derivados de los dividendos recibidos, así como de los intereses por préstamos a entidades licenciadas. Sin

⁹⁶ De hecho, la finalidad del registro es evitar la huida de barcos del registro nacional para pasar a bandera negra o pabellón de conveniencia. Vid. INGROSSO, M.; *Le Zone Franche, op. cit.*, pág. 252.

⁹⁷ Su carácter internacional se refleja en hechos tales como la adopción del instituto del *trust*. Vid. INGROSSO, M.; *Le Zone Franche, op. cit.*, pág. 254. En el mismo sentido, DE PITTA E CUNHA, P.; «A alteração recente do regime de benefícios fiscais das sucursais financeiras na Zona Franca da Madeira», en *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 391, julho-setembro de 1998.

embargo, estos rendimientos sólo quedan exentos si proceden de otras entidades del IBIC o fuera del territorio portugués.

El Centro de Servicios internacional (IBC) permite la instauración de sucursales de las entidades financieras en la zona, aplicándose las mismas exenciones que con respecto al IBIC.

Debe hacerse una observación sobre un principio general del régimen de estas zonas francas. Aunque no es declarado como tal, se encuentra presente en todas las disposiciones la voluntad de excluir de los beneficios fiscales a las entidades residentes portuguesas, fuera del ámbito de la zona franca, y a los establecimientos permanentes de entidades no residentes⁹⁸. El motivo de esta exclusión es dar una "visión intercomunicante" a las zonas francas, en especial a los centros financieros⁹⁹. Sin embargo, la propia Comisión observa que "las autoridades portuguesas garantizan que los beneficios en causa sean concedidos en las mismas condiciones a entidades residentes y no residentes"¹⁰⁰. La Comisión piensa sólo en la discriminación a no residentes, pero no se pronuncia sobre la discriminación a residentes, conformándose con lo primero.

Finalmente, la Comisión señala la falta de parámetros para juzgar eficazmente la proporcionalidad de las ayudas, reconociendo sólo cierta proporcionalidad en el fin de contribuir al desarrollo regional. En consecuencia, condiciona el régimen al estudio de los sucesivos informes anuales realizados por Portugal.

El régimen de Canarias ha optado por no establecer ayudas generales de funcionamiento, sino que ha instaurado dos regímenes singulares, en atención a una finalidad distinta. De un lado, la Zona Especial Canaria presenta un régimen jurídico dirigido a la reestructuración económica de la isla, mediante la

⁹⁸ Con ese sentido, se modificó el régimen de las zonas francas por el Decreto-Lei nº 84/93, de 18 marzo 1993.

⁹⁹ DE PITTA E CUNHA, P.: *op. cit.*, pág. 17. El autor critica esta posición limitativa, pues perjudica la posición de la ZFM con respecto a otras plazas internacionales, en las que sí pueden operar los residentes portugueses.

¹⁰⁰ Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002, en el procedimiento sobre ayudas de Estado N 222/A/2002-Portugal, Régimen de ayudas de la Zona Franca de Madeira para los períodos de 2003-2006. Portugal se comprometió en el procedimiento a un informe anual a la Comisión.

concentración en determinados espacios geográficos de las empresas. De otro lado, el Registro de Buques y entidades navieras se dirige a abaratar los costes de transporte, inescindibles del tráfico empresarial archipelágico¹⁰¹. A diferencia de la ZFM, el registro de buques no forma parte de la zona especial.

La ZEC es un zona geográfica que presenta un régimen tributario especial dentro del REF canario, destinado a una serie de empresas determinadas y consistente en ventajas fiscales. Esto determina su naturaleza como ayuda de Estado. Sin embargo, como ayuda de tipo regional destinada a las regiones ultraperiféricas, ha sido considerado compatible con el ordenamiento comunitario a través de sucesivas decisiones de la Comisión que han aprobado las distintas modificaciones, debido a la aprobación temporal que contiene cada decisión de la Comisión. La última de ellas es la Decisión de 20 de diciembre de 2006, que aprueba el régimen de la ZEC para el período 2007-2013.

Su regulación española se encuentra en el Título V (arts. 28- la Ley 19/1994, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias. La última modificación se produjo por Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre de 2006, para adaptar, con carácter urgente, la decisión de la Comisión, ya que según la ley anterior, se podía otorgar el estatuto de sociedad ZEC hasta el 31 de diciembre de 2006, si bien es cierto que la sociedad con este *status* tenía previsto gozar de los beneficios fiscales hasta 2008.

Vuelven a aparecer los problemas derivados de la temporalidad con que están pensados los sistemas fiscales ultraperiféricos¹⁰². Si bien, en esta ocasión

¹⁰¹ Además, aunque de una entidad menor, la Disposición adicional 7ª de la Ley 19/1994 prevé un régimen especial para las Comunidades de aguas y heredamientos de Canarias, quedando exenta en el Impuesto de Sociedades, además de en todos los impuestos que puedan gravar las transmisiones inter vivos y mortis causa.

¹⁰² Estos problemas obligan, además, a recurrir al decreto-ley, en base a la urgente necesidad que requiere adaptar la normativa estatal a la declaración comunitaria de la compatibilidad. Dos problemas aparecen con ello: en primer lugar, hay un consenso doctrinal en que el decreto-ley no puede regular los aspectos reservados a la ley en materia tributaria; en segundo lugar, se puede obviar la Disposición Adicional Tercera de la Constitución, al no consultarse previamente al parlamento canario. Sobre la primera cuestión, puede verse MARTÍN QUERALT, J. y otros; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ed. Tecnos, Madrid, 2006, págs. 138 y ss.; Por lo que respecta a la segunda cuestión, PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.; «El Decreto-Ley en materia tributaria: su aplicación en la configuración de la Zona Especial Canaria»; en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre 2001, págs. 121 y ss. El autor defiende que el dictamen previo es incompatible con la urgente necesidad del Decreto-ley, por lo que no es preceptivo en este caso. OROZCO MUÑOZ, por

se ha dado respuesta a tiempo para evitar indeseables períodos de no aplicación; surge el problema de determinar si las sociedades ZEC anteriores a 2007 aplican el nuevo régimen o mantienen, hasta 2008, el régimen anterior. Especialmente singular es la situación del régimen especial de las entidades financieras. Estas entidades tenían limitada la posibilidad de aplicar beneficios como entidad ZEC. Con el nuevo régimen, esta posibilidad queda totalmente excluida. La cuestión ahora discutible es si pueden seguir manteniendo este beneficio hasta 2008. La respuesta es afirmativa, pues, aunque la disposición derogatoria única del Real Decreto-Ley 12/2006¹⁰³ se limita a derogar el Capítulo IV de la Ley 19/1994, la disposición transitoria tercera establece que las entidades que hubieran obtenido autorización con anterioridad a 2007 aplicarán, hasta el 31 de diciembre de 2008¹⁰⁴, la normativa anterior.

El nuevo régimen de la ZEC tiene efectos hasta el 31 de diciembre de 2019, si bien la autorización para nuevas sociedades ZEC se limita hasta el fin de 2013. Dos son los condicionamientos que impone las potestades de la Comisión a esta temporalidad. De un lado, la ley recoge la posibilidad de que la Comisión prorrogue el régimen más allá de lo establecido. Aunque no tiene efectos jurídicos, esta mención es importante para que el posible inversor conozca la más que segura prórroga del régimen, si se atiende a la historia del sistema fiscal ultraperiférico. De otro lado, se recoge la vinculación del mantenimiento de la ZEC a que las revisiones de la Comisión no dicten la necesidad de reforma; si han cambiado las situaciones fácticas que provocaron la aprobación de la ZEC.

su parte, entiende que el dictamen previo del parlamento si es compatible con la urgente necesidad del decreto-ley. Así, OROZCO MÚÑOZ, M.; *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 334. Puede considerarse que la argumentación de PASCUAL GONZÁLEZ es correcta. La urgencia del decreto-ley impide obtener el dictamen parlamentario. De lo contrario, no tiene sentido el decreto-ley, porque igualmente, en el tiempo necesario para el dictamen parlamentario canario, puede obtenerse la ley estatal. Sin embargo, no pueden aceptarse las consecuencias que obtiene. La Disposición Adicional Tercera exige el dictamen previo como una garantía institucional. En conclusión, si el dictamen no puede obtenerse con el decreto-ley, no ha de excluirse el dictamen previo, sino el decreto-ley en todo caso para la normación sobre el REF, incluso en aquellos aspectos que no entren en la reserva de ley tributaria.

¹⁰³ Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio.

¹⁰⁴ Pese a la validez transitoria del régimen anterior, se ha optado en este trabajo por no recoger esa regulación, ya que las diferencias, salvo en las entidades de financiación, no son sustanciales y sólo contravendrían la claridad expositiva.

En cuanto a la finalidad de la ZEC, se define como la promoción del desarrollo económico y social canario, así como la diversificación de la estructura productiva. Ambos fines se insertan perfectamente en el marco del art. 299.2 TCE, por las razones que se han apuntado en este trabajo.

La ZEC está ordenada por el principio de estanqueidad. La evolución de la inserción del sistema ZEC en el marco comunitario ha derivado en que sólo sea admisible la estanqueidad geográfica, vinculada a los fines de esta medida. En efecto, el principio de estanqueidad geográfica motiva que las actividades desarrolladas por entidades ZEC tienen que haberse efectuado en el ámbito geográfico de ésta para beneficiarse de las ventajas fiscales. La estanqueidad subjetiva, reconocida en un primer momento de la ZEC como exclusión absoluta de participación de entidades foráneas, ha sido eliminada, en coherencia con lo apuntado *supra* en torno a la desproporcionalidad de ese principio. En la actualidad, el principio de estanqueidad diseña los requisitos para ser considerada entidad ZEC, pero no obsta a que los beneficios fiscales se extrapolen a sociedades vinculadas o a socios.

El ámbito geográfico de la ZEC coincide con el territorio de las Islas Canarias, lo que es lógico con los fines de desarrollo regional. Ahora bien, se produce una excepción, pues determinadas actividades sólo podrán realizarse, en régimen ZEC, en zonas concretas situadas en el territorio canario. En concreto, las empresas que se dediquen a la producción, transformación o comercialización de mercancías se localizarán en áreas distribuidas entre las islas¹⁰⁵. El objetivo de esta limitación debe entenderse como la creación de estructuras productivas concentradas en espacios determinados y repartidas por el conjunto insular.

¹⁰⁵ El art. 30 de la Ley 19/1994 define el ámbito geográfico de aplicación:

“El ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria se extenderá a todo el territorio de las islas Canarias, salvo en el caso de empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías cuando éstas se produzcan, transformen o manipulen en la Zona Especial Canaria o se entreguen desde ésta, que quedarán localizadas en las áreas que, dentro de dicho territorio, se determinen por el Gobierno de la Nación, a propuesta del Gobierno de Canarias.

La distribución insular de dichas áreas y su superficie máxima serán las siguientes:

- a) En las islas de Gran Canaria y Tenerife, un máximo de cinco zonas limitadas, cuya superficie total no podrá exceder de 150 hectáreas en cada una de las citadas islas.
- b) En la isla de La Palma, dos zonas limitadas, cuya superficie total no podrá exceder de 50 hectáreas.
- c) En las islas de Fuerteventura, La Gomera, El Hierro y Lanzarote, una zona limitada por cada isla, cuya superficie unitaria no podrá exceder de 25 hectáreas”.

La aplicación del régimen requiere la obtención de la consideración como entidad de la ZEC. Esto es, los beneficios de la ZEC están limitados a ciertas entidades a las que el Consorcio de la ZEC ha concedido licencia para actuar. Aunque el Consorcio tiene la discrecionalidad¹⁰⁶ de otorgar o no la licencia, la Ley recoge unos requisitos mínimos. Estos requisitos son.-

a) Ser persona jurídica¹⁰⁷.- La personalidad jurídica a entidades, según el derecho español, se concede sólo a las Sociedades, sean anónimas o de responsabilidad limitada.

b) Tener el domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC¹⁰⁸. Este requisito, en conjunción con el anterior, elimina la posibilidad de establecerse mediante establecimientos permanentes, lo que debe reputarse contrario al ordenamiento comunitario. El establecimiento permanente es apto para el cumplimiento de los fines de la ZEC y permite la participación foránea sin necesidad de constitución de una nueva sociedad¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Esta discrecionalidad no puede entenderse de modo absoluto en un Estado de Derecho. En todo caso, como organismo que ejerce función pública, debe motivar sus decisiones.

¹⁰⁷ El tenor del artículo 31 presenta dudas de interpretación. En efecto, podría interpretarse que las limitaciones señaladas sólo se refieren a la inclusión de personas jurídicas, pero que las personas físicas pueden integrarse sin problemas en la ZEC. Así lo entendió NÚÑEZ PÉREZ en NÚÑEZ PÉREZ, G.G; *Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)*, Serie de Estudios Regionales. canarias. Servicios de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, Madrid, 1997, en atención a que el artículo 55 mencionaba expresamente a las personas físicas. Con PASCUAL GONZALEZ, se puede afirmar que el art. 55 se refería a las actividades de una entidad de seguros efectuada por personas físicas. PASCUAL GONZÁLEZ, M. M; En todo caso, se trata de un precepto derogado y la Ley se refiere en todo momento a “entidades ZEC”. Además, no tiene sentido la limitación a las personas jurídicas y no a las personas físicas. La interpretación teleológica podría llevar a considerar lo contrario, ya que los fines del régimen ZEC pueden cumplirse por personas físicas y jurídicas. Sin embargo, el régimen se estableció por la ley española y los criterios interpretativos del Código Civil llevan a considerar la limitación a las personas jurídicas. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ señala la posibilidad de que con este sistema se vulnere el principio de libertad de empresa del art. 38 de la Constitución española. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.; «Presupuestos de la aplicación del régimen ZEC. Consecuencias de su incumplimiento», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre 2001, pág. 54.

¹⁰⁸ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ considera que para las entidades dedicadas a las operaciones de producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías, su domicilio social y sede efectiva deben limitarse a las áreas previstas en el art. 30 de la ley 19/1994. Esta interpretación, aunque limitativa, parece la más acorde con el espíritu de la ley, que impide la actuación mediante establecimientos permanentes y requiere la presencia de la sociedad en la zona especial. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.; «Presupuestos de la aplicación del régimen ZEC...», *op. cit.*, pág.55.

¹⁰⁹ Del mismo parecer crítico se muestra PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003, págs.

De hecho, la Decisión de la Comisión que aprobó la ZEC recogía que “los beneficiarios serán personas jurídicas de nueva creación y nuevos establecimientos permanentes de personas físicas o jurídicas tanto residentes como no residentes en territorio español”¹¹⁰.

c) Tener por objeto social la realización de ciertas actividades económicas, recogidas en el Anexo del Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio¹¹¹. Se admiten actividades complementarias o accesorias a las definidas en el anexo, incluido mediante sucursales en el resto del territorio nacional, aunque sin resultar aplicables ahí los beneficios de la ZEC¹¹². Esto último hace determinar a la doctrina que se trata de un sistema que se dirige a las fuentes

334-335. Así también, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, quien se refiere al texto de la Decisión de la Comisión que aprobó el régimen de la ZEC, determinando que la Comisión parte de la base que los beneficiarios serán tanto sociedades de nueva creación como establecimientos permanentes. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.; «Presupuestos de la aplicación del régimen ZEC...», *op. cit.*, pág.54.

¹¹⁰ Decisión de la Comisión, de 4 de febrero de 2000, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº N798/98 –Islas Canarias, España, SG (2000) D/101214.

¹¹¹ Este anexo ha sido modificado por el Real Decreto-ley de 2006, de forma que, en la actualidad, contiene las siguientes actividades: “Actividades de producción, transformación, manipulación y distribución al por mayor de mercancías: Pesca. NACE B.; Industria de la alimentación, bebidas y tabaco. NACE DA; Industria de la confección y de la peletería. NACE 17.4, 17.5, 17.6, 17 y 18; Industria del cuero y calzado. NACE DC; Industria del papel, edición, artes gráficas y reproducción de soportes grabados, incluidas en la subsección DE de la NACE; Industria química. NACE 24; Prefabricados para la construcción. NACE 45.25, 45.3, 45.4, 20.2, 20.3, 25.2, 26.1, 26.2, 26.3, 26.4, 26.7, 24.3, 28.1, 28.2, 28.12, 28.63, 28.7 y 36.1; Industria de la construcción de maquinaria y equipo mecánico. NACE 29; Industria de material y equipo eléctrico, electrónico y óptico. NACE DL; Mantenimiento aeronáutico. NACE 35.30; Fabricación de muebles; otras industrias manufactureras. NACE 36; Industria del reciclaje. NACE 37; Comercio al por mayor e intermediarios del comercio, incluidas en las divisiones 50 y 51 de la NACE; Generación de energías renovables. NACE 40.10; Actividades de servicios: Transportes y actividades anexas, incluidas en la sección I de la NACE; Mantenimiento y reparación de motores de vehículos aeronáuticos. NACE 50.2; Actividades informáticas. NACE 72; Servicios relacionados con la explotación de recursos naturales y eliminación de residuos. NACE n.c.; Servicios relacionados con la investigación y el desarrollo. NACE 73; Otras actividades empresariales. NACE 74; Servicios de formación especializada y postgrado. NACE 80.3 y 80.4; Producción cinematográfica y de vídeo. NACE 92.11.; Producción de programas de radio y televisión, con exclusión de la difusión posterior de dichos programas, incluidas en la clase 92.20 de la NACE. Los centros de coordinación y servicios intragrupo se encuentran excluidos de las actividades de servicios comprendidas en el grupo 74.15 de la NACE (“Otras actividades empresariales”).”

¹¹² Esta limitación debe reputarse contraria al ordenamiento comunitario, porque impide participar de los beneficios como ZEC de entidades que cumplen todos los requisitos y contribuyen al desarrollo archipiélagico pero, en cambio, tienen una sucursal en un Estado miembro, para la realización de una actividad a la que, en cualquier caso, no resultaría aplicable el régimen fiscal de las entidades ZEC. Así lo apunta también HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., «Presupuestos de la aplicación del régimen ZEC...», *op. cit.*, pág. 57.

de renta y no a las entidades¹¹³, lo que es perfectamente coherente con la finalidad de las ayudas.

d) Realización de inversiones¹¹⁴. Se requiere la adquisición de activos fijos materiales o inmateriales, situados o recibidos en la zona. Estas inversiones deben realizarse durante los dos primeros años de la ZEC¹¹⁵ y deben ser necesarios para el desarrollo de las actividades. Las inversiones deben tener un importe mínimo, diferenciado según isla, con lo que se contribuye a la diversificación estructural económica. Quedan excluidos los activos fijos que se adquieran por operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Para que las inversiones cumplan los objetivos que llevan la baja tributación, se requiere que los activos se mantengan en la entidad durante el tiempo de disfrute del régimen, salvo que el importe de la transmisión se utilice en la adquisición de nuevos elementos que cumplan los requisitos. No cabe, no obstante, aplicar el régimen a dos entidades por los mismos activos; ya que no se produciría un incremento de la capacidad productiva archipelágica.

e) Creación de puestos de trabajo. En este apartado aparece un fin específico, la creación de empleo. En un plazo de seis meses, se requiere el aumento de la plantilla en número determinado según cada isla, debiendo mantener el número alcanzado como media de plantilla durante el período de disfrute del régimen. Si se crean más puestos de trabajo de los previstos en éste apartado, no se necesita cumplir el requisito de la inversión. Esta

¹¹³ SERRANO ANTÓN, F.; en FALCÓN Y TELLA, R.; Medidas fiscales para 1997, edit. Civitas, 1997, pág. 530.

¹¹⁴ Este requisito hace dudar sobre si se trata de ayudas de inversión. La comisión, como se verá posteriormente, las considera ayudas de funcionamiento. Rechaza la posibilidad de considerarlas ayudas de inversión ya que la inversión no es la base imponible del beneficio fiscal concedido. Decisión de la Comisión de 4 de febrero de 2000, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº N798/98 –Islas Canarias, España, SG (2000) D/101214, por la que se autorizó el establecimiento de la ZEC.

¹¹⁵ La ley no dice cuándo ha de entenderse que comienza el plazo. Es una cuestión que no afecta al régimen de ayudas de Estado, por lo que la interpretación debe referirse exclusivamente al ordenamiento nacional. En este sentido, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ entiende que el plazo debe contarse desde el día siguiente a la notificación a la entidad de la aceptación de su condición como entidad ZEC. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.; «Presupuestos de la aplicación del régimen ZEC...», *op. cit.*, pág. 57.

excepción es lógica, ya que la creación de empleo manifiesta el provecho de los recursos, con independencia de su número¹¹⁶.

f) Presentar memoria descriptiva del proyecto. Debe demostrarse la solvencia, viabilidad, competitividad internacional y contribución al desarrollo económico y social del archipiélago. La variación del proyecto requerirá autorización previa del Consejo rector del Consorcio, con lo cual se convierte en vigía del cumplimiento del proyecto¹¹⁷.

La licencia para actuación en la ZEC la concede el Consorcio de la ZEC. Se trata de un organismo público con personalidad jurídica y patrimonio propio. Se rige, por tanto, por las disposiciones de derecho público, salvo para las relaciones patrimoniales y contratos de promoción en el extranjero. Sus resoluciones son recurribles, por tanto, según el procedimiento administrativo. En el caso de resoluciones sobre interpretación de la materia tributaria, cabe el recurso económico-administrativo.

El Consorcio controla el listado de entidades autorizadas a través de su inscripción en el *Registro Oficial de la Entidades de la Zona Especial Canaria* (ROEZEC). Tiene la consideración de carácter de registro público administrativo.

El régimen especial de la ZEC se contiene en el Capítulo III del Título V de la Ley 19/1994. Como quiera que afecta a diversos impuestos, conviene un estudio separado de las medidas específicas según cada impuesto.

¹¹⁶ Siguiendo a CALATAYUD PRATS, este requisito puede ilustrar sobre las novedades interpretativas que presenta el ordenamiento comunitario. Cabe discutir si con “puestos de trabajo” se entiende “contratos de trabajo por cuenta ajena” o cabe también otras posibilidades, como la de autónomos en régimen de exclusividad. La finalidad de la medida es la creación de empleo. Por tanto, debe interpretarse la medida dentro de las líneas comunitarias sobre creación de empleo. A este fin, debe recurrirse a la “Estrategia Europea de Empleo”. Esta incluye, entre sus pilares, el desarrollo del espíritu empresarial a través del autoempleo. Además, con independencia de lo anterior, la creación de empleo mediante contratación de autónomos que efectivamente produzca la ocupación de personas desempleadas cumple los fines bajo los cuales se aprueba la ayuda. En consecuencia, no recoger esta posibilidad implica deslegitimar la idea, ya que produce una ventaja sólo para algunas empresas de todas las que pueden contribuir al fin. Además, desde el punto de vista interno, se conculcaría el principio de igualdad, ya que la justificación de la discriminación, esto es, el fin de creación de empleo, no se da si se discrimina a empresas que contratan a autoempleados. CALATAYUD PRATS, I.; «Las entidades ZEC y la creación de empleo», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, diciembre de 2006, págs. 29-33.

¹¹⁷ Art. 37 de la Ley 19/1994.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

En el impuesto sobre sociedades se preve un tipo de gravamen especial para estas entidades, establecido en el 4%. Este tipo debe aplicarse sólo a la base imponible relativa a las operaciones efectuadas, material y efectivamente, en el ámbito geográfico de la ZEC. Para su aplicación, debe calcularse el porcentaje considerado realizado en la ZEC con respecto al total de la base imponible¹¹⁸. Ahora bien, la base que se determine de esta forma como producido en los términos de la ZEC tiene un límite máximo, establecido en función del número de puestos de trabajo creados, así como del tipo de actividad desarrollada.

Este límite impide que parte de la base efectuada en la ZEC se beneficie de su sistema, aplicándose en ella el tipo general. PASCUAL GONZÁLEZ critica que limite el atractivo de este régimen¹¹⁹. Sin embargo, tiene la utilidad de

¹¹⁸ El artículo 54 de la Ley 19/1994 establece que deben considerarse como operaciones realizadas en la ZEC las siguientes:

“a) Las transmisiones de bienes muebles corporales efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

Se considerarán efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria las transmisiones de bienes corporales cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho ámbito o se inicie desde él la expedición o transporte necesario para dicha puesta a disposición.

Si los bienes hubieran de ser objeto de instalación o montaje fuera del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, se incluirá el valor de los trabajos de preparación y fabricación que se efectúen en dicho ámbito y el de las prestaciones de servicios que completen la entrega o instalación, siempre que se efectúen con los medios afectos a la entidad de la Zona Especial Canaria radicados o adscritos al ámbito geográfico de la misma.

b) Las transmisiones de bienes inmuebles que formen parte del activo inmovilizado afecto a la actividad, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

c) Las prestaciones de servicios que se efectúen con los medios de la entidad que estén radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria. A estos efectos, tendrán esta consideración las operaciones con bienes y servicios realizadas mediante el uso de tecnologías de la información y las telecomunicaciones, con los medios de la entidad radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria y en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

d) Las operaciones realizadas desde los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria destinadas a sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico, cuando las mismas se hayan utilizado por la sucursal para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros.”

Del importe de esas actividades debe restarse el importe de:

“a) Las operaciones recibidas por los centros de actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito geográfico siempre que las mismas se hayan utilizado por la entidad de la Zona Especial Canaria para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros.

b) Las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos por la entidad de la Zona Especial Canaria procedentes de entidades que no tengan el carácter de entidad de la Zona Especial Canaria como consecuencia de operaciones acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del Impuesto sobre Sociedades”.

¹¹⁹ PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, *op. cit.*, pág. 353.

fomentar puestos de trabajo, aunque, si bien es cierto, no debería existir límite a partir de un número de trabajadores.

En el IRNR, se extiende exenciones previstas para los residentes en Estados miembros a residentes en Estados no miembros. Se refiere, principalmente, a la exención de los dividendos distribuidos por sociedades residentes, con lo que permite la aplicación de los beneficios de la directiva matriz-filial a terceros Estados. Este hecho resulta de gran importancia para las relaciones de Canarias con los países vecinos. Se excluyen de esta exención los supuestos en los que la sociedad matriz, o alguna de las operaciones intermedias, se encuentra en un territorio o país que no realice un intercambio efectivo de información tributaria con el Estado español.

Por lo que respecta al ITPyAJD, se eximen del impuesto, en sus tres modalidades, las operaciones que se entienden necesarias para la actividad. Así, quedan exentas las adquisiciones de bienes y derechos destinadas al desarrollo de la actividad, siempre que se localicen en la zona; las operaciones societarias, a excepción de la disolución¹²⁰; y los actos jurídicos documentados, salvo letras de cambio y las escrituras notariales.

El IGIC también presenta peculiaridades para las entidades ZEC, ya que se exime las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades ZEC¹²¹, sin que se pierda el derecho a la deducción por las cuotas soportadas por una entidad ZEC con motivo de la entrega por una entidad no ZEC. También se eximen las importaciones de bienes realizadas por entidades ZEC.

¹²⁰ Para esta exención, el Estado español se ampara en el art. 9 de la Directiva 69/335, del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, DO L 249, de 3 de octubre de 1969, págs. 25 a 29, tal como se manifiesta en la Decisión de la Comisión en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº N377/2006-España, Régimen Económico y Fiscal de Canarias, artículos 25, 26 y 27 de la ley 19/94, Doc C(2006) 6635 final, de 20 de diciembre de 2006.

¹²¹ Cabe que las entidades ZEC tengan sucursales en el territorio peninsular. Se entiende, entonces, que no habría transmisión al ser una operación interna, por lo cual las sucursales se beneficiarían del régimen especial de ZEC. Así, Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, de 17 de marzo de 1995: «para que exista exportación y por tanto, exención de las contempladas en el artículo 11 de la Ley, debe existir una entrega empresarial de bienes destinados al envío o exportación fuera del ámbito territorial de Canarias. En otras palabras, debe existir una transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales a los que la exportación o envío independientes entre las que se realiza la referida transmisión”.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Se prevé el establecimiento de convenios entre el Consorcio y las entidades locales, para que, a efectos de la tributación municipal, se estime una cifra global de tributación. Estos convenios suponen la contradicción con el principio de indisponibilidad del crédito tributario¹²². Además, dificulta el control de la Comisión de posibles ayudas de Estado, al deber estudiarse cada convenio específico. Nada empece los objetivos del sistema el hecho de que la ley reguladora del REF establezca directamente beneficios fiscales aplicables sobre los tributos locales.

El incumplimiento de los requisitos, en especial, de lo estipulado en el proyecto que motivó la autorización, implicará la pérdida del derecho a los beneficios fiscales. Del tenor de la ley se ha de considerar que la pérdida no es retroactiva, manteniéndose los beneficios fiscales efectivamente hechos valer. Ahora bien, debe entenderse que si el incumplimiento de los requisitos llega al extremo de que no se dan las condiciones según las cuales la Comisión declaró la ayuda compatibles, las ayudas deberán ser devueltas.

Finalmente, se recogen una serie de regímenes especiales dentro de la ZEC. Uno de ellos, el de las entidades de crédito, ha quedado derogado por efecto del Real Decreto-ley 12/2006. La doctrina de la Comisión sobre ayudas de Estado de tipo regional señalaba su contrariedad a las ayudas a las entidades financieras, ya que se tiene el riesgo de su uso sin creación efectiva de riqueza en el archipiélago. Debería considerarse la posibilidad de existencia de entidades de crédito que tuvieran un régimen especial de tributación en el rédito obtenido en operaciones de financiación de las entidades ZEC¹²³.

La ZEC constituye una ayuda de Estado al funcionamiento, al cumplir todos los requisitos exigidos para tal consideración¹²⁴. Ahora bien, la Comisión la ha considerado compatible con el ordenamiento comunitario, en base a las

¹²² Vid. MARTÍN CÁCERES, A. F. y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.; «El régimen fiscal de las Entidades Zec», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre 2001, págs. 116-119.

¹²³ Las empresas dedicadas a la producción, manipulación, transformación o comercialización de mercancías presentan un régimen especial, aún en vigor. Sin embargo, este régimen no presenta particularidades tributarias, limitándose a señalar la ley una preferencia de localización y la posibilidad de acogerse a un régimen de contabilidad abreviado.

¹²⁴ Así, en la Decisión de la Comisión de 4 de febrero de 2000, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº N798/98 –Islas Canarias, España, SG (2000) D/101214, por la que se autorizó el establecimiento de la ZEC. También, la Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2006, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº N376/2006-España, Zona Especial Canaria, C(2006)6632 final.

directrices sobre ayuda regional, a pesar de que esta declaración de compatibilidad ha influido decisivamente sobre la estructura de su régimen.

El Registro Especial de Buques y Entidades Navieras es un registro marítimo adscrito al archipiélago. Su régimen se establece en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. Tiene la consideración de registro público de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Fomento. Para su inscripción, se requiere que las empresas navieras tengan en Canarias su centro de control efectivo o un establecimiento o representación permanente. En cuanto a los requisitos de los buques, estos deberán pertenecer a empresas inscritas o estar arrendados por ellas¹²⁵.

El régimen fiscal especial consiste en la exención en ITPyAJD de los actos y contratos realizados, la exención en IRPF e IRNR del 50% de la renta de los tripulantes, obtenida por la navegación en esos buques¹²⁶; la exención en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte por la primera matriculación del buque; y la bonificación del 90% de la cuota en el ISoc.

Debe considerarse como una ayuda al funcionamiento, al disminuir los costes normales de funcionamiento de la entidad o buque. En consecuencia, este régimen no es compatible con el régimen de entidades ZEC, que aplicarán su régimen específico y no la bonificación en cuota del REBEN. Ambas son ayudas al funcionamiento y su acumulación pone en riesgo los límites establecidos por la Comisión. Por contra, será compatible con la RIC, ya que tienen finalidades distintas, al ser esta última una ayuda a la inversión.

2.2. Ayudas de funcionamiento en el marco de la imposición societaria.-

La disminución del gravamen global a la imposición societaria es un tipo de ayuda al que los Estados han recurrido como medio de compensación de

¹²⁵ Además, deberán ser aptos para la navegación con propósito mercantil (excepto la pesca), tener un tamaño mínimo de 100 GT y justificar el cumplimiento de las normas de seguridad establecidas por la legislación española y convenios suscritos por España.

¹²⁶ Esta bonificación no es trasladable a la entidad naviera. Así, sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 1998. Esta sentencia anula los acuerdos de reducción de salario por minoración del coste de los fletes.

costes ultraperiféricos, a la vez que afianzan la atractividad de la inversión en estas regiones.-

A) Ayudas vigentes en 2007.-

Francia ha establecido una exención correspondiente a un tercio de los beneficios obtenidos por establecimientos en los DOM, localizando la ventaja directamente en el desarrollo de actividad de la región, con independencia de la procedencia del titular del establecimiento. Se aplica a toda actividad agrícol, comercial, artesanal e industrial, a excepción de determinadas actividades¹²⁷. Su aplicabilidad se mantiene para los ejercicios que se cierren antes de 2018.

La ayuda no es acumulable con ayudas a la inversión, ya que se excluye de este régimen los beneficios producidos por establecimientos objeto de inversión beneficiada.

Esta ayuda fue aprobada inicialmente en 2003¹²⁸ con una duración prevista hasta 2006, período que se incrementó, pocos meses después, hasta 2018 por obra de la *loi de programme pour l'outre-mer*¹²⁹. La decisión inicial aprobaba una medida que debía aplicarse desde 2001, pero que permaneció en suspensión hasta 2003. Se pone de manifiesto que la Comisión no valora los efectos suspensivos acertadamente, porque al estudiar la duración de la medida, considera que ésta es de 5 años, cuando realmente, sin la modificación posterior, la medida sólo hubiera podido aplicarse durante 2 años y medio. Los efectos sobre la economía de una medida aplicada en 5 años no pueden ser considerados los mismos que los de una medida aplicada en la mitad de tiempo.

¹²⁷ Se excluye el comercio, la restauración (con excepciones), la investigación y el desarrollo, educación, sanidad y acción social; banca, financiación y seguros; actividades inmobiliarias; navegación de crucero; servicios desarrollados a empresas; actividades de recreo, deportivas y culturales; actividades asociativas y actividades postales. La exclusión de este régimen no tiene una causa única. En ocasiones, es debida a la existencia de otras fuentes de financiación pública. Otras veces el motivo radica en el entendimiento de que no son actividades que benefician el desarrollo de las regiones.

¹²⁸ Decisión de la Comisión de 19 de mayo de 2003, en el procedimiento sobre ayudas de Estado n 519/01- Francia, exención de un tercio sobre los resultados provenientes de explotaciones situadas en los departamentos de ultramar.

¹²⁹ Loi n°2003-660. du 21 juillet 2003, JORF n° 167, du 22 juillet.

Como impuesto asimilado a la imposición sobre la renta, la *taxe sur les salaires* recoge también una especialidad con respecto a los DOM, ya que no se aplica a las entidades domiciliadas o establecidas en estas regiones el tipo incrementado que convierte al impuesto en progresivo¹³⁰. Aunque la ley no lo especifica, ha de entenderse que se limitan a los salarios pagados desde establecimientos situados en los DOM. La finalidad, según BOUDINE, es la creación de empleo¹³¹. No se puede considerar que tenga la entidad suficiente para determinar una mayor contratación, sino que su único efecto es aligerar las cargas de las empresas mayores, ya que se mantiene el tipo proporcional.

La región de Azores estableció, en el decreto legislativo 2/99/A, una reducción del 30% sobre el tipo de gravamen para los sujetos pasivos del IRPC, sean residentes o no. En el caso de entidades que tengan sede, dirección efectiva o establecimiento permanente en Azores, la reducción es sobre la totalidad del beneficio empresarial. Si se actúa en la región sin ninguna de las formas anteriores, sólo se beneficiarán de esta reducción por la parte de los rendimientos que procedan de la región (entidades no residentes) o por aquellas que se adscriban al establecimiento o sucursal.

Esta última regla debería efectuarse en todo caso. De lo contrario, una sociedad puede tener su control efectivo en Azores y no realizar allí actividad productiva alguna. Finalmente, se aplica la reducción también a los dividendos distribuidos a no residentes, si han sido producidos en Azores.

Esta bonificación, junto a la correspondiente en el IS, fue aprobada por Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002¹³². No obstante la Comisión no consideró proporcionada la reducción impositiva para empresas financieras. La región no ha modificado el decreto legislativo para excluir a las entidades financieras. Esta omisión se explica por el recurso a la decisión que derivó en la sentencia *Azores*, por más que el recurso no suspendía la decisión.

¹³⁰ Como contrapartida, hay que atender a la relación de este impuesto con el IVA y a la aplicación especial de éste en los DOM, sobre todo a su no aplicación en Guayana. Vid. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 40. Por otro lado, quedan exentos todos los empresarios agrícolas establecidos en los DOM.

¹³¹ BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 41.

¹³² Decisión de la Comisión 2002/442/CE de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta, DO L 18 de junio de 2003.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

La confirmación de la Decisión por la sentencia obliga, definitivamente, a modificar el régimen.

Por otra parte, la Decisión establece la obligación de notificar a la Comisión la continuación del régimen más allá de 2006. Se ha de entender que continúa este régimen en vigor, como ayuda existente, que dependerá de la confirmación por la Comisión.

Por lo que respecta a Madeira, la adaptación regional ha motivado una serie de especialidades, tendentes a una menor presión fiscal en el archipiélago. El tipo de gravamen general del IRPC pasa a ser del 22'5%¹³³. Los criterios subjetivos de aplicación requieren la sede, la dirección efectiva o el establecimiento permanente en la Región Autónoma. En consecuencia, para que sociedades no residentes puedan beneficiarse de este régimen, deben operar en Madeira mediante establecimiento permanente. Para aquellas sociedades que ejercen actividades determinadas, de carácter productivo tradicional, se regula un tipo reducido del 17'5%, siempre que esta actividad suponga el 80% del total de volumen de negocios. Del régimen regional quedan excluidas las entidades que ejerzan actividades financieras, así como las sociedades del tipo "servicio intergrupo", así como las entidades que opten por la consolidación del beneficio. Estas reducciones se aplican también a los pagos a cuenta. Este régimen regional no afecta a las tasas establecidas en la normativa estatal diversas del tipo general.

Puede observarse, del régimen de Madeira y Azores, que la adaptación regional conlleva la aplicación de un tipo reducido, con independencia del lugar de producción de riqueza, a las sociedades residentes. Esta medida contribuye al desarrollo en cuanto vincula el tipo a los rendimientos del establecimiento permanente de la región para entidades no residentes en ese ámbito. Sin embargo, la aplicación a todo el beneficio de la entidad residente no debería justificar el beneficio fiscal.

El régimen de Canarias no prevé ninguna ayuda de funcionamiento aplicable con generalidad en el marco de la imposición societaria. Ahora bien, si recoge una ayuda de funcionamiento las empresas de creación de bienes

¹³³ Decreto Legislativo Regional 2/2000/M.

corporales, recogiendo una bonificación del 50% en los beneficios derivados de la venta de dichos bienes¹³⁴.

2.3. Ayuda de funcionamiento en la imposición sobre la renta de las personas físicas. -

La adaptación de la imposición de la renta nacional que derive en una menor presión fiscal no tiene porque significar la existencia de ayuda de Estado para el caso en que la ayuda beneficie a personas físicas que no desarrollen una actividad económica. Sin embargo, cuando la medida es general y se aplica a todos los sujetos pasivos del impuesto, constituye ayuda de Estado en cuanto que también afecta a empresarios.

En Francia, el IR prevé la reducción del impuesto para los contribuyentes que residan en alguno de los DOM. Esta reducción es un 30% para Guadalupe, Martinica y Reunión y de un 40% para Guayana. El límite de la reducción es de 5100 € en el primer caso y de 6700 € en el segundo. Su finalidad es la de compensar a los residentes por las dificultades económicas de estas regiones. No puede entenderse que la finalidad es fomentar la producción local, ya que se aplica por el criterio de residencia y no de fuente de renta¹³⁵. En coherencia, se disminuye también la retención, que puede beneficiar a no residentes. Esta disposición no ha sido examinada por la Comisión, pese a que claramente constituye ayuda al funcionamiento.

La adaptación realizada por la región de Madeira de la imposición sobre la renta ha derivado en una reducción general del tipo de tributación. Así, en el IRPS se aplica una reducción del 20% para los residentes fiscalmente en la región, así como los rendimientos pagados a personas físicas no residentes en Portugal y distribuidos por personas físicas o sociedades que operen en el territorio, por residencia, sede o dirección o por establecimiento permanente.

¹³⁴ Esta disposición no se aplica a los sectores de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.

¹³⁵ BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 20. Destaca el autor como el beneficio se aplicaba con anterioridad también a los contribuyentes originarios de los DOM que residían en la metrópolis.

Esta reducción se aplica a todo tipo de personas relacionadas con la región, con independencia de que efectúen actividades económicas o no. No presenta inconveniente en el caso de personas físicas no empresarias. Sin embargo, se puede considerar una ayuda de Estado al funcionamiento, en cuanto que beneficia a empresarios.

La adaptación del IRPS a Madeira ha derivado también en un régimen de tributación menor¹³⁶, aplicable a los residentes en Madeira, con independencia de la procedencia de la renta gravada. Se sustituye la tabla de tipos de gravamen recogida en el art. 68 IRPS por otra que se caracteriza una menor progresividad, al recoger menos escalas, y por presentar tipos similares, aunque el tipo menor es ligeramente inferior al estatal. Puede concluirse que no se pretende, pues, a través de esto, un régimen especial atrayente, sino la simple especificación de un régimen autónomo. La adaptación sólo se prevé para los tipos generales y las retenciones del IRPS.

Ni el Estado español ni la Comunidad Canaria han establecido ayudas de funcionamiento en IRPF de manera genérica. No obstante, resulta aplicable la bonificación de Isoc sobre empresas de creación de bienes corporales, siempre que calculen por estimación directa el beneficio de actividades económica.

2.4. Ayudas de funcionamiento en otros tributos.-

Las ayudas al funcionamiento se radican, principalmente en la imposición directa sobre la renta. Otro tipo de medidas es previsto con la finalidad de complementar estas situaciones

En el caso francés, el art. 1043 A CGI prevé, exclusivamente para Guayana, la reducción a la mitad de la *taxe professionnelle* y de la *taxe de publicité foncière*. Esta ayuda no ha sido estudiada por la Comisión. Se trata de una ayuda al funcionamiento que puede encontrar justificación como ayuda de carácter regional¹³⁷.

¹³⁶ Operada por el Decreto Legislativo Regional 3/2000/M, de 22 de Fevereiro.

¹³⁷ La competencia del Consejo general de la región en materia de tipos hace posible que, pese a la reducción prevista, pueda establecerse un tipo efectivo igual al continental. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 171.

La armonización indirecta, incluida su no aplicación a ciertas regiones ultraperiféricas, no obsta a la posible existencia de ayudas de Estado incompatibles, incluso cuando el sistema haya sido aprobado mediante Decisión del Consejo con base en el art. 299.2 TCE.

En Canarias, dentro del REF, el IGIC queda exento para los servicios de comunicación, permitiéndose la deducción de cuotas, con lo que los usuarios de servicio no experimentan el sobrecoste del impuesto, ni siquiera por repercusión económica. Además, como ayuda al funcionamiento de carácter general, la contribución destinada a la financiación de la Cámara de Comercio oficial se aplica con un tipo especial reducido. También se eximen a las sociedades adquirentes o importadoras de bienes con domicilio social o establecimiento permanente en Canarias por la realización de estas actividades. En las mismas condiciones, las sociedades de servicios de cesión de elementos del inmovilizado material. Se limita al 50% salvo el caso de PYMES.

Por lo que respecta a los arbitrios insulares, el camino seguido por los dos ha sido diverso. Desde el momento en que se configuran como tributos internos, pasan a ser susceptibles de contener ayudas de Estado. Aunque los dos han sido aprobados mediante sendas Decisiones del Consejo, la cuestión de la ayuda de Estado se ha mantenido al margen. Así, el *octroi de mer* hubo de ser aprobado por la Comisión como ayuda de Estado compatible. Sin embargo, aunque presenta las mismas circunstancias¹³⁸, esa cuestión no se ha planteado con el AIEM.

En todo caso, puede considerarse que esto manifiesta una disfunción del sistema fiscal ultraperiférico. La Decisión del Consejo y la Decisión de la Comisión tienen el mismo fondo: la presencia de una exención discriminatoria. Se defendió anteriormente que el art. 299.2 TCE podía habilitar también para excepcionar la normativa de ayuda de Estado. Debería haberse usado esa vía para determinar, en la decisión del Consejo, que no se incurre en incompatibilidad por constituir una ayuda de Estado.

¹³⁸ Así, PORTUGUÉS CARRILLO, C.; «La adaptación a la normativa comunitaria del AIEM», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 14, especial, págs. 29 y ss.

3. Ayudas a la inversión.-

Las ayudas a la inversión están destinadas a proyectos iniciales de actividad, que no requieren necesariamente la creación de una nueva empresa, ya que pueden consistir en una modificación o ampliación sustancial de las actividades realizadas¹³⁹. Su forma suele consistir en la deducción de la inversión en la imposición sobre la renta, además de medidas que permitan reducir los costes de los bienes en los que consiste la inversión.

3.1. Ayudas a la inversión en el marco de la imposición sobre la renta empresarial.-

En la medida en que la sociedad resulta una entidad básica en el desarrollo de actividades económicas, los beneficios fiscales concedidos a la imposición directa que las somete es un instrumento idóneo para impulsar inversiones y atraer capitales. Igualmente, en la medida en que las personas físicas realicen directamente actividades económicas, los beneficios atribuidos a la renta de sociedades deberían serles aplicables. Por esta razón, se ha preferido hacer un tratamiento conjunto de la imposición sobre personas físicas y sobre personas jurídicas.

A) Ayudas vigentes para 2007.-

El régimen fiscal de los DOM presenta dos tipos de ayudas a la inversión. Una primera consiste en un sistema de deducción por las inversiones efectuadas¹⁴⁰. La segunda exime del impuesto societario a las entidades de nueva creación por un período de diez años.

La deducción por inversiones resulta aplicable tanto en el IR como en el Isociedad. Si bien es cierto que en el primer caso se aplica sobre la cuota tributaria (*reduction*) y en el segundo caso se aplica en la base imponible

¹³⁹ El apartado 34 de las directrices sobre ayudas regionales para el período 2007-2013 señala, como proyectos de inversión inicial: la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento para atender a mercados de productos nuevos y adicionales y una transformación en el proceso global de producción de un establecimiento permanente.

¹⁴⁰ Declarado compatible por la Decisión de la Comisión de 11 de noviembre de 2003, en el procedimiento sobre ayudas de Estado N 96/B/2003 –Francia, Ley de programa para ultramar – Título II: ayuda fiscal a la inversión.

(*deduction*)¹⁴¹. Esta deducción se realiza de un modo diferenciado según se trate de la adquisición de inmuebles o de otro tipo de activos fijos. En todo caso, se recoge dos modos de inversión: inversión directa o inversión a través de una entidad¹⁴². Además, la deducción por inmuebles se diferencia según el destino a vivienda habitual o no.

La deducción por inversión en vivienda habitual constituye una ayuda a consumidores que queda excluida de la prohibición de ayudas de Estado. Ahora bien, sí interesan los beneficios que se conceden a empresarios por la adquisición o construcción de viviendas destinadas a alquiler, así como la participación en el capital de sociedades que tengan como único objeto social la construcción de viviendas para alquiler, así como la suscripción de participaciones en sociedades civiles, siempre que el producto se utilice en la adquisición de edificios nuevos¹⁴³ destinados en al menos un 90% de su superficie al alquiler de vivienda. Igualmente, se beneficia la rehabilitación con esos fines de viviendas de más de 40 años. Las viviendas deben ser alquiladas por un período de 5 años, coherentemente con el período de aplicación de la deducción. La cantidad invertida sólo da derecho a deducción, como máximo, por 1800 € por metro cuadrado. La deducción se practica durante 5 años, a razón de un 20% de la cantidad invertida cada año. De esa base, el porcentaje deducible es un 40% (salvo en caso de rehabilitación, cuyo porcentaje es del 25%). Los beneficios señalados sólo son aplicables en el IR.

También se recogen deducciones en IR para la participación en sociedades cuya actividad permite la construcción de inmuebles, así como de entidades que efectúan inversiones productivas nuevas o financian entidades que ejercen exclusivamente actividades autorizadas al efecto.

Finalmente, por lo que se refiere a IR, se recoge la posibilidad de deducción por inversión realizada directamente por el sujeto pasivo. No se

¹⁴¹ Este hecho permite al contribuyente compensar la cuota con inversiones, no pagando impuestos durante el período de la deducción. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 105.

¹⁴² BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 73. En estos supuestos, la base de la deducción será el importe de las suscripciones de capital efectuadas.

¹⁴³ Debe entenderse aquellos de reciente construcción y que no han sido nunca habitados. Instrucción de 6 de febrero de 1986, Droit fiscal 1986, nº 10.8694.

refiere a beneficios reinvertidos. La inversión debe ser productiva y nueva¹⁴⁴, relativa a una actividad industrial, comercial, agrícola o comercial. Sin embargo, seguidamente se excluye, entre otras, el comercio, con lo que difícilmente se entiende la inclusión primera de la actividad comercial. Se excluyen también los servicios financieros¹⁴⁵, a los que se beneficia indirectamente por lo dicho anteriormente, así como la actividad inmobiliaria, que se ciñe al régimen previamente señalado. Estas exclusiones son aplicables también en el Impuesto sobre sociedades. La reducción del impuesto es del 50% de las inversiones (60% en el caso de Guayana). La cantidad que no pueda deducirse puede hacerse efectiva en los cinco años siguientes, si bien a partir del tercer año se limita la posibilidad de efectividad al 20% de la cantidad invertida.

Con el fin de controlar que la cuantía de las ayudas no exceda de lo máximo previsto por las instituciones comunitarias, las inversiones que superen una determinada cantidad¹⁴⁶ o que se apliquen a ciertos sectores, deben obtener la aprobación del ministro encargado del Presupuesto para poder beneficiarse del régimen de deducción.

La deducciones en IR sólo se permiten a residentes en Francia, lo que es admisible en el supuesto de ayudas para la adquisición de la vivienda, pero no se justifica en el resto de supuestos, aunque la Comisión lo aprobó sin plantear excesivos problemas.

En el impuesto sobre la renta de sociedades, no se excluye a los no residentes, sino que la deducción prevista es para todos los sujetos pasivos que cumplan los requisitos establecidos. Se refiere a inversión productiva y su deducción, en aquella parte que no pueda aplicarse al ejercicio en que se realiza, se permite en los años sucesivos.

Para evitar un doble beneficio, como quiera que el IR preveía deducciones por las aportaciones al capital de sociedades que invertían en los

¹⁴⁴ Por nueva ha de entenderse que jamás ha sido utilizada anteriormente. Así, BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 76. El autor señala como esto limita las inversiones agrícolas en terrenos.

¹⁴⁵ Resaltado por la Comisión en su Decisión de 11 de noviembre de 2003, en el procedimiento sobre ayudas de Estado N96/B/2003 – Francia, ley de programa para ultramar – Título II: ayudas fiscales a la inversión.

¹⁴⁶ Por programa, con independencia de su duración. BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 82.

DOM, sólo es aplicable la deducción a la inversión que no corresponde al incremento de capital que se deriva de las aportaciones con derecho a deducción. Aunque la ley no lo dice, ha de entenderse que se excluye también la parte de la inversión que corresponde a capital suscrito por otras sociedades que puedan deducir esa suscripción.

Por lo que respecta a los requisitos objetivos, la inversión debe resultar necesaria para una explotación local en la industria o el comercio, incluyendo la construcción de edificios para alquiler de vivienda. Debe afectarse el objeto de la inversión durante un período de cinco años, salvo que su vida útil sea inferior. Se admite también la inversión indirecta, mediante la suscripción de capital de sociedades que efectúen inversiones productivas.

De nuevo, por razones de coherencia con las limitaciones comunitarias, las operaciones que excedan de una determinada cantidad o se realicen en determinados sectores, requieren autorización previa del *ministre du budget* para obtener el derecho a la deducción.

Una medida interesante se refiere a las empresas en dificultad¹⁴⁷. Como regla general en sistemas fiscales regionales beneficiados, se excluyen las empresas en dificultad por su inaptitud para el desarrollo económico de la zona. Sin embargo, se prevé que puedan deducirse las suscripciones de capital de entidades en dificultad, si esta operación le concede más del 50% de los derechos de voto y de los dividendos. Se permite así el cambio del control de la entidad, a fin de intentar su realce. Por la misma razón de su utilidad, debería, en cambio, haberse previsto también su deducibilidad en IR.

La Comisión ha aprobado, mediante decisión de 28 de octubre de 2002¹⁴⁸, una ayuda consistente en la exención total, por un período de diez años, del impuesto societario para las entidades creadas en ciertos sectores económicos, que contribuyan al desarrollo regional y a la creación de empleo,

¹⁴⁷ Francia se comprometió a notificar a la Comisión toda petición individual referida a una empresa en dificultad, con el fin de mejorar los controles.

¹⁴⁸ Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2002, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 517/01-Francia, exoneración, bajo acuerdo, de los beneficios en caso de creación de nueva actividad en los DOM.

con anterioridad a 2007¹⁴⁹. La exención se aplica exclusivamente a los beneficios obtenidos con el desarrollo de la actividad correspondiente. Se requiere acuerdo del *Ministre du Budget* (Ministro de Presupuestos).

La medida es calificada como ayuda a la inversión. Sin embargo, es discutible que la Comisión respete sus propios criterios, ya que “las ayudas a la inversión inicial se calculan en porcentaje del valor de la inversión. Este valor se establece sobre la base de un conjunto uniforme de gastos (base uniforme), en el que se incluyen los elementos de la inversión siguientes: terreno, edificio y equipamiento”¹⁵⁰. Difícilmente se sostiene que una exención por diez años sobre todo el beneficio se calcula en atención a los costes de inversión.

La cuestión radica en la diferencia que debe hacerse entre lo que es una ayuda a la inversión y lo que es una ayuda que tenga como finalidad promover inversiones. Sería válido considerar ayuda a la inversión toda ayuda que promueva inversiones, pero ese no ha sido el criterio de la Comisión en sus directrices.

La adaptación de la ley nacional en Azores mediante el Decreto Legislativo 2/99/A recogió la posibilidad de deducción de los beneficios reinvertidos en el IRC y, en la medida en que se trate de actividades económicas, en el IRS. La deducción se ejerce sobre la cuota, sin que pueda ser negativa, en un porcentaje que depende de la zona donde se realiza la inversión (entre el 20 y el 40%). Puede aplicarse hasta en 3 años desde el ejercicio en que se realizó la inversión. Los beneficios deben proceder de actividades comerciales, industriales o agrícolas. La inversión se realizará en activos fijos directamente afectos a la explotación, excluyéndose los bienes de lujo, superfluos y de mera decoración¹⁵¹, debiendo entenderse que se exige la

¹⁴⁹ LA exención es la continuación del régimen conocido como «*régime fiscal de moyenne et de longue durée*». Su finalidad era la de facilitar las inversiones en los DOM, inversiones caracterizadas por sus costes. Puede verse una caracterización de su régimen anterior en BOUDINE, J.; *op. cit.*, págs. 27 y ss.

¹⁵⁰ Apartado 4.5 de la Comunicación de la Comisión – Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional, DO C 74, de 10 de marzo de 1998. El texto recogido es el vigente en el momento de la Decisión de la Comisión referida. En las directrices para las ayudas regionales en el período actual, el texto equivalente señala que el cálculo del coste de las ayudas debe hacerse “o bien en función de los costes de inversión material e inmaterial derivados del proyecto de inversión inicial, o bien en función de los costes salariales (estimados) correspondientes a los puestos de trabajo directos creados por el proyecto de inversión”

¹⁵¹ Se concede al Gobierno Regional la potestad de especificar los bienes no elegibles.

necesidad de los bienes para el desarrollo de la actividad que motiva la inversión. La medida se reconoce compatible con los beneficios establecidos por el Estado.

Aunque se señale la necesidad para la explotación y la afección del bien a la actividad, debe criticarse que no se recoja una limitación de comercio con el bien, asegurando la permanencia del bien por un período mínimo.

Esta medida se aprobó con el compromiso de las autoridades portuguesas de notificar su prolongación para más allá de 2006. Sin embargo, el decreto legislativo no preveía nada sobre la limitación temporal. Debe considerarse vigente, pero como ayuda existente que deberá ser ratificada por la Comisión.

Por lo que respecta al caso de Canarias, la principal medida es la previsión de la *Reserva para Inversiones en Canarias* (RIC). Se trata de una reserva de capital que permite su reducción en la base imponible del ISoc, siempre que cumpla una serie de requisitos¹⁵². No obstante, continúa en vigor una medida de deducción por inversiones cuya principal característica es la supervivencia a la eliminación del régimen general del Isoc para el resto del Estado español.

Su naturaleza es la de un incentivo fiscal "nuevo estimulador de la autofinanciación empresarial"¹⁵³. Puede entenderse que su fin es la reinversión empresarial o "favorecer el mantenimiento en territorio canario de los beneficios empresariales"¹⁵⁴. En todo caso, está claro que se inserta perfectamente en el fin comunitario de reestructuración económica a través de la atracción de inversiones. En palabras de la Dirección General de Tributos, "la

¹⁵² Con anterioridad a la RIC, existía el Fondo de Previsión para Inversiones. Con PASCUAL GONZÁLEZ, debe afirmarse que hay una cesura insoslayable entre un régimen y otro, por más que su estructura sea parecida. Esta consideración se motiva en el papel de las instancias comunitarias. La Comisión Europea declaró ayuda de Estado compatible a la RIC, dentro del REF. Nada se dijo sobre el FPI ni se consideró a la RIC como ayuda existente, como heredera del FPI. Debe entenderse a la RIC como un sistema diferenciado, determinado por los principios comunitarios; por lo que no le resulta aplicable la jurisprudencia relativa al FPI. PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, op. cit., pág. 258.

¹⁵³ PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, op. cit., pág. 258.

¹⁵⁴ ESTEBAN PAUL, A.; «La Reserva para Inversiones. Algunos aspectos controvertidos», en AA.VV.; *Régimen Económico y Fiscal de Canarias* (Estudios y legislación), Instituto Universitario de Desarrollo Regional y Área de Derecho Financiero de la Universidad de la Laguna, Tenerife, 1995, pág. 90.

RIC se concibe como un estímulo fiscal al mantenimiento o reinversión en las Islas del beneficio obtenido por la realización en ellas de actividades económicas”¹⁵⁵.

La interpretación de la RIC ha sido estudiada por la Administración española a través de una Comisión específica¹⁵⁶. El resultado fue la adopción de un informe que ha adquirido el cariz de doctrina administrativa con motivo de su incorporación en la Contestación de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001¹⁵⁷. Esta contestación muestra una interpretación teleológica, lo que responde perfectamente a la interpretación por fines u objetivos que se defendía supra para la normativa comunitaria de carácter ultraperiférico¹⁵⁸.

PASCUAL GONZÁLEZ considera que esta interpretación puede resultar contraria al régimen de ayudas de Estado. Como se señaló en el capítulo anterior, cabe mostrarse contrario a esta opinión si lo que se realiza es una interpretación extensiva de carácter teleológico, siempre y cuando se atienda al principio de proporcionalidad.

El beneficiario de esta ayuda puede ser una sociedad o entidad de las sujetas al ISoc¹⁵⁹. Aparece la duda de si es aplicable también a personas físicas. La literalidad del art. 27.1 parece indicar lo contrario. Sin embargo, es un precepto que se dirige a la determinación de la base imponible. Como quiera que el IRPF establece el cálculo de base imputado a actividades económicas mediante estimación directa conforme a las reglas de determinación del ISoc,

¹⁵⁵ Contestación de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001.

¹⁵⁶ Creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 30 de junio de 2000.

¹⁵⁷ *Vid.*, sobre el particular, PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las Ayudas de Estado de carácter fiscal, op. cit.*, pág. 253.

¹⁵⁸ En la Contestación citada, la Dirección General de Tributos atiende a los objetivos de la RIC para concluir que es aplicable a las personas físicas; que los establecimientos generadores de rendimientos admisibles en el régimen de la RIC deben “producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar” y que “el acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficie de su aplicación a las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado”, excluyendo la mera titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de esas actividades económicas.

¹⁵⁹ Queda la duda de si ciertas entidades parcialmente exentas pueden dotar la RIC. Desde el momento en que se encuentran sujetas, nada obsta a ello. Ahora bien, estas entidades no suelen realizar actividades económicas de manera habitual, sino esporádica, lo que, según PASCUAL GONZÁLEZ, no entran en el espíritu de la ley, que ha de entenderse como la autofinanciación de empresas que desarrollen la economía del archipiélago. PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las Ayudas de Estado de carácter fiscal, op. cit.*, págs. 279 y ss.

se ha de entender aplicable. Una interpretación teleológica, teniendo en cuenta los parámetros comunitarios, determina esta misma conclusión. A ese resultado llega el apartado 15 del art. 27.

Por lo que se refiere a los fondos que constituyen la reserva, estos no pueden superar, para aplicar el beneficio fiscal, el 90% del beneficio obtenido no distribuido en el período impositivo en el que se incorporen a la reserva y percibido por los establecimientos situados en el archipiélago¹⁶⁰.

La reserva debe figurar en los balances de manera independiente, separada del resto. Para asegurar el cumplimiento de los fines de la RIC, se establece la indisponibilidad, de forma que los fondos sólo pueden ser sustituidos por activo fijo que deberá permanecer en la empresa.

La inversión debe realizarse en un plazo de 3 años, desde la fecha en que devenga el impuesto que corresponde al ejercicio de la dotación. La materialización se entiende realizada en el momento en que comienza su funcionamiento en la actividad. Su objeto debe ser alguna de las siguientes actividades.-

a) Inversión inicial: adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo por la apertura de establecimiento o cambio en la actividad de la empresa. Se discute por la doctrina qué ha de entenderse por activo fijo¹⁶¹. La respuesta debe encontrarse en las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional, completadas con la finalidad de la medida. Así, debe entenderse como todo bien constituyente del capital producto de la empresa que se necesite para comenzar o modificar la actividad.

b) Creación de puestos de trabajo relacionado con el apartado anterior, para lo que se da un plazo de seis meses. Se mide comparando la plantilla media con respecto al año anterior al comienzo de la inversión.

¹⁶⁰ La ley 19/1994 no establece cómo se determina qué beneficios son imputables a los establecimientos permanentes. Para su cálculo, debe acudir a la regulación de los establecimientos permanentes, efectuada en el IRNR. Debe integrarse esto con los fines de la RIC. Así, la Contestación de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001.

¹⁶¹ MIRANDA CALDERÍN, S.; «Nueve años de aplicación de la RIC en Canarias», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 3, febrero de 2003, nº 15.

c) Inversión no computable en el apartado a). El sentido de esta previsión es el hecho de que las entidades de financiación y las entidades de financiación de sociedades sólo pueden atenerse a las inversiones de las letras a y b).

d) Suscripción de acciones y participaciones emitidas por entidades que cumplan los programas de inversión de los apartados a y b)¹⁶². Si se trata de entidades ZEC, se establecen requisitos mínimos de participación. Este apartado se puede realizar también mediante la suscripción de acciones o participaciones de sociedades y fondos de capital riesgo, que resulten como efectivas intermediarias de lo dispuesto en los apartados a y b). PASCUAL GONZÁLEZ¹⁶³ la similitud de esta posibilidad con la recogida en el apartado siguiente, con una diferencia importante: no hay aquí un límite a la inversión. Puede considerarse que eso se debe, de un lado, a la necesidad pública de mantener el equilibrio presupuestario, lo que obliga a limitar la deuda pública. De otro lado, gran parte de los proyectos de inversión contarán con fondos comunitarios, con lo que el recurso a la Deuda Pública cubrirá sólo parte del proyecto.

e) Suscripción de títulos valores de deuda pública emitida en Canarias con el objeto de financiar inversiones en infraestructura de interés público e infraestructuras y protección del medio ambiente, así como en construcción o explotación. Se limita al 50% de la dotación anual. Se constituye en una forma de participación en la financiación pública. Sin embargo, resulta discutible esta medida, ya que la inversión obtiene la rentabilidad propia de la deuda pública y, con ello, no aparece el riesgo que presentan el resto de inversiones en el archipiélago. Además, la deuda pública debe limitarse por razones de equilibrio presupuestario. Sólo podría tener sentido como parte de apoyo a la acción de los fondos regionales y de cohesión. Si el desarrollo de infraestructuras es realizado mediante concesionario, la participación en el capital del concesionario también puede integrar la RIC.

¹⁶² Esta posibilidad habilita a las sociedades patrimoniales o *holdings* para beneficiarse de la RIC.

¹⁶³ PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal...*, *op. cit.*, pág 309.

Se requiere la localización en el archipiélago de los activos¹⁶⁴, así como su afectación a la actividad y la necesidad para el desarrollo de ésta, salvo que sirvan a una mejor protección medioambiental¹⁶⁵. La parte financiada mediante fondos de la reserva incluye el precio o coste de producción, no contabilizando intereses, impuestos estatales indirectos y recargos. Como quiera que puede haber transmisión entre empresas afines, se limita su valor al de mercado.

Una cuestión interesante es delimitar si los activos pueden ser importados. A juicio de PASCUAL GONZÁLEZ¹⁶⁶, esto contradice la finalidad de la norma, al suponer la salida de capital del archipiélago; criticando que se admita cuando sólo se exige la materialización de la entrega en Canarias, pudiendo acordarse tal extremo con el importador. Sin embargo, puede entenderse que la salida de capital no es contraria a la finalidad de la RIC. Al menos, de entenderse así, no sería proporcional la limitación de la libertad de circulación de capitales o de mercancías. Puede considerarse como fin de la norma el fomento de la inversión local, la que puede hacerse de forma efectiva a través de la importación. Es más, algunos activos fijos pueden requerir importación, por no producirse localmente. Sería contrario a los fines de la RIC no permitir su uso para tales extremos.

Los activos fijos deben permanecer en la empresa durante 5 años (10 años en el caso de suelo). Si la vida útil del activo es menor, debe adquirirse otro que cumpla la misma función y complete el período. Sólo podrá efectuarse

¹⁶⁴ La Dirección General de Tributos, en su Contestación de 25 de abril de 2001, señaló que debe situarse en territorio canario tanto la actividad que produce los beneficios como la inversión realizada a través de la RIC. Esto último implica que la actividad a la que se destina la inversión se realice en Canarias y que los activos estén localizados allí.

¹⁶⁵ Esta excepción ha sido criticada por la doctrina, al desdeñar el principio de “quien contamina paga” como principio comunitario aplicable a la política medioambiental. En este supuesto, se está defiscalizando a quien reduce la contaminación, pero puede ser que ese activo fijo sea para reducir una contaminación ya producida por la entidad beneficiaria. Así, 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», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre 1998. Sin embargo, una visión comunitaria del asunto no obsta a perseguir políticas medioambientales combinadas con políticas regionales (*vid.* apartado 107 de La Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013, DO C 54, de 4 de marzo de 2006, págs. 13-44). Una correcta interpretación comunitaria permite la conjunción de ambos fines mediante ayudas de Estado, si bien es cierto que la misma interpretación lleva a considerar contrario al ordenamiento comunitario una acción en la que debería preponderar el principio «quien contamina paga», que aparecería como excepción a esa ayuda.

¹⁶⁶ PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal*, *op. cit.*, págs. 302-303.

esta nueva adquisición con dotación a la RIC para la parte del precio que supere al coste del anterior activo. El requisito temporal de 5 años también se incluye para los valores de los apartados d y e) señalados. En este caso, surge el problema de que la deuda pública suele ser inferior a ese período. En ese periodo, los activos deben constar en la memoria de cuentas anuales. Las operaciones de arrendamiento financiero sólo son admitidas en caso de que se materialice la opción de compra.

Se establece la incompatibilidad de la RIC con el régimen general de deducciones para ciertas actividades del ISoc si recae sobre el mismo objeto material. Nada impide, por tanto, aplicar los beneficios de la RIC a la adquisición de determinados activos y la aplicación de otro tipo de deducciones para otros gastos empresariales¹⁶⁷. Igualmente, se da incompatibilidad de doble beneficio sobre el mismo bien, de manera que si la materialización se realiza sobre un bien usado, este no habrá podido ser objeto de la RIC o de deducción del ISoc por realización de determinadas actividades.

La progresividad del IRPF obliga a establecer ciertas especialidades en la RIC. Así, el beneficio se obtendrá aplicando el tipo medio de gravamen sobre la cantidad destinada a la RIC. Se limita al 80% de la cuota íntegra que se relacione con el rendimiento neto de los establecimientos en Canarias.

Se trata de una ayuda, como la propia normativa estatal reconoce. En consecuencia, se limita la reducción impositiva a los límites de ayuda establecidos en las directrices comunitarias sobre ayudas regionales. Para ese límite, no sólo ha de tenerse en cuenta la reducción por RIC, sino también todo beneficio o subvención pública con ese fin.

La naturaleza de la ayuda es discutida. La Comisión entiende que se trata de un supuesto de ayuda a la inversión, excepción hecha del supuesto de suscripción de deuda pública¹⁶⁸. Crítico con esta visión se muestra PASCUAL

¹⁶⁷ La Dirección General de Tributos entendió, en su Contestación de 1 de julio de 1997, que si el precio del bien era superior a la cuantía destinada a la RIC; se podía aplicar la deducción incompatible. Con PASCUAL GONZÁLEZ, se ha de criticar esta interpretación, por se contraria a la literalidad insoslayable del precepto. PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal, op. cit.*, pág. 316.

¹⁶⁸ Decisión de la Comisión de 23 de enero de 1998, en el procedimiento sobre ayudas de Estado SG(98)D/669.

GONZÁLEZ, para quien se trata de una ayuda al funcionamiento en todo caso, ya que no tiene carácter limitado en el tiempo, sino que puede ejecutarse sucesivamente¹⁶⁹.

Se debe mantener la visión de la Comisión. El requisito de la temporalidad se señala en relación a las inversiones. Son ayudas a inversión inicial. Sin embargo, nada obsta a que se produzcan continuas inversiones, por diversificación de la actividad o por creación de nuevos establecimientos¹⁷⁰. Es clara la finalidad de ayuda a la inversión, en cuanto que el beneficio se hace depender de una inversión efectiva, aunque ésta se realice de forma mediata, a través de otra entidad. Ahora bien, en el caso de suscripción de deuda pública, no se da la inversión empresarial. Aunque se conecta con una inversión, ésta es pública. Lo que se consigue es una fuente de financiación (los intereses producidos por la deuda pública) con una reducción de costes, por lo que ha de entenderse como ayuda al funcionamiento.

Sin embargo, la propia Comisión calificó, en el estudio de la prórroga de la RIC, esta medida como ayuda al funcionamiento¹⁷¹. No se explicita la razón de este cambio de criterio. Es más, en la declaración de compatibilidad permite entender que se basa en la consideración de que las novedades propuestas no presentan diferencias con respecto a la anterior decisión. En coherencia con ello, debe afirmarse el carácter de ayuda a la inversión.

El incumplimiento de los requisitos supone la integración de la base imponible en el ejercicio corriente de las cantidades reducidas o de la deducción, con devengo de intereses de demora.

La ley del Isoc preveía un sistema de deducción por inversiones, entre las que se incluía las inversiones en activos fijos. Este precepto fue derogado,

¹⁶⁹ PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal, op. cit.*, págs. 306-307

¹⁷⁰ El apartado 33 de las Directrices sobre ayudas de Estado de carácter regional para el período 2007-2013 señala que “se entienden por ayudas regionales a la inversión las ayudas concedidas para un proyecto de inversión inicial”. Seguidamente, el apartado 34 define inversión inicial como “una inversión en activos materiales e inmateriales relativos a: la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento para atender a mercados de productos nuevos y adicionales, y una transformación fundamental en el proceso global de producción de un establecimiento existente”.

¹⁷¹ Decisión de la comisión de 26 de enero de 2005, en el procedimiento sobre ayudas de Estado nº 563/04 –España (Islas Canarias), modificación del régimen N708/98, ayudas fiscales de funcionamiento.

pero la ley 19/1994 preveía su persistencia para el archipiélago en caso de derogación. Su validez ha sido confirmada recientemente por el Decreto-ley 12/2006. Se permite la deducción en cuota del 25% de lo invertido en activos fijos nuevos. Se añaden otras posibilidades de reinversión, como el 17% de la reinversión de beneficios extraordinarios y el 30% de lo invertido en innovación tecnológica¹⁷².

B) Ayudas vigentes para 2006

Con referencia a la adaptación realizada en Madeira, se ha de destacar como la región ha optado por diseñar su estrategia de beneficios fiscales en la Zona Franca de Madeira, no proponiendo otro tipo de medidas similares para el resto de la región.

De hecho, aunque en 2000 se presentó una adaptación que recogía la deducción por inversión de beneficios, este beneficio fiscal tenía una duración muy limitada, pues debía aplicarse a beneficios reinvertidos hasta el 31 de diciembre de 2002, si bien la deducción se podía realizar en los tres años posteriores.

Como quiera que constituye un régimen admitido por la Comisión¹⁷³ y puede servir de referencia, se recoge aquí. Se aplica tanto al IRPS¹⁷⁴ como al IRPC¹⁷⁵. La finalidad ha de considerarse la de la incentivación de la inversión en la región, pudiendo considerarse también como un atrayente de inversiones.

Las condiciones subjetivas varían en función de que se sea persona física o jurídica. Las personas físicas deben residir en la región y ser titulares de los rendimientos. Las personas jurídicas deben tener la sede o dirección efectiva en

¹⁷² A la inseguridad jurídica que se deriva de las limitaciones temporales de los beneficios fiscales ultraperiféricos, se unía, hasta la reciente confirmación de su vigencia, la inseguridad jurídica derivada de semejante técnica legislativa. *Vid.* CABRERA PADRÓN, C.; «El régimen jurídico de la deducción por inversiones en Canarias: una interpretación», en *Revista de Hacienda Canaria*, págs. 75 y ss. En todo caso, sería deseable que se regulara este régimen de manera íntegra en la Ley 19/1994, en vez de remitir a un precepto derogado.

¹⁷³ Decisión de la Comisión de 13 de julio de 2000, en el procedimiento sobre ayudas de estado N96/2000, régimen de desgravaciones fiscales a favor de las inversiones en Madeira, y Decisión de la Comisión de 2 de agosto de 2000, en el procedimiento sobre ayudas de Estado N55/2000, régimen de desgravaciones fiscales en Madeira.

¹⁷⁴ Decreto Legislativo Regional 5/2000/M, de 28 de Fevereiro.

¹⁷⁵ Decreto Legislativo Regional 6/2000/M, de 28 de Fevereiro.

la región. Ahora bien, pueden no estar establecidas en la región, operando mediante establecimientos permanentes. Se ha de criticar la falta de previsión de persona física no residente que no actúe mediante establecimiento permanente. Además, para la persona física, la actividad que genera el rendimiento debe ser la principal. Esta particularidad tampoco se entiende desde la finalidad del impuesto. En todos los supuestos, el beneficiario debe estar al corriente de su deuda tributaria y no puede acogerse a la determinación indiciaria o indirecta de la base imponible.

En cuanto a las condiciones objetivas, debe tratarse de rendimientos producidos en la región mediante actividades comerciales, industriales y agrícolas. La reinversión que da lugar a la deducción debe realizarse sobre activo inmovilizado corpóreo (se excluye el inmaterial) destinado a la región y debe afectarse a la explotación. Debe tratarse de activos nuevos. Se excluyen aquellos elementos que se consideran impropios de la inversión empresarial, como edificio son ligados al proceso productivo o a la actividad administrativa, artículos de comodidad o decoración, etc. El listado queda abierto, ya que la última previsión se refiere a la exclusión de todo bien que no esté directa e imprescindiblemente asociado a la actividad productiva. La inversión debe tener como objeto un nuevo establecimiento, la ampliación de uno existente o el inicio de una actividad que adquiera alteración fundamental del producto o del proceso de producción. No obstante, esa mutación de la actividad no puede derivar en una actividad cuyo rendimiento no dé lugar al beneficio, asegurando con ello la inversión productiva y la no elegibilidad de empresas en dificultades¹⁷⁶.

Tanto en la imposición sobre personas físicas como en la imposición sobre sociedades se establece una deducción sobre la cuota del 15% de los beneficios invertidos. Al ignorar la diferencia de tipos, este sistema beneficia a las personas físicas con menor renta global. La base de la deducción debe ser inferior al 75% de la inversión.

En caso de que no pueda deducirse el total admitido, se concede un crédito fiscal ejecutable en uno de los tres periodos impositivos siguientes. El

¹⁷⁶ Así, Decisión de la Comisión de 13 de julio de 2000, en el procedimiento sobre ayudas de Estado N96/2000-Portugal, regimen de desgravaciones fiscales a favor de las inversiones en Madeira.

incumplimiento de lo dispuesto supone la integración de la parte deducida en el siguiente ejercicio, añadiendo los correspondientes intereses.

La deducción por reinversión no es acumulable con beneficios de la misma naturaleza establecidos tanto en la normativa nacional como la regional. Así, resultan incompatibles con el art. 39 del EBF.

3.2. Ayudas a la inversión en otros tributos. -

La inversión se fomenta, principalmente, mediante créditos de impuesto que permitan la deducción de las cantidades invertidas. Ahora bien, puede ser usado como complemento una deducción en otros impuestos, generalmente imposición indirecta, de manera que se aligeren las cargas adjuntas a la inversión.

Quedan exentas del ITPyAJD, por efecto del art. 25 de la Ley 19/1994, las sociedades con domicilio fiscal en Canarias o que actúen allí mediante establecimiento permanente. Se requiere que el hecho imponible haya sido realizado en Canarias y que se refiera a la adquisición de bienes de inversión y elementos del inmovilizado material¹⁷⁷ y a la constitución de sociedades o ampliación de capital con los fines de inversión anteriores, salvo que se realice por compensación de crédito. En el IGIC, se eximen las entregas e importación de bienes de inversión, así como la prestación de servicios de cesión del inmovilizado material¹⁷⁸.

IV. LA APLICACIÓN DEL ARANCEL ADUANERO COMUNITARIO.-

La materia aduanera es competencia exclusiva de la Comunidad. En consecuencia, la especialidad ultraperiférica en este ámbito se realizará por las instancias comunitarias, sin intervención estatal. A salvo quedan las competencias de gestión aduanera, en cuanto que estas se dejan en manos de los Estados.

¹⁷⁷ Exención del 50%, excepto para PYMES; que ha de entenderse del 100%.

¹⁷⁸ Esta disposición no se aplica a los sectores de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.

El Código aduanero Comunitario (CAC)¹⁷⁹ ha sido aplicado en todas las regiones desde el momento de su integración en las Comunidades Europeas. La única excepción la constituye Canarias, ya que el Protocolo nº2 del Acta de Adhesión de España y Portugal excluía de la integración aduanera al archipiélago canario. El propio Protocolo preveía que el Estado español pudiera solicitar a la Comunidad Europea la aplicación del Código Aduanero con posterioridad.

Esta opción fue ejecutada y desde 1991¹⁸⁰ todos las RUP se integran en el territorio aduanero comunitario, aunque se preveían especialidades hasta el año 2000¹⁸¹. Por esta causa, el CAC debe aplicarse en todas las regiones ultraperiféricas. Ahora bien, con base en el art. 299.2 TCE, pueden establecerse especialidades.

Estas especialidades se han concretado en dos tipos. El primero se refiere a los regímenes especiales de abastecimiento, destinados a la importación en las RUP de ciertos productos necesarios para el consumo humano. Los regímenes se regulan en tres Reglamentos diversos, engarzados a los distintos programas POSEI¹⁸². Entre otra medidas, se recogen exenciones a los derechos de aduana.

¹⁷⁹ Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, DO L 302, de 19 de octubre de 1992.

¹⁸⁰ Integración operada por el Reglamento (CEE) nº 1911/91, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las islas Canarias, DO L 171, de 29 de junio de 1991.

¹⁸¹ El Régimen Fiscal de Canarias incluía una franquicia aduanera que, evidentemente, ha quedado significativamente reducida por el hecho de la aplicación del Arancel Aduanero Comunitario. Sólo se mantiene la no existencia de aduanas en la importación de productos procedentes de la península. Pero esto se debe ahora al mercado comunitario. Esta situación provoca que el nuevo texto del EAC canario evite referirse a la “franquicia aduanera”. MAURICIO SUBIRANA, S.; «El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias...», *op. cit.*, pág. 87.

¹⁸² Reglamento (CE) nº 1452/2001, del Consejo, de 28 de junio de 2001, por el que se aprueban medidas específicas a favor de los departamentos franceses de ultramar en relación con determinados productos agrícolas, por el que se modifica la Directiva 72/462/CEE y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) nº 525/77 y (CEE) nº 3763/91, DO L 198, de 21 de julio de 2001; Reglamento (CE) nº 1453/2001 del Consejo, de 28 de junio de 2001, por el que se aprueban medidas específicas en favor de las Azores y Madeira en relación con determinados productos agrícolas y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 1600/92, DO L 198, de 21 de julio de 2001, y Reglamento (CE) nº 1454/2001 del Consejo, de 28 de junio de 2001, por el que se aprueban medidas específicas en favor de las islas Canarias en relación con determinados productos agrícolas y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 1601/92, DO L 198, de 21 de julio de 2001.

CAPÍTULO TERCERO: LA APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

La técnica de libre práctica que define el sistema aduanero comunitario no encuentra dificultades en esta situación, ya que los regímenes de abastecimiento se encuentran vinculados al efectivo consumo en el territorio de las RUP. Estos regímenes de abastecimientos se refieren, principalmente, a productos de primera necesidad para el consumo humano, de manera especial en los sectores de agricultura y pesca.

La otra excepción se encuentra en la posibilidad de establecer Zonas Francas. Las Zonas Francas están posibilitadas por el art. 166 del Reglamento CEE 2913/1992. De referencia resulta también el punto 8 de la Decisión 91/314/CEE, de 26 de junio de 1991. Se permiten en el territorio de la comunidad, con libertad de los Estados para su establecimiento. La especialidad de estas zonas se refiere al paso de mercancías, pues aquellos bienes que se consumen o utilizan en el área, obligan al pago del correspondiente arancel.

En el caso canario, es el art. 72 de la Ley 19/1994 el que permite la instauración de zonas francas en el territorio canario, opción que se ha ejecutado mediante la creación de dos zonas francas: la de Tenerife y la de Gran Canaria. La ZEC no puede ser considerada como zona franca industrial, que son las aquí referidas, sino como Zona Franca de nueva generación.

La Zona Franca de Maderia sí constituye, en cambio, una zona franca a efectos del art. 166 del Código Aduanero Comunitario, por lo que se refiere a la Zona Franca industrial. Su régimen permite la entrada libre de aranceles de mercancías, siempre que la ZFM no sea su destino final.

V. VALORACIÓN GENERAL.-

La situación actual de los diversos sistemas ultraperiféricos debe calificarse como de transitoria. El régimen unificado de ultraperiferia apenas alcanza la década. Cada región parte de sus tradiciones históricas, que ha intentado mantener. El régimen actual de cada región es el resultado de las modificaciones que el ordenamiento comunitario ha provocado en esos regímenes históricos. Esto unido a la diversificación de sistemas nacionales provoca que existan aún diferencias estructurales en los sistemas de las RUP.

No obstante, los sistemas se van acercando. En líneas generales, se pueden definir como sistemas con imposición indirecta diferenciada del sistema común europeo con el objetivo de disminuir la presión fiscal repercutida sobre los consumidores de estos territorios. En cuanto a la imposición directa, todos los sistemas incluyen medidas incentivadoras de la inversión empresarial. Sólo dos regiones, Madeira y Canarias, presentan subsistemas especializados, a través de la ZEC y de la CIM. Por lo que se refiere a aduanas, la integración plena no obsta a la existencia de regímenes especiales de abastecimiento en atención a las necesidades primarias de los ciudadanos de estas regiones. La imposición sobre los buques y empresas navieras también es reflejo de este acercamiento.

El acercamiento se muestra también en la configuración finalista de los sistemas. La legislación nacional va incorporando referencias a la situación ultraperiférica y procura definir nítidamente los fines perseguidos, fines que se vinculan a los comunitarios con respecto a la ultraperiferia. Esto es, la compensación de los sobrecostos y el incentivo a la inversión productiva. Como subfines, aparecen la creación de empleo, la redistribución de las zonas económicas y las ayudas al transporte.

Como entidades regionales, establecen conceptos de "importación" y "exportación" particulares, no referidos a las fronteras estatales, sino de sus territorios regionales¹⁸³. Además, estos conceptos varían según el gravamen de que se trate y su campo de aplicación¹⁸⁴.

El principio de proporcionalidad suele plasmarse de una forma genérica en las decisiones comunitarias. Sin embargo, se percibe la creciente preocupación estatal y regional por darle cumplimiento. En consecuencia, la normativa adquiere una extensión y tecnificación casi exhaustiva, de manera que se persigue la vigencia del principio en cualquier actividad beneficiada. Del mismo modo, se condiciona temporalmente el beneficio fiscal a la persistencia

¹⁸³ Así, sentencia TJCE de 9 de agosto de 1994, asuntos acumulados C 363/93, C 407/93, C 408/93, C 409/93, C 410/93, C 411/93, *Lancry*.

¹⁸⁴ Un ejemplo de esto puede verse en LÓPEZ TEJERA, D.; «El Régimen Económico y Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº1, abril de 2002, págs. 2 y ss.

de las características que permitieron considerar a la medida como proporcional¹⁸⁵.

Esta tecnificación se relaciona con la bibliografía existente sobre el tema. En efecto, la legislación más detallada es la del régimen canario, en consonancia al mayor número de estudios doctrinales sobre la región en comparación con el resto de bibliografía sobre regiones ultraperiféricas. Por otro lado, destaca que la legislación menos detallista sea la de adaptación regional portuguesa. Esto puede deberse a dos motivos: la inexperiencia regional en la acometida de legislación tributaria y el hecho de que se trataba de la primera autonomía regional y existiera la voluntad de no diferir excesivamente la normativa regional de la nacional.

La influencia de la prohibición de ayudas estatales sobre los sistemas fiscales de las RUP provoca que la respectiva normativa contenga las consecuencias del incumplimiento de las condiciones, obligando a la devolución de las ayudas en los términos impuestos por el ordenamiento comunitario.

La limitación temporal de las ayudas provoca continuas prórrogas y modificaciones en los sistemas tributarios. Sin embargo, como quiera que corresponde a los Estados la aportación de informes sobre estos regímenes, tienden a mostrar aquellos parámetros que pueden conducir a la renovación de la ayuda, omitiendo datos perjudiciales¹⁸⁶.

Por otro lado, se observa una idea común mostrada por los Estados: la necesidad de confrontar la búsqueda del desarrollo regional con los intentos de

¹⁸⁵ De forma negativa, sólo las actividades o productos recogidos inicialmente se permiten en el sistema. Se prevé la actualización, en caso de motivación. Pero ésta necesita la aprobación comunitaria, lo que retarda la necesidad de flexibilidad con respecto a la evolución económica. Así, ASIÁN GONZÁLEZ, M.; «El régimen económico y Fiscal de Canarias. La Zona Especial Canaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, noviembre 2006, págs. 6-7.

¹⁸⁶ Así, para el caso canario, MIRANDA CALDERÍN pone de manifiesto como la materialización de la RIC en activo inmobiliario ha conllevado el aumento del precio del suelo, encareciendo la vivienda, cuestión que no ha sido tratada en la revisión del sistema en 2006. MIRANDA CALDERÍN, S.; «Nueve años de aplicación de la Reserva para inversiones en Canarias», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº3, febrero de 2003, págs. 11-12. También en el sector inmobiliario, BOUDINE pone de manifiesto que las medidas de deducción por inversión inmobiliaria han sobrepasado los efectos deseados y que corresponde una atención mayor a otros sectores de actividad. BOUDINE, J.; *op. cit.*, págs. 123 y ss.

los contribuyentes de disminuir la carga tributaria soportada, de forma que se evite el abuso de los beneficios fiscales¹⁸⁷.

En este trabajo se han expuesto las soluciones adoptadas para cada región. Se ha intentado dar una visión plenamente comunitaria, en armonía con lo defendido en el Capítulo Segundo. Un contraste entre los diversos regímenes, en especial de las medidas adoptadas para los fines específicos, puede servir a la mejora de cada régimen y a la convergencia entre sistemas. En todo caso, se muestra necesaria una consolidación de estos regímenes en el marco del art. 299.2 TCE, de manera que se dé respuesta definitiva a las deficiencias que ha presentado su aplicación efectiva.

¹⁸⁷ Para el caso francés, *vid.* BOUDINE, J.; *op. cit.*, pág. 91.

EPÍLOGO: HACIA UN CONCEPTO DE FISCALIDAD ULTRAPERIFÉRICA

Las páginas precedentes han mostrado cómo la influencia cada vez mayor del Derecho Comunitario en todas las materias jurídicas, y en especial en el campo fiscal, provoca que ciertas regiones, con tradicionales regímenes fiscales diferenciados, confluyan hacia una norma de referencia. El art. 299.2 TCE se convierte en la base de los regímenes fiscales de las regiones ultraperiféricas. Esta es la vía para integrar a las RUP en Europa y posibilitar el desarrollo que la Unión Europea ofrece.

Una vez aceptada esta vía, las regiones tienen que olvidar paulatinamente los respectivos sistemas constitucionales en los que se enmarca la tradición histórica de fiscalidad beneficiada para convergir hacia un sistema que da una respuesta unificada a problemas comunes.

Para que este sistema sea cada vez más coherente y unificado, se necesitan varias modificaciones de actitud:

1º) Las instituciones comunitarias, y en particular la Comisión, deben asumir como propio el objetivo de desarrollo ultraperiférico y tomar un papel activo en la configuración del sistema. No pueden limitarse a admitir con mayor o menor benevolencia las propuestas estatales. Esa posición no es coherente con las cada vez más continuas declaraciones que se atribuyen como propio el objetivo de desarrollo ultraperiférico. Ciertamente es que los Estados conocen de manera más directa la realidad de cada región, sobre todo en la medida en que permitan a la propia región expresar sus inquietudes. Pero la Comisión no debe aparecer como un filtro difícil de superar que obliga a presentar propuestas tenues. Debe cooperar con los Estados en la elaboración de las propuestas y en la búsqueda del verdadero equilibrio del desarrollo ultraperiférico.

2º) Los Estados y las regiones ultraperiféricas deben ir tomando conciencia del camino común iniciado. La preocupación debe alejarse paulatinamente del mantenimiento de las medidas tradicionales y dirigirse a la búsqueda de aquellas medidas que efectivamente ayuden a las RUP a su desarrollo en un contexto comunitario. Deben aprender de las experiencias de

otras regiones y plantear modelos coherentes con las dificultades reales de cada región y no con la tradición fiscal.

3º) La doctrina debe asumir esa posición comunitaria en el estudio de la ultraperiferia, abandonando la idea de que las instituciones comunitarias son un filtro temido y realizando propuestas, tanto a la Comisión como a los Estados, que redunden en la lógica del sistema.

Para ello, es necesario creer en las virtudes del art. 299.2 TCE y asumirlo en base jurídica definitiva de toda medida fiscal ultraperiférica, presente en cada norma o decisión que afecte al régimen. La lógica y la coherencia del sistema son necesarias para que se cumplan los objetivos establecidos en el art. 299.2 TCE.

En este trabajo se han defendido esas ideas. Se apuntó ya en el cap. 2 la noción de "fiscalidad ultraperiférica", pero es necesario ahora, con base en todo lo dicho anteriormente, centrar esa idea. Se requiere un concepto de base como punto de partida del sistema. La idoneidad del concepto se muestra en la existencia, en la ideología comunitaria, de ese sistema, por más que la dispersión científica y normativa no haya permitido definir sus líneas con claridad.

En consecuencia, puede establecerse el concepto de fiscalidad ultraperiférica como el sistema fiscal que, con base en el art. 299.2 TCE, se constituye como un régimen normativo que permite especialidades en la aplicación del Derecho Comunitario Tributario para lograr las condiciones conducentes a la plena integración de las regiones ultraperiféricas en el ordenamiento comunitario.

CONCLUSIONES.-

1. Las regiones ultraperiféricas son regiones integradas en el ordenamiento comunitario que conforman un grupo regional en la Unión Europea. Este grupo regional se caracteriza por tres notas: la posibilidad de adaptación del Derecho Comunitario en las condiciones del art. 299.2 TCE; la existencia de una situación de subdesarrollo provocado por circunstancias geográficas y climatológicas comunes; y la existencia de una decisión política que motiva la inclusión de estas regiones en el listado del art. 299.2 TCE. La definición de regiones ultraperiféricas, en el contexto comunitario, sería "Conjunto de regiones que, formando parte del territorio comunitario, se encuentran fuera del continente europeo y admiten excepciones a la aplicación del ordenamiento comunitario en base a su situación geográfica y especiales condiciones referidas en el art. 299.2 TCE".

2. Las regiones ultraperiféricas presentan, como consecuencia de las medidas tomadas a través del art. 299.2 TCE, un régimen especial. No se debe considerar un régimen excepcional, a pesar de que gran parte de las medidas sean excepciones al ordenamiento comunitario. El fundamento de este régimen especial está en las notas definitorias del art. 299.2 TCE. Debe relacionarse este fundamento con el principio de igualdad, que admite discriminaciones objetivas. Para las regiones ultraperiféricas, la base de esta discriminación objetiva se encuentra en el desarrollo económico y social inferior y en los costes superiores de ultraperiferia.

Las características señaladas deben considerarse "hechos diferenciales" que permiten una diferencia en el marco de textos de naturaleza constitucional que, partiendo del reconocimiento del principio de igualdad, admiten la necesidad de conceder un tratamiento distinto a determinadas regiones.

Los hechos diferenciales no son interpretados en referencia a su literalidad geográfica, sino a los efectos que provocan, en atención a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre lo que debe ser considerado como isla: territorio separado exclusivamente por agua del resto del territorio comunitario, a pesar de que pueda estar unido por tierra a otros ámbitos geográficos.

3. El régimen de las regiones ultraperiféricas es relativamente reciente. Si bien es cierto que en todas estas regiones se han aplicado especialidades en su historia en las Comunidades Europeas, el concepto se fue creando a partir del Acta Única Europea y de la Adhesión de España y Portugal y tuvo su consagración en los Tratados a partir de 1996, con el Tratado de Amsterdam. El concepto incluye a un número determinado de regiones, debiendo considerarse como *numerus clausus*. Deben distinguirse de otras regiones que, teniendo una especial relación con las Comunidades Europeas, no forman parte del territorio comunitario. Una futura integración de estas regiones podría realizarse a través de su incorporación a las regiones ultraperiféricas.

4. Las circunstancias que fundamentan el régimen ultraperiférico deben separarse en dos grupos. De un lado se encuentran las características geográficas que provocan los llamados "costes de ultraperiferia", costes unidos a la actividad empresarial desarrollada en estas regiones. De otro lado, como consecuencia de las anteriores, se encuentra la situación estructural social y económica. Sin embargo, aunque unas sean causa de otras, no puede entenderse que su destino estará unido; ya que se puede superar la situación económica, pero difícilmente se eliminarán los costes ultraperiféricos. En atención a lo anterior, las medidas adecuadas en el régimen ultraperiférico pueden dirigirse a compensar los costes ultraperiféricos y a desarrollar económica y socialmente estas regiones.

5. La base jurídica del régimen ultraperiférico es el art. 299.2 TCE. Este art. establece un procedimiento de decisión por mayoría cualificada del Consejo, a iniciativa de la Comisión y con dictamen vinculante del Parlamento. Para la validez de la norma, el dictamen debe existir, salvo prolongación indebida del procedimiento, si bien no es necesario que el Consejo respete su contenido. Ahora bien, esto no impide que sean adoptadas medidas específicas de ultraperiferia sin recurrir al procedimiento del art. 299.2 TCE. Esto ocurre cuando la medida se contenga en una norma general amparada en otra base jurídica. Dos particularidades presentan esta excepción al art. 299.2 TCE: debe tenerse en cuenta siempre los fundamentos del régimen ultraperiférico señalados en dicho artículo y la coherencia del sistema invita a que tienda a la presencia del artículo siempre que se adopte una medida ultraperiférica.

CONCLUSIONES

6. La ausencia de una base jurídica para la ultraperiferia anterior al Tratado de Amsterdam provoca que se adoptaran tres Reglamentos que acogían los Programas POSEI, programas que coordinan las medidas para las regiones ultraperiféricas y que servían de base jurídica para la actuación en ultraperiferia. La aparición del art. 299.2 TCE hace que este precepto sustituya a los POSEI como base jurídica, sin que por ello deban entenderse derogados, ya que su utilidad se mantiene para dar coherencia al sistema, permitiendo una acción global y uniforme.

7. La actuación comunitaria dirigida especialmente a las regiones ultraperiféricas se dirige a varios ámbitos de las políticas comunitarias. El art. 299.2 TCE ofrece un listado de ámbitos donde pueden adoptarse medidas especiales. Este listado debe entenderse abierto, siendo posible adoptar medidas en otros ámbitos, siempre que se justifique en las circunstancias de ultraperiferia. Las principales actuaciones se adoptan en ciertos ámbitos. La política pesquera y agrícola permiten facilitar el abastecimiento de productos necesarios para el consumo humano. La política regional sitúa a las regiones ultraperiféricas en el grupo de las regiones más desfavorecidas, con independencia de su situación económica con respecto al resto de la Comunidad. Finalmente, se han adoptado medidas fiscales diversas que permitan el desarrollo ultraperiférico.

8. Las medidas fiscales adoptadas para el desarrollo ultraperiférico permiten la creación de un sistema fiscal ultraperiférico. Este sistema se ordena en base a la coherencia y unidad que le otorgan una serie de principios que se obtienen tanto de las decisiones de la Comisión y del Consejo como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, teniendo siempre como referencia el art. 299.2 TCE. Este sistema fiscal debe diferenciarse del sistema fiscal de cada una de las regiones ultraperiféricas. El primero contiene las medidas específicas adoptadas por las instituciones comunitarias, complementado por la actuación estatal. Es un régimen insertado en el ordenamiento comunitario. El sistema fiscal de cada región, si bien parte del sistema fiscal ultraperiférico, contiene las normas fiscales aplicables en cada región, con independencia de que su origen sea comunitario, estatal o regional. Se inserta en el ordenamiento estatal.

Este estudio ofrece una nueva perspectiva, ya que ningún trabajo doctrinal ha estudiado, como tal, el sistema fiscal ultraperiférico, limitándose al estudio de uno o varios sistemas fiscales regionales, con breves referencias a la influencia del ordenamiento comunitario en el sistema.

9. Para que puedan adoptarse medidas fiscales en el ámbito del art. 299.2 TCE, se necesita que la fiscalidad pueda servir al desarrollo económico de las regiones. La función extrafiscal de los tributos es la clave de esta posibilidad y en ese sentido nunca han faltado medidas de este tipo, como demuestra la historia de los sistemas fiscales de las regiones ultraperiféricas. Es más, la fiscalidad puede servir para cumplir los dos objetivos que pueden diferirse del art. 299.2 TCE: la compensación de los costes ultraperiféricos a través de la reducción del coste que supone la fiscalidad y la atracción de inversiones que permitan el desarrollo económico y la creación de empleo a través de beneficios fiscales, además del desarrollo tecnológico que minore los costes ultraperiféricos.

10. El art. 299.2 TCE es la base jurídica del sistema ultraperiférico. Ahora bien, es posible que la normativa que contenga las medidas especiales de ultraperiferia tenga una base jurídica distinta. Así sucede en el plano fiscal. De un lado, las excepciones en materia de imposición indirecta se han recogido a través de preceptos de la normativa armonizadora, con base en el art. 93 TCE. Sólo se ha recurrido al procedimiento del art. 299.2 TCE para la autorización del octroi de mer. Por lo que respecta a medidas en fiscalidad directa, estas han sido estudiadas desde su consideración como ayudas de Estado y aprobadas, en consecuencia, con el procedimiento de los arts. 87 a 89 TCE. En materia aduanera, en cambio, si ha habido un recurso directo al art. 299.2 TCE. Se muestra una situación en la que el art. 299.2 TCE se usa de manera marginal y no siempre ante tributos de características similares, lo que provoca que los beneficios del sistema unificado se adquieran sólo indirectamente, en la medida en que se haga referencia al art. 299.2 TCE o se tomen en consideración las circunstancias en él recogidas. A tal fin, deben intentar compatibilizarse las distintas bases jurídicas y, siempre que ello no sea posible, debe acudir a normas especiales para las medidas ultraperiféricas.

CONCLUSIONES

11. El contenido de las medidas fiscales tiene como límite la unidad y coherencia del ordenamiento comunitario. En consecuencia, el principio de proporcionalidad ha sido establecido por la jurisprudencia comunitaria como el principio que permite examinar la idoneidad de las medidas ultraperiféricas y su aceptación, según el grado de afección al ordenamiento comunitario.

El principio de proporcionalidad es un principio tradicional en los sistemas constitucionales europeos, que pone en relación distintos valores o fines del sistema, permitiendo que uno venga exceptuado para la consecución del otro. Se plasma en un juicio de proporcionalidad que consiste en tres *test*: el test de idoneidad, el test de necesidad y el test de proporcionalidad en sentido estricto.

El principio de proporcionalidad fue establecido, para el régimen ultraperiférico por el Tribunal de Justicia. Este principio no puede limitar las competencias de una institución, con lo que se requiere la ejecución de un juicio de proporcionalidad, pero no puede imponer el Tribunal sus propias apreciaciones a la hora de efectuar el principio de proporcionalidad.

Esta situación provoca que deba atenderse al desarrollo del mismo efectuado por el Consejo y, especialmente, por la Comisión, para conocer como se ha relacionado el objetivo de desarrollo ultraperiférico con el respeto al ordenamiento comunitario. Del análisis de las decisiones de la Comisión se obtiene la ausencia de criterios asentados, pues si bien se puede destacar la necesidad de justificar las medidas y de obtener estudios económicos por parte de los Estados, no siempre se exige la justificación de la proporcionalidad con la misma contundencia.

El principio de proporcionalidad da unidad genérica al sistema. Frente a posiciones doctrinales que dudan de las semejanzas entre las regiones ultraperiféricas, se puede defender que el principio de proporcionalidad permite aplicar especialidades atendiendo a las mismas circunstancias y al grado de diferencia en que se presentan. De hecho, la cada vez mayor presencia de decisiones de las instituciones comunitarias en el ámbito ultraperiférico permiten comparar las medidas adoptadas por cada región y su eficiencia, posibilitando cierta convergencia entre las medidas aplicadas en cada región.

Las medidas fiscales ultraperiféricas deben ser coherentes con el conjunto de medidas adoptadas en materia ultraperiférica. En ese sentido, el principio de proporcionalidad obliga a considerar si otro tipo de medida resulta más idónea para la consecución de los fines ultraperiféricos, así como a ponderar los beneficios ya obtenidos por la aplicación de otro tipo de medidas. De ahí se obtiene la necesidad de actualización del sistema para que el principio de proporcionalidad siempre se pueda considerar vigente.

12. El tenor del art. 299.2 TCE y diversos pronunciamientos de las instituciones permiten reconocer al objetivo de desarrollo ultraperiférico como un objetivo comunitario, expresión del objetivo general de cohesión económica y social. Este reconocimiento justifica la actuación comunitaria. Sin embargo, el objetivo de desarrollo de estas regiones también es un objetivo estatal, reconocido de distintas formas en las constituciones nacionales. El principio de subsidiariedad delimita si la adopción de medidas ultraperiféricas debe resultar de una actuación estatal o comunitaria. Por lo que respecta a la fiscalidad, sólo en los casos en que se trate de competencia exclusiva comunitaria, será la Comunidad la que actúe. Es el supuesto del Código Aduanero Comunitario. En el resto de supuestos, la actuación comunitaria consistirá en la aprobación de la medida estatal, con la especialidad que, para la imposición armonizada, deberán recogerse excepciones a la normativa armonizadora. La coherencia del sistema se posibilita, frente a la doble fuente normativa, por el principio de cooperación.

Debe destacarse que el reconocimiento del objetivo ultraperiférico por las instituciones comunitarias no es lógico con la actitud de las instituciones; ya que la iniciativa se reserva exclusivamente a los Estados. La iniciativa de la Comisión en el procedimiento del art. 299.2 TCE se hace depender de una petición estatal. Su iniciativa en materia de ayudas de Estado sólo se realiza para comprobar que las medidas no sean desproporcionadas. En todo caso, nunca se critica la escasa entidad de una medida, que podría resultar desproporcionada por no afectar apenas a la realidad ultraperiférica y sí afectar, en cambio, al ordenamiento comunitario.

CONCLUSIONES

Todas las regiones ultraperiféricas tienen cierta autonomía con respecto a los Estados en los que se insertan. Sin embargo, la ceguera comunitaria ante la autonomía regional impide que las regiones puedan intervenir en los procedimientos que les afectan, debiendo recurrir a la mediación de los Estados. Ahora bien, van apareciendo vías para la participación autonómica. En particular, deben considerarse los trabajos del Grupo Interservicios en el Parlamento Europeo y los dictámenes del Comité de las Regiones.

13. Nada se ha dicho ni por la jurisprudencia ni por la doctrina sobre la interpretación de la normativa comunitaria en materia ultraperiférica. No obstante, puede obtenerse criterios interpretativos de la lógica del sistema. En primer lugar, debe destacarse que la calificación del sistema como especial y no como excepcional conlleva a no realizar necesariamente una interpretación restrictiva. En cambio, parece excluible la analogía, aunque no la interpretación extensiva. Por lo demás, debe preferirse la interpretación teleológica, relacionado con el principio de proporcionalidad. Si las medidas fueron aprobadas con atención al mencionado principio, debe buscarse la interpretación que mejor respuesta dé a los fines para los que se adoptó la medida, pero sin que pueda llegarse a medidas desproporcionadas. Para las normas de origen nacional, los criterios interpretativos serán los propios de cada ordenamiento, si bien, en la medida en que estos lo permitan, debe buscarse el cumplimiento de los fines de la medida.

14. Algunos tributos creados exclusivamente para su aplicación en estas regiones suelen recoger la afectación de los recursos obtenidos. La Comisión justifica este extremo en el principio de proporcionalidad. Puede entenderse, pese a ello, que un tributo que no recogiera la afectación de sus recursos al desarrollo ultraperiférico puede considerarse proporcional.

15. Las medidas fiscales adoptadas para el desarrollo ultraperiférico suelen consistir en bonificaciones fiscales. En la medida en que afectan al tráfico empresarial, pueden ser consideradas como ayudas de Estado. Ahora bien, por lo general, estas medidas pueden ser declaradas compatibles como ayudas de carácter regional, ya que las Directrices de la Comisión sobre ayudas de Estado de carácter regional reconocen la aptitud de las regiones ultraperiféricas como ámbito regional en el que aplicar estas medidas.

Las ayudas de Estado de carácter regional pueden ser ayudas a la inversión o ayudas al funcionamiento. Las ayudas a la inversión se dirigen a empresas que realizan inversiones que supongan cambio de actividad. La base de la ayuda debe ser la cuantía invertida. Las ayudas de funcionamiento son ayudas que se dirigen a eliminar los costes habituales del tráfico empresarial, mediante la reducción de la carga fiscal. Estas ayudas se encuentran limitadas temporalmente. Sin embargo, se permite a las regiones ultraperiféricas no atender a estos límites, ya que resultan óptimas para compensar los costes ultraperiféricos. En todo caso, tanto un tipo de ayuda como otro resultan aptas para actuar en el ámbito ultraperiférico.

16. El principio de proporcionalidad exige que las medidas sean en todo momento proporcionales. Las medidas destinadas a las regiones ultraperiféricas son medidas que tienen el objetivo de las regiones ultraperiféricas para su plena integración en el ordenamiento comunitario. Son, en principio, medidas transitorias para esta integración. Además, las ayudas de Estado de carácter regional se vinculan a los períodos de política regional, modificando los criterios y regiones objetivos en armonía con las líneas de ésta. Por todo lo anterior, las medidas fiscales ultraperiféricas suelen tener un carácter temporal limitado.

Esta situación ha provocado distorsiones, ya que las medidas no son renovadas a tiempo y provocan una limitación de los efectos de las medidas. Se crean situaciones de inseguridad jurídica con frecuencia. Con independencia de que se puedan agilizar los procedimientos para la renovación de las ayudas, puede resultar más adecuado la adopción de medidas sin limitación temporal, con independencia de que se vayan modificando o eliminando, según la evolución de estas regiones y de la política regional.

17. Las libertades comunitarias permiten que inversores foráneos actúen en estas regiones, ayudando a su desarrollo. Por esta razón, debe entenderse que las limitaciones a las libertades comunitarias no pueden estar justificadas en el sistema ultraperiférico. Si bien es cierto que las medidas deben circunscribirse geográficamente al territorio de estas regiones, nada debería impedir que residentes fuera de estos territorios se beneficiarán de los sistemas fiscales, si desarrollan las actividades a las que se adscriben los beneficios. De

CONCLUSIONES

hecho, el respeto a las libertades comunitarias, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia comunitaria, beneficia a las regiones ultraperiféricas, ya que permite que los beneficios fiscales obtenidos sean mantenidos en el Estado de residencia del inversor.

El principio de estanqueidad (*o ring facing*) limita los ámbitos de aplicación de un sistema beneficiado. En el caso de las regiones ultraperiféricas, el principio de estanqueidad geográfica es admisible. El principio de estanqueidad subjetivo se ha permitido en principio para proteger la producción local. Pero, por lo general, se ha eliminado, pues una vez superada la fase inicial, debe abrirse el sistema para una correcta convergencia de las regiones ultraperiféricas hacia el ordenamiento comunitario.

18. Los beneficios derivados de los sistemas fiscales de las regiones ultraperiféricas pueden provocar que sean consideradas como paraísos fiscales o como zonas de competencia fiscal perniciosa. Esto queda excluido del territorio comunitario. Todos los Estados son miembros de la OCDE y, siguiendo sus criterios, no pueden considerar a una región como paraíso fiscal, además de que la armonización en asistencia tributaria elimina el requisito de secreto fiscal. La consideración como zona de competencia fiscal perniciosa se relaciona con el Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas, que remite a los criterios de la Comisión sobre ayudas de Estado. Distinta cuestión aparece con Estados no miembros, ya que estos pueden adoptar criterios distintos. Para evitarlo, se requiere un Convenio internacional entre el Estado donde se encuentra la región y el Estado no miembro.

19. El conocimiento del sistema fiscal ultraperiférico necesita, para ser exhaustivo, del estudio de los sistemas fiscales de las regiones ultraperiféricas, en cuanto que estos pueden considerarse aplicación del primero. Este estudio debe analizar las competencias regionales y estatales de carácter fiscal y las medidas tomadas en cada región. Se trata, pues, de un estudio de Derecho Comparado que no puede perder de vista su relación con el sistema fiscal ultraperiférico.

20. Las especialidades fiscales de las regiones ultraperiféricas tienen como marco general el sistema fiscal estatal, ya que serán especialidades con

respecto a éste. Estas especialidades pueden consistir en la aplicación diferente del sistema estatal o en el establecimiento de tributos distintos a los del sistema estatal, tanto si se realizan por el Estado como si son efectuadas por la región.

21. Todas las regiones ultraperiféricas tienen cierta autonomía que deriva en el disfrute de poder tributario reconocido constitucionalmente. Sin embargo, este poder tributario sólo se reconoce de manera directa a las islas Canarias. En el resto de casos, se trata de poder tributario derivado, ya que necesita de una ley estatal para su disfrute. Esta ley existe en el caso de las regiones portuguesas, pero en las regiones francesas, sólo existe para el *octroi de mer*.

22. La adaptación regional se realiza principalmente por los Estados en el caso francés y español, salvo la determinación del tipo en el *octroi de mer* y lo permitido con respecto a los tributos cedidos en España. Son las regiones portuguesas las que adaptan el sistema portugués, con excepción de las Zonas Francas.

23. Sólo la Comunidad Canaria tiene la posibilidad de crear tributos propios, aunque se encuentran limitados por la LOFCA. Los tributos específicos de las regiones que son creados por el Estado no pueden entenderse como tributos propios, ya que no son manifestación del poder tributario regional.

24. Las regiones autónomas son las que más libertad tienen de establecer sus sistemas fiscales, pues, pese a que su poder tributario está condicionado por la ley estatal, ésta lo establece sin demasiados límites. Por su parte, el poder tributario canario se encuentra muy limitado por la coordinación de las Haciendas Autonómicas que corresponde al Estado.

26. La sentencia Azores limita el poder tributario regional, ya que la existencia de compensaciones estatales en las regiones ultraperiféricas, implica que las medidas fruto de ese poder sean consideradas como ayudas de Estado. Esta jurisprudencia obliga a estudiar las normas a adoptar según los criterios de la Comisión para las ayudas de Estado.

CONCLUSIONES

27. Las medidas especiales adoptadas en materia armonizada se refieren exclusivamente a la imposición indirecta. El IVA comunitario sólo es aplicado en las regiones portuguesas, admitiendo la normativa comunitaria tipos especiales, así como la exención de ciertas operaciones relacionadas con la región. Este hecho permite que las operaciones de comercio electrónico realizadas en las regiones tributen en estas regiones, con independencia de la situación de los beneficiarios. En los DOM, pese a no ser de aplicación el IVA comunitario, a excepción de la Guayana, se aplica la ley francesa del IVA, que es transposición de la normativa comunitaria. Se recogen tipos inferiores, exenciones y se diferencian territorios de IVA. Esta situación muestra que la excepción general del IVA no resulta proporcionada, ya que el sistema portugués tiene el mismo resultado práctico. En Canarias no se aplica el IVA, sino el IGIC, un tributo de igual estructura, aunque con la especialidad de tipos más bajos y exención al comercio minorista, entre otras. Tampoco puede considerarse proporcionada la excepción.

Tanto los DOM como Canarias aplican arbitrios especiales, que gravan las importaciones y la producción local. Son el *octroi de mer* y el *AIEM*, ambos aprobados por sendas decisiones de la Comisión. Benefician la producción local en ciertos supuestos, aunque sólo la primera ha sido estudiada como ayuda de Estado.

Por lo que respecta a los impuestos especiales, las excepciones suelen apoyar el transporte hacia las regiones, así como disminuir la carga fiscal que recae sobre producciones locales.

28. El estudio de las ayudas de Estado encuentra el problema de que en 2007 se ha iniciado un período de política regional. Sólo una parte de las medidas que se agotaban en 2006 han sido renovadas. Por otro lado, algunas medidas siguen en vigor porque su período de aplicación no finalizaba en 2006, aunque están pendientes de su revisión. En cambio, algunas medidas no han sido renovadas aún, aunque todo apunta a que se producirá su renovación, pues se mantienen las circunstancias que las motivaron.

29. Las ayudas de funcionamiento pueden aparecer en regímenes especiales que afectan a diversos tributos o a medidas que afectan a un solo

tributo. Son ayudas de todo tipo que se dirigen a disminuir la carga fiscal de las empresas que actúen en las regiones. Se establecen, sobre todo, en la imposición sobre la renta, tanto de personas físicas como de personas jurídicas y consisten en la reducción de los tipos de gravamen.

30. Las ayudas de inversión se dirigen, por lo general, a la imposición sobre la renta, a través de la posibilidad de deducir las cantidades invertidas. Se establecen requisitos para las inversiones, en consonancia a los establecido por las directrices de la Comisión. Se requiere, para que tengan la consideración de ayudas a la inversión, que la ayuda tenga como base la cantidad invertida. En caso contrario, serán ayudas al funcionamiento. Sin embargo, la Comisión, contradiciendo sus propios criterios, ha considerado ayudas a la inversión medidas que, aún teniendo como finalidad el favorecer las inversiones, no se calculan en relación con las inversiones efectuadas. Sí deben considerarse ayudas a la inversión aquellas que reducen los costes de la inversión.

31. La normativa estatal recoge limitaciones al montante de las ayudas recibidas, de cualquier tipo, de manera que no pueda superarse el límite regional a través de la acumulación de distintas ayudas. Además, se obliga al ingreso de las cantidades bonificadas, con lo que se observa la influencia del régimen comunitario de ayudas de Estado en estas medidas.

32. Las especialidades en materia aduanera se refieren, de un lado, a las zonas francas, que son estudiadas como ayudas de Estado y, de otro lado, a los regímenes fiscales de abastecimiento que reducen la carga aduanera de ciertos productos considerados necesarios para el consumo humano.

33. Del estudio de los sistemas fiscales de las regiones ultraperiféricas se observa que estos sistemas se van acercando y que las medidas son similares. No obstante, ha de destacarse como el grado de tecnificación de la normativa depende de la existencia de estudios doctrinales y del origen estatal o regional de estas medidas.

BIBLIOGRAFÍA

AFSCHRIFT, T.; «Las directivas de armonización de los impuestos directos y sus medidas antievasión fiscal», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 208, mayo de 2002.

ALOMAR MARTÍN, C. D.; «La Zona Especial Canaria y el Derecho Europeo de Sociedades», en *Anales de la Facultad de Derecho*, nº 18, noviembre 2001.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F., y VALERA TABUEÑA, F.; *La armonización fiscal en la Unión Europea*, ed. Cedecs., Barcelona, 1997.

AMARAL FORTUNA, M.J.; PONCE DENTINHO, T. y CABRAL VIEIRA, J.A.; *The cost of peripherality*, Workings Papers 01-2001, Parlamento Europeo (REGI 111 EN), 2001.

ANGULO RODRÍGUEZ, E.; «Análisis comparativo del régimen fiscal del archipiélago», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, 1982.

ARSMTRONG, H. W., y READ, R.; «Micro-Estados, Islas y el desarrollo económico de las regiones ultraperiféricas», en *Seminario sobre los Indicadores de Ultraperiferidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 16 y 17 de enero de 2004.

ASIÁN GONZÁLEZ, M.; «El régimen económico y Fiscal de Canarias. La Zona Especial Canaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, noviembre 2006.

ASÍN CABRERA, M.A.; *Islas y Archipiélagos en las Comunidades Europeas*, Tecnos, Madrid, 1988.

ASÍN CABRERA, M. A.; «La Constitución Europea y el estatuto jurídico de las regiones ultraperiféricas», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº12, págs. 20 y 21.

AA.VV.; *Los costes de ultraperiferia de la Economía Canaria*; Consejería de Economía y Hacienda de Canarias, Tenerife, 2001.

BALAGUER CALLEJÓN, F.; « El sistema de fuentes en la Constitución Europea», en *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, nº2, julio-diciembre de 2004, versión electrónica disponible en <http://www.ugr.es/%7Eredce/ReDCE2/ReDCEsumario2.htm>.

BARDOLET, E.; *El coste de la insularidad*; Cambra Oficial de Comerç, Indústria i Navegació de Mallorca, Ibiza y Formentera, Palma, 1989.

BARNES, B.; «El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998.

BAYONA DE PEROGORDO, JJ. y SOLER ROCH, M^a T., «Derecho Financiero», vol. II, Alicante, 1989.

BISES, B.; *Lezioni di Scienza delle finanza, Parte I, L'intervento pubblico nel sistema economico*, G. Giapichelli editore, Turín, 2005.

BLASCO ARIAS, L.M.; «Naturaleza jurídica del Impuesto General Indirecto Canario», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, Noviembre 2006.

BLERIOT, L.; «Les départements et régions d'outre-mer: un statut á la carte», en *L'outre-mer*, monográfico de la serie POUVOIRS, nº 113, 2005

BOUDINE, J.; *Le régime fiscal des Départements d'outre-mer*, ed. L'Harmattan, 1988.

BRÁS, F., DEWERBE, P. y BORGES, R.; «The Madeira Free Zone and its standpoint within the European Union», en *EC Tax Review*, nº3, 2004.

BRIGUGLIO, L.; «Los pequeños Estados insulares: índices de vulnerabilidad», en *Seminario sobre los Indicadores de Ultraperificidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 16 y 17 de enero de 2004.

BURGOS, P.; «Les îles canaries et les communautés européennes», en *Revue du Marché Commun*, nº 302, Décembre 1986.

CAAMAÑO ANIDO, M. A.; «La participación de las Comunidades Autónomas en la toma de decisiones fiscales a nivel comunitario», en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, enero-marzo 2005.

CABRERA PADRÓN, C.; «El régimen de la deducción por inversiones en Canarias: una interpretación», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 8, 2004.

CALATAYUD PRATS, I.; «Las entidades ZEC y la creación de empleo», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, noviembre de 2006.

CALDERÓN CARRERO, J.M.; «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: “¿Hacia un nuevo ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?»; Comunicación presentada en el *Foro Sáinz de Bujanda, Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 13 de septiembre de 2006.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.; «La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª Edic., Madrid, 2005.

CALVO ORTEGA, R.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario. I. Derecho Tributario. Parte General*. 10ª edic, edit. Thomson-civitas, 2006, pág. 509.

CALVO ORTEGA, R.; «Igualdad tributaria y no discriminación», en *Nueva Fiscalidad*, nº11, diciembre 2005.

CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.; «El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un nuevo examen», en Comunicación presentada en el *Foro Sáinz de Bujanda, Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, IEF, 13 de septiembre de 2006.

CASADO OLLERO, G.; «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE», en *Hacienda Pública Española*, nº 96, 1985.

CASADO OLLERO, G.; «Los fines no fiscales de los tributos», en la obra colectiva *Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma*, en homenaje a F.Sainz de Bujanda, Vol. I., I.E.F., Madrid, 1991.

CASALTA NABAIS, J.; *Estudos di direito fiscal. Por um Estado fiscal suportável*, Edições Almedina, Coimbra, 2005.

CASALTA NABAIS, J.; «La réalisation des impôts dans l'expérience portugaise», curso impartido en el *Programa di Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario Europeo, Scuola Europea di Alti Studi Tributari*, Bologna, 2006.

CHALTIEL, F.; *Manuel de droit de l'Union européenne*, Presses Universitaires de France, 2005.

BIBLIOGRAFÍA

- CHICO DE LA CÁMARA, P.; «Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria», en *AAVV.; Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.
- CIAVARINNI AZZI, G.; «El modelo de integración específico de las Regiones ultraperiféricas de la Comunidad Europea», en *Canarias en la Comunidad Europea*, Fundación Pedro García Cabrera, Santa Cruz de Tenerife, 1994.
- COLLADO CUIEL, J.C.; «Los costes de la ultraperiferia en Canarias: el coste público», en *Revista de Hacienda Canaria*; nº 7, Febrero de 2004.
- CORBIN, C. P.; «The role of indirect taxes in valuing bussiness», en *International Tax Journal*, volumen 31, nº 2, primavera de 2005.
- CORDINI, G.; «Accordi di cooperazione e vincoli di democratizzazione nell'Unione Europea: le convenzioni di cooperazione e di associazione da Lomé a Cotonou», en *Il Diritto dell'Economia*, nº1, 2004.
- CORONA, J.F.; «La fiscalidad en el sistema comparado y la armonización fiscal en la UE», en CORONA, J. F.; GONZÁLEZ PÁRAMO, J.M. y MONASTERIO, C. (coord.) *Reforma fiscal y crecimiento económico*, Papeles de la fundación para el análisis y los estudios sociales, nº 47, 1999.
- CORRIENTE CÓRDOBA, J.A., «El hecho diferencial regional y su tratamiento en el Derecho Comunitario Europeo», en *Anuario de Derecho Internacional*, nº XVI, 2000.
- CRUZ PADIAL, I.; «La jurisprudencia comunitaria y su incidencia en el sistema de corrección de doble imposición de dividendos», en *Nueva fiscalidad*, nº 8, septiembre 2005.
- CUENCA GARCÍA, E.; «Comunidad-Canarias: última etapa», en *Revista Aduanas*, nº 349, 1985.
- DE JUAN Y LEDESMA, A.; «Canary islands and Madeira Free Zone Regimes:some issues and prospectives», en *European Taxation*, volumen 37, nº 5, 1997.
- DE PITTA E CUNHA, P.; «A alteração recente do regime de benefícios fiscais das sucursais financieras na Zona Franca da Madeira», en *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 391, julio-septiembre de 1998.
- DEIANA, A. P.; «Paradisi fiscali: Madeira», en *Commercio internazionale*, nº 15, Año XIX, 15 de agosto de 1995.
- DEL VILLAR GARCÍA, A.; «Efecto de los incentivos fiscales de la Reserva para Inversiones en Canarias sobre la inversión empresarial»; en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 8, 2004.
- DIÉMERT, S.; «Le droit de l'outre-mer», en *L'outre-mer*, monográfico de la serie POUVOIRS, nº 113, 2005,
- DÍEZ-HOCHLEITNER, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILLA, C.; *Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*, ed. McGraw-Hill, Madrid, 2001.
- DI MAURO, F.; «The impact of economic integration on FDI and exports: a gravity approach», CEPS working document nº 156, Bruselas, 2000.
- DI PIETRO, A.; “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”,

traducido por FERNÁNDEZ MARÍN, F. y ANIBARRO PÉREZ, S., en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 116, octubre-diciembre 2002, págs. 574-575.

DI PIETRO, A.; «La futura reforma tributaria italiana», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. y GARCÍA NOVOA, C. (Dir), *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004

DORMOY, D., «Association des pays et territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté européenne», en *Jurisclasseur Europe*, Éditions du Jurisclasseur, fascicule 743.

ESTEBAN PAUL, A.; «La Reserva para Inversiones. Algunos aspectos controvertidos», en AA.VV.; Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Estudios y legislación), Instituto Universitario de Desarrollo Regional y Área de Derecho Financiero de la Universidad de la Laguna, Tenerife, 1995.

FABERON, J. Y.; «La France et son outre-mer: un même droit ou un droit différent?»; en *L'outre-mer*, monográfico de la serie POUVOIRS, nº 113, 2005.

FABRA VALLS, M.; «Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 120, octubre-diciembre de 2003.

FALCÓN Y TELLA, R.; «El Derecho fiscal europeo», en AAVV.; *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.

FALCÓN Y TELLA, R.; «La armonización fiscal en jurisprudencia», en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C.; y LIÑÁN NOGUERAS, D.J. (Dir.); *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*, ed. Civitas, Madrid, 1993.

FANTOZZI, A.; «Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati», ponencia en *Convegno di Studio, Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna, 26-27 settembre 2003.

FASSBENDER, B.; «El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en *Cuadernos de Derecho Público. El principio de proporcionalidad*, nº5, septiembre-diciembre de 1998.

FERNÁNDEZ ESTEBAN, M. L.; *El principio de subsidiariedad en el ordenamiento europeo*, ed. Mc Graw-Hill, Madrid, 1996.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.; «Las intervenciones del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) en España durante el período de programación 2000-2006», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 233, junio de 2004.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.; «Art. 95 del Tratado de la Comunidad: Base jurídico fiscal del Derecho Comunitario derivado», en AAVV.; *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el período 1989-1995*, edit. Marcial Pons, Madrid, 1996.

FORNIELES GIL, A.; *Los principios de justicia tributaria en el ordenamiento comunitario*, de próxima publicación.

GALETTA, D.U.; «El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº5, septiembre-diciembre de 1998.

BIBLIOGRAFÍA

- GALPER, H.; «El papel de la política tributaria en el desarrollo económico», en *El papel de la política tributaria y de la Administración Tributaria en el desarrollo económico*, Conferencia Técnica del CIAT, Instituto de Estudios Fiscales, 1992.
- GARCÍA-MONCÓ; A. M.; *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, ed. Civitas, Madrid, 1999.
- GARCÍA PRATS, F.A.; «Asscher o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 94, abril-junio 1997.
- GARCÍA PRATS, F.A.; «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I)», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 259, abril-junio 2001.
- GARCÍA PRATS, F. A.; «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Comunitario», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº. 260, julio-agosto 2001.
- GARCÍA ROCA, J.; «¿A qué llamamos, en Derecho, hechos diferenciales?», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 11, septiembre- diciembre 2000
- GEOGOPOULOS, T.; «Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe», en *RTD eur.*, volumen 41, nº 1, enero-marzo de 2005.
- GHINI, P.; y VEZZANI, D.; «Madeira, le regole di un “tax haven” possibile», en *Commercio internazionale*, nº 22, año XXI, 30 de noviembre de 1997.
- GIANNINI, S. y ONOFRI, P.; *Per lo sviluppo. Fisco e welfare*, ed. Il Mulino, Bolonia, 2005.
- GONZÁLEZ LAÍNEZ, C.; *Las regiones ultraperiféricas de la UE: evolución de las mismas como consecuencia de las políticas específicas aplicadas. Canarias como ejemplo*, Instituto de Estudios Europeos San Pablo-CEU, Madrid, 2005.
- GONZÁLEZ ORTIZ, J.; «Presentación», en *Seminario sobre los Indicadores de Ultraperiféricidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 16 y 17 de enero de 2004.
- GROUSCLAUDE, J., et MARCHESSOU, P.; *Droit fiscal général*, 3ª edit., ed. Dalloz, Paris, 2001.
- GUILLAUMIN, P.; «El concepto de ultraperiferia», en *Seminario sobre los Indicadores de Ultraperiféricidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 16 y 17 de enero de 2004.
- INGROSSO, M. et al.; *Le Zone Franche*, Cammera di Commercio industria artigianato e agricoltura di Napoli, Napoli, 1998.
- JACQUÉ, J. P.; *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, ed. Dalloz, 2001.
- JANUS, M.; *Les Départements d'outre-mer et de la CEE*, Paris, 1995
- KELLER, W.; *The geography and channels of difussion at the world's technology frontier*, processed University of Texas, 2001.
- KLUTH, W.; «Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998.
- HEREDIA, J.; «Madeira: VAT regime for e-commerce», en *The OFC Report*, 2004.

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», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre 1998.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.; «Presupuestos de la aplicación del régimen ZEC. Consecuencias de su incumplimiento», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre 2001.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.; *Régimen especial de los comerciantes minoristas*, en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 6, febrero 2004.

HERRERO HERNÁNDEZ, M. A.; «El principio de estanqueidad en los diseños de la Zona Especial Canaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001.

HINOJOSA TORRALVO, J.J.; «Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras infrutilizadas», en *Impuestos*, nº26, 1989.

HINOJOSA TORRALVO, J.J.; «Práctica y realidad del sistema de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas», en LASARTE ALVÁREZ, J.; *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, ed. Comares, Granada, 2003.

LEHNER, M.; «Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty», en *EC Tax Review*, nº 1, 2000.

LEITE DO CAMPOS, D.; «La reforma fiscal en Portugal», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. y GARCÍA NOVOA, C. (Dir), *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004

LÓPEZ AGUILAR, J.F.; «Constitución, autonomía y hecho diferencial. El Estado autonómico y «el hecho diferencial constitucionalmente relevante», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº2, septiembre-diciembre de 1997.

LÓPEZ TEJERA, D.; «El Régimen Económico y Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº1, abril de 2002.

LÓPEZ TEJERA, D.; «Un nuevo capítulo de la una historia de incomprensión del REF Canario: sentencia del Tribunal Constitucional nº 156/2004, de 23 de septiembre de 2004», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 11, 2005.

LUCHARIE, F.; *Le statut constitutionnel de la France d'outre-mer*, ed. Económica, París, 1.992.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.; «Análisis conforme a los tratados desarrollados por la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 1, abril 2002.

MALHERBE, J. *et al.*; «La TVA européenne sur les services fournis par voie électronique. Régimen Général et application dans la Région Autonome de Madère», en *Journal de Droit Fiscal*, septembre-octobre 2004.

MANGAS MARTÍN, A.; y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.; *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, ed. Tecnos, 3ª edic, Madrid, 2002.

MANRIQUE DE LARA PEÑATE, C.; «El nuevo marco de adhesión de Canarias a la CEE», en *Papeles de Economía*, nº 51, 1992

BIBLIOGRAFÍA

- MARTÍN CÁCERES, A. F. y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.; «El régimen fiscal de las Entidades Zec», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre 2001.
- MARTÍN DE LORENZO-CÁCERES, J. L.; «La ZEC, las ayudas de Estado y el Código de conducta fiscal: breves notas sobre la negociación», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001.
- MARTÍN DELGADO, J.M.; *Derecho Tributario y Sistema Democrático, Lección de Apertura del Curso Académico 1983-84*, Universidad de Málaga, 1983.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., y CALDERÓN CARRERO, J.M.; *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Cuadernos Fiscales, Edersa, Madrid, 2000.
- MARTÍN LÓPEZ, J.; *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant Monografías nº 411, Valencia, 2006.
- MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª edic., ed. tecnos, 2006, págs. 713-714.
- MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.; «Derecho comunitario de la competencia (III): actuaciones anticompetitivas de los poderes públicos», en LÓPEZ ESCUDERO, M.; y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coord.); *Derecho Comunitario Material*, ed. Mc-Graw-Hill, Madrid, 2000.
- MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.; «Las competencias comunitarias», en LÓPEZ ESCUDERO, M.; y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coord.); *Derecho Comunitario Material*, ed. Mc-Graw-Hill, Madrid, 2000.
- MAURICIO SUBIRANA, S.; «El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias ante el nuevo proceso de reforma estatutaria», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 262, diciembre de 2006.
- MAURICIO SUBIRANA, S.; «La Zona Especial Canaria en el marco de la Unión Europea. Una particular referencia al régimen especial de Irlanda», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre de 2001, pág. 94.
- MÉLIN-SOUCRAMANIEN, F.; «La Reunion dans la Constitution», en MAESTRI, E. (dir); *La Décentralisation: histoire, bilans et évolutions*, L'Harmattan, 2003.
- MENÉNDEZ MORENO, A.; «El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español», en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, nº 116, octubre-diciembre de 2002.
- MIRANDA CALDERÍN, S.; «Nueve años de aplicación de la reserva para inversiones en Canarias: 1994-2002», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 3, febrero de 2003.
- MIRANDA CALDERÍN, S. y DORTA VELÁZQUEZ, J.A.; *La reserva para inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*, ed. DAR, 2003.
- MOLINA DEL POZO, C.F., y VICENTE GARCÍA, I.; *Los fondos estructurales y la nueva política regional de la Comunidad Europea*, Universidad de Santiago de Compostela, 2002.
- MOSCHETTI, F.; «Orientaciones generales de la capacidad contributiva», *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 269, septiembre-diciembre 2003.
- MUSGRAVE, R.; *The theory of public finance*, McGraw-Hill, New York, 1959.

NOCETE CORREA, F. J.; *La fiscalidad internacional del Comercio electrónico*, Documentos IEF, Doc nº 23/05, Madrid, 2006.

NÚÑEZ PÉREZ, G.G; *Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)*, Serie de Estudios Regionales. Canarias. Servicios de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, Madrid, 1997.

NÚÑEZ PÉREZ, G.; *Dictamen que a instancia del Consejo Económico y Social de Canarias presenta sobre determinados aspectos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Universidad de la Laguna, abril de 1998

NÚÑEZ PÉREZ, G.G.; *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996, págs. 22 y ss.

ORDÓÑEZ SOLÍS, D.; «Los Fondos estructurales en la Unión Europea: cuestiones constitucionales, presupuestarias y administrativas», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 233, junio de 2004.

ORÓN MORATAL, G.; «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº97, enero-marzo de 1998.

OROZCO MÚÑOZ, M.; *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.; «Antecedentes de las especificidades fiscales en Canarias», en *Gaceta Fiscal*, nº 207, marzo de 2002.

PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.; «El Decreto-Ley en materia tributaria: su aplicación en la configuración de la Zona Especial Canaria»; en *Noticias de la Unión Europea*, nº 203, diciembre 2001.

PASCUAL GONZÁLEZ, M.; *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, editado por Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canarias, 2003.

PEÑA ALVÁREZ, F.; «Reformulación de los principios de la Hacienda Pública en el ámbito de la fiscalidad internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª Edic., Madrid, 2005.

PÉREZ ROYO, F.; «Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales», en *Hacienda Pública Española*, nº1, enero 1990.

PEZZINI, B. y SACCHETTO, C.; *Dalle costituzioni nazionali alla Costituzione europea. Potestà, diritti, doveri e giurisprudenza costituzionale in materia tributaria. Atti del Convegno, Palazzo della Ragione-Bergamo Alta, 29-30 ottobre 1999*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 2001

PHILIPPE, X.; «El principio de proporcionalidad en Derecho público francés», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5, septiembre-diciembre de 1998.

POLLARI, N.; *Diritto Tributario. Tra Principi Giuridici ed Economia della Finanza Pubblica*, Roma, 1995.

PORTUGUÉS CARRILLO, C.; «La adaptación a la normativa comunitaria del AIEM», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 14, especial, 2005.

BIBLIOGRAFÍA

- RIDEAU, J.; *Droit Institutionnel de L'Union et des Communautés Européennes*, 3ª edic, L.G.D.J., 1994.
- RODRÍGUEZ MEJÍAS, M.D. y otros (Centro de Estudios Económicos Fundación Tomillo); «Los costes de ultraperiferia de la Economía Canaria», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº2, octubre de 2002.
- RODRÍGUEZ POSE, A. y PETRAKOS, G.; «Integración económica y desigualdades regionales en la Unión Europea», en MELLA MÁRQUEZ, J.M. (coord.) y otros; *Cambios regionales en la Unión Europea y nuevos retos territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- RUBIO GUERRERO, J.J.; «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª Edic., Madrid, 2005.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A.; «Los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía», en LASARTE ALVÁREZ, J.; *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, ed. Comares, Granada, 2003
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A., y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.; «La subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades y su compatibilidad con los convenios de doble imposición», en *Revista Técnica Tributaria*, nº 43, octubre-diciembre de 1998.
- SCHÜRMAN, C.; «El índice de accesibilidad», en *Seminario sobre los Indicadores de Ultraperificidad*, Las Palmas de Gran Canaria, 16 y 17 de enero de 2004.
- SERRANO ANTÓN, F.; en FALCÓN Y TELLA, R.; *Medidas fiscales para 1997*, edit. Civitas, Madrid, 1997.
- SHERMAN, H.A.; «Madeira-the unknown tax haven», en *Intertax*, nº 12, diciembre 1989.
- SOBRINO HEREDIA, J.M. y SOBRIDO PRIETO, M.; «Las regiones ultraperiféricas», *Revista de Hacienda Canaria*, nº5, octubre 2003.
- SOBRIDO PRIETO, M.; «¿Hacia una modificación del estatuto de las regiones ultraperiféricas?», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº13, 2005, pág. 36.
- SOSVILLA-RIVERO, S.; «Canarias y los Fondos Estructurales europeos», en *Revista de Hacienda Canaria*, nº 8, junio de 2004.
- TERRA, B.J.M., y WATTEL, P.J.; *European Tax Law*, Kluwer Law International, 4ª edic., La Haya, 2005.
- TRIANAFYLLOU, D.N.; «La géographie et la Cour de Justice. La contribution du juge à l'usage de termes géographiques (îles, etc.)», *Revue du Marché Commun et de L'Union Européene*, nº 490, juillet-août, 2005, págs. 451 y ss.
- TRUJILLO, G.; «La reforma del Estatuto de Canarias: caracterización general», en *Cuadernos de Derecho Público*, nº2, septiembre-diciembre 1997.
- VALLE GÁLVEZ, A.; «Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en Rodríguez Iglesias, G.C. (coord); *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*, ed. Civitas, Madrid, 1993.
- VANISTENDAEL, F.; «Tax revolution in Europe: The impact of non-discrimination», en *European Taxation*, enero-febrero de 2000.

VANISTENDAEL, F.; «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States», en *EC Tax Review*, nº3, 2003.

VENABLES, A. J.; «Geography and international inequalities: the impact of new technologies», en MELLA MÁRQUEZ, J.M. (coord.) y otros; *Cambios regionales en la Unión Europea y nuevos retos territoriales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

WILLIAMS, D.; «Ascher: the European Court and the power to destroy», en *EC Tax Review*, nº1, 1997.