

La Zona Especial Canaria en el marco jurídico constitucional y del Tratado de la Unión Europea

Marcos M. Pascual González
Becario del Departamento de Derecho
Financiero..., Derecho del Trabajo y de la
Seguridad Social
Universidad de La Laguna

1. La Disposición Adicional 3ª de la Constitución Española como fundamento de la Zona Especial Canaria en la normativa interna española

Establece la disposición adicional 3ª de la CE:

La modificación del régimen económico y fiscal del Archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autónomo.

En esta línea se señala en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias:

1. Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo.

2. Dicho régimen económico y fiscal incorpora a su contenido los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea, con las modulaciones y derogaciones que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo.

3. El régimen económico-fiscal de Canarias sólo podrá ser modificado de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 3ª de la Constitución, previo informe del Parlamento canario que, para ser favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros.

4. El Parlamento canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financieras y tributarias que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias.»

¿Podría estar comprendida la Zona Especial Canaria en el marco de protección que se desarrolla en el bloque constitucional anteriormente expuesto? Para responder a esta cuestión, es necesario partir de ciertas premisas. No estamos de acuerdo con la profesora Martín Cáceres cuando afirma que «no existen argumentos que permitan afirmar la constitucionalización del Régimen Económico-fiscal canario en la medida en que ésta no queda integrado en el orden normativo constitucional (...)»¹. Continúa afirmando la autora que lo que reconoce la DA 3ª de la CE es una garantía en cuanto a su reforma, que es la necesidad de un informe previo del Parlamento de Canarias, pero no la existencia de un régimen especial existente con anterioridad a la CE. Para realizar tales afirmaciones acude al texto aprobado por el Pleno del Senado (BOC de 13 de octubre de 1978), rechazado por el dictamen de la Comisión mixta Congreso-Senado (BOC de 28 de octubre de 1978), donde se estipulaba que «La Constitución reconoce y ampara las peculiaridades económicas y fiscales para el archipiélago canario. Su *actualización y modificación*, requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma, o en su caso, del ente preautonómico». Basándose en este texto, afirma Martín Cáceres, que «en la redacción definitiva se renuncia ... al amparo y reconocimiento expreso de las peculiaridades económicas y fiscales canarias»². Nosotros, sin embargo, nos acercamos más a lo defendido por, entre otros, Núñez Pérez, cuando afirma que «...las peculiaridades económico-fiscales canarias fueron recogidas y respetadas por la Constitución española de 1978 (Disposición Adicional Tercera), así como

¹ A.F. MARTÍN CÁCERES, «La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario» en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 59, p. 467.

² *Ibidem*, p. 455.

por el denominado bloque de la constitucional (art. 45 del Estatuto de Autonomía de Canarias y Disposición Adicional Cuarta de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas)»³.

Optamos, no obstante, por una tesis ecléctica, es decir, entendemos que, si bien el constituyente no quiso dar continuidad al régimen económico-fiscal existente —como sí ocurre en la dos primeras disposiciones adicionales, al reconocer expresamente la continuidad de los derechos históricos y forales-, tampoco quiso que el legislador creara un REF *ex novo*; al contrario, lo que pretendía era que en la futura redacción legal se respetara el núcleo central del régimen existente, lo que enlaza con la categoría dogmática de la garantía institucional⁴. La finalidad de la garantía institucional es la de dar específica protección constitucional a determinadas y típicas características de una Institución. En función de lo dicho, es necesario determinar cuáles son en el REF de Canarias sus elementos definitorios, para, a partir de ellos, conformar ese núcleo esencial que protege la garantía institucional. Núcleo esencial a partir del cual conformar el nuevo Régimen Económico y Fiscal de Canarias tras la Constitución.

Pero además, se debe determinar el núcleo central que constituye la peculiaridad del régimen económico y fiscal de Canarias para tener constancia del alcance de la disposición adicional 3ª de la CE. Por ello, para una reforma de aquellos aspectos no comprendidos en ese núcleo de especial protección que otorga la garantía institucional, no se exigirá el requisito del informe previo, aunque entendemos que será necesario en este supuesto que el Parlamento de Canarias sea oído, tal como preceptúa el número 4 del artículo 46 del EAC. La característica central del REFC deberá obtenerse de las distintas leyes que hasta nuestros días han regulado la materia objeto de estudio y, en especial, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de marzo de 1984, donde el TC se pronuncia al respecto del REF con ocasión del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Canarias⁵.

A partir de estos antecedentes, Génova Galván ha afirmado que la disposición adicional 3ª «prohíbe una alteración sustancial del Régimen Fiscal canario, es decir,

³ G.G. NÚÑEZ PÉREZ, *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal de Canarias*. Cedecs, Barcelona, 1996, p. 19.

⁴ La categoría de la Garantía Institucional fue construida por Carl Schmitt en Alemania y desarrollada en España por Luciano Parejo Afonso en *Garantía institucional y autonomía local* (Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1981), jurisprudencialmente acogida a partir de la Sentencia de 8 de abril de 1981.

⁵ No nos olvidemos que es el Tribunal Constitucional el único con competencia para concretar el contenido del núcleo central de una protección constitucional.

la extinción de su especialidad»⁶ y en el mismo sentido, Gumersindo Trujillo, estima que la disposición adicional 3ª ampara el contenido que las leyes estatales otorgan al régimen económico-fiscal de canarias «lo cual equivale a decir, no que la Constitución garantiza el régimen económico-fiscal hoy vigente en Canarias, sino que permite que en Canarias exista un régimen económico-fiscal distinto del que rige en el resto del territorio nacional, tanto si el Estado decide mantener el que actualmente está en vigor, como si decide sustituirlo por otro»⁷. Por lo tanto, se ha de llegar «a la conclusión de que la franquicia, teniendo en cuenta incluso que no ha de ser entendida en términos absolutos, no puede constituir el núcleo esencial del REFC. Si se parte de la hipótesis de que éste se encuentra garantizado institucionalmente, la especialidad procedimental establecida por la disposición adicional 3ª no cumple la finalidad de preservación de la esencia del objeto protegido frente al legislador ordinario, sólo dificulta esa incidencia»⁸.

Si esto es así con respecto a la franquicia, que es uno de los aspectos tradicionales de la especialidad fiscal canaria, cuanto más lo será respecto de la Zona Especial, que no tiene antecedentes históricos en la legislación fiscal canaria. En nuestra opinión, las modificaciones que se produzcan en orden a la regulación de esta zona de baja tributación, entrarían en los aspectos que incluye el artículo 46.4 del EAC, por lo que el Parlamento de Canarias deberá ser oído en los proyectos de legislación sobre la ZEC. La Zona Especial no se podrá nunca incluir entre los elementos que protege la garantía institucional, pues para ello se requerirá de un proceso histórico del que deviene la esencialidad de un determinado aspecto de la Institución, cosa que no ocurre con la materia de nuestro estudio, al no tener precedentes en la historia económica-fiscal de Canarias.

En conclusión, la regulación de la Zona Especial Canaria no está protegida, en lo que a su modificación se refiere, por la garantía dada por la disposición adicional 3ª de la CE, al no integrar el núcleo esencial del Régimen Económico y Fiscal de Canaria. Señala Álvarez Conde que el contenido esencial de un derecho «es un concepto jurídico indeterminado, que constituye un auténtico límite a la acción de los poderes públicos, especialmente a la potestad legislativa del Estado»⁹. Sobre esta materia ha precisado el Tribunal Constitucional en la sentencia

⁶ A. GÉNOVA GALVÁN, «El régimen económico-fiscal canario ante la CE de 1978: análisis jurídico de la disposición adicional tercera» en *Revista de Estudios de la Vida Local* nº 218, Madrid, 1983, p. 276.

⁷ G. TRUJILLO FERNÁNDEZ, «Autogobierno y Constitución: las singularidades constitucionales canarias y sus implicaciones en la conformación estatutaria del Archipiélago» en *Canarias ante el cambio*, Santa Cruz de Tenerife, 1981, p. 162.

⁸ A.F. MARTÍN CÁCERES, «La protección constitucional...» op. cit., p. 462.

⁹ E. ÁLVAREZ CONDE, *El Régimen Político Español*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988, p. 234.

de 8 de abril de 1981 que existen dos caminos complementarios para determinar el alcance del contenido esencial: por el primero se entiende por contenido esencial «el tipo abstracto del derecho preexistente conceptualmente al momento legislativo (por lo que) constituyen el contenido esencial de un derecho aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito»; por el segundo camino el contenido esencial «es aquella parte del contenido de un derecho, sin la cual éste pierde su peculiaridad». Ni la ZEC constituye uno de los elementos definidores del REF que conforman el marco de especial protección otorgada por la garantía institucional preexistente a la Constitución, ni el REF perderá su actual especial peculiaridad en el caso de que la Comisión Europea no autorice la Zona Especial.

La peculiaridad del REFC no podrá ser nunca la Zona Especial Canaria, desde el momento en que la especialidad fiscal canaria nace en la conquista de las islas por la Corona de Castilla, sin que hasta la Ley 19/1994 haya existido nada parecido a lo que esta ley instaura en la legislación fiscal del Archipiélago. Asimismo, en el caso de que la Comisión Europea no admita la instauración de esta zona de baja tributación, no por ello se podrá argumentar una deformación de la especialidad fiscal canaria hasta el punto de desvirtuarla hasta la irrecognoscibilidad. Esto podría ocurrir con otras especificidades fiscales de Canarias, pero no con una innovación legal sin precedentes normativos en el REFC.

2. Estudio de la compatibilidad de la ZEC con la normativa europea en materia de ayudas de Estado

2.1. Las ayudas de Estado

La normativa aplicable a las ayudas de Estado, se desarrolla en el Título I de la tercera parte del Tratado de Roma (artículos 87 y ss. [ex. arts. 92 y ss.]), que se ocupa de la «política de la Comunidad». El objetivo de esta regulación es la consecución del mercado común, garantizando «la libre circulación de las mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia»¹⁰. Ciertamente, las ayudas de estado pueden falsear la competencia, afectando a los intercambios de mercancías entre los países, por lo que para la consecución del objetivo del mercado único es necesario su control, que no su supresión, al ser necesaria su existencia para ayudar a determinados sectores o regiones desfavorecidas dentro de la UE.

¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo «Ventajas fiscales para la prensa», de 7 de mayo de 1985 (considerando 13).

La Comisión Europea ha publicado unas Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional¹¹. En ellas advierte que «los criterios por los que se rige la Comisión para evaluar la compatibilidad de las ayudas de Estado de finalidad regional con el mercado común, en aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de la CE, están dispersos por varios documentos. El creciente número de documentos al respecto, su heterogeneidad y su escalonamiento en el tiempo, la evolución de las reflexiones y la práctica de la Comisión y de los Estados miembros, así como las necesidades de concentrar las ayudas y reducir los falseamientos de la competencia, generan la necesidad de revisar el conjunto de los criterios que se siguen en la actualidad y sustituir los citados documentos por un sólo texto¹², en un triple esfuerzo de transparencia, actualización y simplificación».

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo y la doctrina de la Comisión Europea, la ayuda puede definirse como «una ventaja que obtienen ciertas empresas o producciones —diferenciadas de la generalidad de las producciones o de las empresas del Estado miembro en cuestión— a través de una intervención de los poderes públicos. Esta intervención puede materializarse en una norma legal, reglamentaria, en un acto administrativo o en una práctica administrativa de las autoridades públicas, tolerada o no por el Derecho nacional»¹³.

Es importante destacar que la estimación de una ayuda como contraria al artículo 87, se debe a la concurrencia de uno de los siguientes factores:

- El primero es que debe beneficiar a determinadas empresas o producciones; si la ayuda es general para todo el Estado, no hay incompatibilidad con dicho artículo.

- Por el segundo, se considerará incompatible con el artículo 87 las ayudas que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros o que «falseen o amenacen con falsear la competencia». Si los efectos en la competencia son mínimos, la ayuda será compatible.

¹¹ DO nº C 074 de 10.3.1998.

¹² Los documentos que las citadas Directrices sustituyen son los siguientes:

- DO C 111 de 4.11.1971.
- COM (73) 1110 de 27.6.1973.
- COM (75) 77 final de 26.2.1975.
- DO C 31 de 3.2.1979.
- DO C 212 de 12.8.1988.
- DO C 10 de 16.1.1990.
- DO C 163 de 4.7.1990.
- DO C 364 de 20.12.1994.

¹³ Alfonso MATTERA, *El mercado único europeo. Sus reglas de funcionamiento*, Civitas, Madrid, 1991. Traducción al castellano por Cora Zapico Landrove.

La Comisión ha clarificado, recientemente, el «alcance de normas y procedimientos aplicables a las ayudas de Estado (...) en materia de impuestos directos sobre empresas»¹⁴. Entiende la Comisión que cuando la ventaja fiscal es específica, habrá de estar a la normativa sobre ayudas de Estado. Y una ventaja fiscal es específica «cuando se derive de una excepción al régimen tributario general o de una práctica discrecional de las autoridades tributarias»¹⁵. Cuando estas ventajas persigan objetivos generales, no les será de aplicación la normativa sobre ayudas de Estado.

De esta regulación, debemos destacar la ayuda recogida en el punto a) del párrafo 1 del artículo 87, referidas a las ayudas con finalidad regional, por ser clave desde el punto de vista de Canarias¹⁶. Estas ayudas se conforman como un método fundamental para fomentar el desarrollo de las regiones más desfavorecidas de los Estados miembros¹⁷, creando unas condiciones económicas que compensen aquellos factores que convierten a esas regiones en poco atractivas para la inversión, como es el caso de Canarias, por su lejanía e insularidad¹⁸. Sin embargo estas ayudas pueden afectar a la libertad de los intercambios y al cumplimiento de las reglas de la competencia, al atender los Estados miembros más a los beneficios que tales ayudas comportan a esa región y, por añadidura, a la generalidad de la economía nacional, que a los perjuicios a nivel comunitario. Por ello es necesario un detallado análisis y control por parte de la Comisión para evitar las distorsiones a que pueden dar lugar este tipo de ayuda de Estado¹⁹. Para favorecer

¹⁴ Comunicación de la Comisión sobre las ayudas de Estado en relación con la fiscalidad de empresas, de 11 de noviembre de 1998.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Dispone el artículo 87 del Tratado de Roma que «podrán considerarse compatibles con el mercado común: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo(...)»

¹⁷ «Las normas tributarias que afecten a una determinada región (...) se considerarán como específicas. Sin embargo, su naturaleza específica no las convierte en ayudas de Estado, por lo que serán compatibles con la normativa europea». Comunicación de la Comisión sobre las ayudas de Estado en relación con la fiscalidad de empresas, de 11 de noviembre de 1998 (la cursiva es nuestra).

¹⁸ Para un estudio más detallado sobre las desventajas de la insularidad de Canarias en el seno de la Unión Europea vide M.A. ASÍN CABRERA, *Islas y Archipiélagos...*, op. cit.

¹⁹ En su «Primer informe sobre la política de competencia», la Comisión advirtió de los graves riesgos que estas medidas pueden comportar, al tener, en determinadas ocasiones, como «única contrapartida (...) un lucro injustificado de las empresas beneficiarias (...). Los regímenes regionales de ayudas tienen un carácter muy general que difícilmente per-

el desarrollo y evitar, en lo posible, sus efectos negativos, es necesario supeditar la concesión de estas ayudas al mantenimiento de la inversión y de los puestos de trabajo creados.

Según el método antes señalado, las ayudas regionales tienen un límite, que varía dependiendo de la región considerada; para ello, se dividen en varias categorías las regiones desfavorecidas de los Estados miembros de la Comunidad, según la naturaleza y gravedad del problema²⁰. Canarias ha estado incluida dentro de la categoría de región desfavorecida, a la que por tanto se puede conceder una ayuda de estado de carácter regional, al no haber superado su producto interior bruto por habitante el límite del 75% de la media comunitaria. Sin embargo, esta situación puede cambiar²¹, ya que los datos económicos ponen de manifiesto²²

mite determinar a priori su incidencia y, por lo tanto, su compatibilidad. Todos los sectores industriales pueden beneficiarse de estos regímenes. Para atraer inversores, las ventajas concedidas van a menudo más allá de la compensación por los inconvenientes materiales impuestos a las empresas beneficiarias por el hecho de tener que establecerse en el lugar que se pretende promover. Bajo la cobertura de objetivos regionales, pueden producirse desarrollos sectoriales artificiales, susceptibles, en ciertos sectores, de tener efectos nocivos desde el punto de vista del interés común» (Informe sobre la política de la competencia. Capítulo «Ayudas estatales», Oficina de las publicaciones oficiales de la CE, Luxemburgo.). Asimismo, señala A. PAPPALARDO que «aparte de las numerosas modificaciones y revisiones —algunas de las cuales afectan a puntos centrales del método de coordinación—, el *leitmotiv* de la iniciativa permanece constante: impedir que los Estados miembros —movidos por el interés de atraer nuevas inversiones— tiendan hacia una peligrosa competencia, una especie de carrera ascendente en la concesión de ayudas, que correría el peligro de quitar su verdadero significado a las ayudas regionales» (A. PAPPALARDO, «Le linee generali della politica di concorrenza in tema di aiuti statali», *Manuale di Diritto Comunitario*, vol. 2, UTET, Turín, 1984, p. 475.)

²⁰ En su «*Decimoséptimo informe sobre la política de competencia*», delimita la Comisión las regiones que pueden ser objeto de la concesión de una ayuda de estado de estas características: «deberán de tratarse de regiones cuyo producto interior bruto por habitante no exceda del 75% de la media comunitaria, en paridad de los poderes adquisitivos». (Informe sobre la política de la competencia. Capítulo «Ayudas estatales», Oficina de las publicaciones oficiales de la CE, Luxemburgo).

²¹ Los últimos datos económicos, reflejan que Canarias continúa con el PIB por debajo del 75% de la media comunitaria.

²² La provincia de Santa Cruz de Tenerife, ha alcanzado un 76% de la media comunitaria, mientras que la de Las Palmas, se mantiene en un 71%, por lo que en conjunto, Canarias no supera el límite, aunque bien es cierto que con una sensible mejora de la economía insular, se puede alcanzar en ambas provincias un PIB superior al 75% de la media comunitaria.

que en cualquier momento se pueden superar dichos límites²³. Se hizo necesario, por ello, buscar nuevas alternativas que reconozcan las dificultades que para Canarias supone integrarse en un mercado interior desde un enclave ultraperiférico²⁴. El término «ultraperiférico» se incorpora al Estatuto de Autonomía de Canarias a partir de la reforma en él operada por la Ley Orgánica 4/1996 de 30 de diciembre, reclamando con ello el reconocimiento de un Estatuto Permanente para Canarias como región ultraperiférica²⁵.

Este reconocimiento se alcanza con la aprobación del artículo 299.2, que reforma el artículo 227.2 del Tratado, tras la reunión del Consejo de Europa en Amsterdam, en junio de 1997. Dispone este artículo que:

Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los Departamentos Franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias.

²³ M. MEDINA ORTEGA, puso de manifiesto en unas jornadas de información sobre el Estatuto de Canarias en la Unión Europea, que los datos económicos no reflejaban con exactitud la realidad de las islas, pues si bien es verdad que dicho límite del 75% se ha podido superar, no es menos cierto que un importante porcentaje del capital generado, no se queda en el archipiélago, al ser muchas las inversiones de no residentes, quienes trasladan los beneficios a su país de residencia, por lo que, en realidad, la renta disponible en Canarias, rondaría, aproximadamente, el 60 ó 65% de la media comunitaria.

²⁴ El término «regiones ultraperiféricas» «no se encuentra en el Larousse ni en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua. Es un concepto político. No me atrevería a adentrarme en una definición precisa. Prefiero comunicarles el proceso lógico por el cual hemos llegado al mismo. Cuatro ideas sencillas:

- La primera, que determinados Estados miembros cuentan con regiones muy alejadas, situadas en zonas extraeuropeas.
- La segunda, que este gran alejamiento, al que se otros factores objetivos como la insularidad, el relieve, el clima, condiciona toda la vida económica y social de dichas regiones y constituye el fundamento de su carácter específico respecto a las demás regiones europeas.
- La tercera, que dichas características específicas constituyen el objeto de un reconocimiento histórico a escala nacional, que se ha traducido siempre en regímenes o medidas de excepción respecto a la metrópoli.
- Por último, estas regiones constituyen la elección política de Europa incluso si, en el caso de Canarias, dicha elección fue al principio, en el momento de la adhesión de España a la Comunidad, más parcial, en términos de aplicación de las políticas comunes». (G. CIAVARINNI AZZI, «El modelo de integración específico de la Regiones Ultraperiféricas de la Comunidad Europea», en el libro *Canarias en la Comunidad Europea*, Fundación Pedro García Cabrera, Santa Cruz de Tenerife, 1994, p. 46).

²⁵ Vide Dictamen 2/1997 sobre el Estatuto Especial de las Regiones Ultraperiféricas de la Unión Europea, publicado por el Consejo Económico y Social de Canarias. Las Palmas de Gran Canaria, mayo, 1997.

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, su insularidad, su reducida superficies, su clima y relieve adversos y su dependencia económica de un reducido número de productos, 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 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 anterior, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduaneras 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 los programas horizontales.

El Consejo adoptará las medidas contempladas en el párrafo segundo 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.

Una de las razones fundamentales que existían para alcanzar el reconocimiento de región ultraperiférica, la encontramos en que el Reglamento del Consejo CEE nº 2081/1993, relativo a las funciones y la coordinación de los Fondos Estructurales, establece en su artículo 8 que además de las regiones que tengan una renta per capita inferior al 75% de la media comunitaria, las regiones ultraperiféricas serán elegibles *per se*²⁶ con independencia de cuál sea su nivel de

²⁶ No obstante esta norma, tal reconocimiento sigue sin fructificar, hasta el punto de haber sido interpuesta una enmienda al proyecto de informe *sobre la Comunicación de la Comisión a los Estados miembros relativa a la política regional y a la política de la competencia* (COM (98)0673-C4-0247/98), presentada por los Diputados del Parlamento de Europa D. Juan de Dios Izquierdo Collado y D. Manuel Medina Ortega el 28 de septiembre de 1998, en la que proponen sustituir el párrafo segundo por el siguiente texto: «Propone que la Comisión, en sus líneas directrices respecto a la letra a) del apartado 3 del artículo 92, incluya, explícitamente, a todas las regiones que estarán integradas en el objetivo 1, es decir, además de aquellas que tengan menos del 75% del PIB por habitante de la media comunitaria, a las regiones ultraperiféricas y las que cumplan con los criterios del actual objetivo 6».

renta per capita en atención a sus específicas condiciones geográficas y estructurales²⁷.

Al mismo tiempo, Canarias, por ser región objetivo 1²⁸, puede ser beneficiaria de ayudas al funcionamiento. Son también de carácter regional, pero éstas se refieren, no al momento de iniciarse una nueva actividad, sino que, como su nombre indica, son ayudas que los Estados otorgan a las empresas que operan en una determinada región, para propiciar las circunstancias adecuadas que favorezcan el mantenimiento de sus niveles de producción²⁹.

En casos excepcionales, cuando las desventajas estructurales de la región de que se trate sean demasiado importantes, estas ayudas pueden resultar insuficientes para iniciar un proceso de desarrollo regional. Sólo en estas circunstancias, las ayudas regionales pueden completarse con ayudas de funcionamiento. Estas ayudas deberán respetar determinados principios, como el del carácter excepcional de este instrumento. De hecho, son inconcebibles en la Comunidad salvo que se utilicen con moderación y se centren en las regiones menos favorecidas. Sólo se concederán cuando se pueda garantizar el equilibrio entre el falseamiento de la competencia que se deriva de su concesión y las ventajas de la ayuda desde el punto de vista del desarrollo de una región desfavorecida.

Para que puedan ser otorgadas existe, junto a la excepcionalidad, una serie de principios a los que la discrecionalidad de la Comisión deberá de sujetarse a la hora de aprobar su concesión a una región desfavorecida:

- Temporalidad: la ayuda estará limitada en el tiempo, que será el necesario para superar las deficiencias estructurales de las empresas sitas en las regiones del artículo 87.3.a) del Tratado de Roma.

- Regresividad: la ayuda deberá ser decreciente a lo largo del período.

²⁷ Dictamen 2/1997 del Consejo Económico y Social de Canarias, sobre el Estatuto Especial de las Regiones Ultraperiféricas de la Unión Europea.

²⁸ Ya sea por tener un PIB inferior al 75% de la media comunitaria o por conseguir el status de región ultraperiférica.

²⁹ En relación con estas ayudas al funcionamiento, la Comisión Europea ha declarado lo siguiente: «*Considerando los importantes desequilibrios de las regiones del artículo 92.3.a., las ayudas relacionadas con la inversión inicial no siempre pueden resultar apropiadas o suficientes para atraer inversiones o permitir el desarrollo de las actividades económicas locales. Las empresas situadas en esas zonas suelen enfrentarse a costes adicionales ocasionados por su ubicación y deficiencias infraestructurales que suponen rémoras permanentes para su competitividad*» (Comunicación de la Comisión Europea a los Estados miembros 88/C2/02.)

- Transparencia: la ayuda no puede ser contraria a la normativa específica sobre ayudas concedidas a empresas en dificultades.
- Evaluación anual: las ayudas se examinarán cada año, debiendo ser comunicadas a la Comisión, indicando, en el caso de bonificaciones fiscales, la pérdida de ingresos fiscales.
- No discriminación: estarán excluidas la ayudas destinadas a promover la exportación a otros Estados miembros.
- Proporcionalidad: la ayuda estará dirigida a promover un desarrollo equilibrado de la actividad económica y no podrá dar lugar a una sobrecapacidad sectorial dentro de la UE, de forma que el problema sectorial producido en el mercado interior resulte más grave que el problema original que se pretende corregir.

Por su carácter excepcional, estas ayudas no están sometidas a límites, es decir, no se fija un importe máximo ni en intensidad, ni en términos porcentuales, a excepción de determinados sectores de la actividad industrial, agrarios y otros, considerados como sectores sensibles comunitarios.

2.2. Viabilidad de la Zona Especial Canaria en la Unión Europea

La Zona Especial Canaria fue creada por la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación de los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias³⁰, regulada en los artículos 28 y siguientes, y con la misma se pretende conseguir o alcanzar la ubicación de «capitales y empresas provenientes del exterior, las cuales, atraídas por las ventajas inherentes a este tipo de zonas especiales, coadyuven al desarrollo económico y social del archipiélago»³¹. Su regulación

³⁰ Posteriormente modificada de forma parcial por el Real Decreto-Ley 3/1996 de 26 de enero y por la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

³¹ Cfr. para un estudio más detallado de la Zona Especial Canaria G.G. NÚÑEZ PÉREZ «Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación a la Zona Especial Canaria (ZEC)», en *Serie de Estudios Regionales*, publicado por el Banco Bilbao Vizcaya, 1997; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA «El régimen jurídico de la Zona Especial Canaria» en *Noticias de la Unión Europea*, nº 130; A. REGALADO REYES «La Zona Especial Canaria», tesis inédita; E. GARAYAR: «El nuevo REF y la ZEC en el contexto internacional» en *Derecho de los Negocios*, año 5, nº 51; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «La zona especial canaria, régimen jurídico general. Especial referencia al régimen fiscal», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 166; J. ROMERO PI, «El incierto futuro de la ZEC», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 166; J.C. GARCÍA MELIÁN, «Las zonas off-shore de Canarias y Madeira» en *Noticias de la Unión Europea*.

está inspirada en el Centro Internacional de Negocios de Madeira y en el International Financial Services Center irlandés, adaptando esas instituciones jurídicas a nuestro ordenamiento, para configurar a Canarias como una zona off-shore³².

Una de las peculiaridades que hacen atractiva a la Zona Especial Canaria para el inversor, es la baja tributación³³. Se establece en el art. 49 de la Ley 19/1994, que las entidades ZEC estarán sujetas por obligación personal al Impuesto de Sociedades al tipo del 1% por las operaciones que realicen en la Zona Especial Canaria. Este mismo artículo dispone también la exención de cualquier imposición indirecta³⁴ devengada en España tanto de carácter estatal, autonómico o local por las actividades que desarrollen en la Zona Especial Canaria³⁵. Nos preocupa ahora, sin embargo, la posibilidad que este instrumento jurídico de captación de inversión extranjera tiene para entrar en funcionamiento³⁶.

Es obvio que la instauración de la Zona Especial Canaria, es totalmente contraria al espíritu que guía las propuestas de la Comisión³⁷. Un espíritu que tiende

³² S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «La zona especial...» op. cit., p. 84. Sin embargo, no toda la doctrina se pronuncia sin reservas a favor de esta teoría. F. BARNARDAS MOLINS, *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, op. cit., p. 112, señala que «no acertamos a comprender la represión que se aplica a las rentas destinadas a estos territorios (paraísos fiscales) cuando por otra parte estamos creando un estatuto fiscal tanto o más eficiente en Canarias (...) permitiendo que las compañías off-shore tributen a un tipo único del 1%. ¿O es que quizá se olvidaron de incluir a Canarias en la lista de los paraísos fiscales?»

³³ J. ROMERO PI, «Análisis de la Zona Especial Canaria» en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 1, Madrid, 1996.

³⁴ Cfr. la Sección 3ª del Capítulo III, del Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

³⁵ En este punto ha señalado G. Núñez que se comete un grave atentado contra el principio constitucional de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, ya que una ley estatal no puede establecer una exención respecto de aquellos tributos de los que es titular una Comunidad Autónoma, como es el caso del Impuesto Especial sobre combustibles derivados del Petróleo del que es titular la Comunidad Autónoma de Canarias. (G.G. NÚÑEZ PÉREZ «Algunas cuestiones juridico-tributarias...», op. cit.)

³⁶ Sobre la viabilidad de la Zona Especial Canaria en el proceso de armonización de la fiscalidad en la Unión Europea, cfr. nuestro trabajo: «La Zona Especial Canaria y el proceso de armonización en materia de fiscalidad directa en la Unión Europea», publicado en el *Boletín de Información Fiscal de la Asociación Canaria para la Defensa de los Contribuyentes* (ACDC), en la página de Internet www.mmcicom.com/acdc, en el número de diciembre de 1997.

³⁷ El espíritu al que hacemos mención es el de intentar armonizar la imposición en la Unión Europea. Este proceso tiene su origen en el Tratado de Roma, a partir del cuál se elaboran varios informes, siendo el primero de ellos el *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la*

a la consecución de la mayor aproximación posible de los sistemas tributarios de los Estados miembros, eliminando las posibles distorsiones que en el mercado común crearían determinados áreas con sistemas en los que existiera un nivel de presión fiscal más bajo que el correspondiente al resto de los Estados miembros³⁸; áreas cuyo territorio, en ocasiones, abarca a todo la circunscripción de un Estado, como el caso de Luxemburgo. Prueba de ello lo tenemos en el Dictamen sobre fiscalidad directa e indirecta del Comité Económico y Social, donde se señala que «en la Unión Europea, se eliminarán los paraísos fiscales situados en el territorio de los Estados miembros y se deberán llevar a cabo negociaciones encaminadas a regularizar la situación de otros enclaves situados en el exterior de la Unión o de otros paraísos fiscales off-shore»³⁹.

No obstante, queda el camino de las ayudas de Estado de carácter regional. Más arriba, habíamos dejado constancia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica, tras la inclusión del artículo 299.2 en la reforma del Tratado efectuada en Amsterdam. Este reconocimiento es esencial para poder ser objeto de la concesión de una ayuda de Estado —utilizamos aquí en sentido extenso el término ayuda de Estado, para englobar en él a las ayudas al funcionamiento— con independencia de su producto interior bruto en comparación con la media europea, tal y como dispone el Reglamento del Consejo CEE nº 2081/1993. Pues bien, llevan-

Comunidad Económica Europea sobre armonización fiscal (Neumark Report, *Report of the Fiscal and Financial Committee in the EEC on Tax Harmonisation*, Internacional Bureau of Fiscal Documenttion, Amsterdam, 1963), al que le siguieron otros, pero fracasando todos ellos por la resistencia de los países miembros a ceder competencias en cuestiones fiscales, esenciales para actuar sobre la coyuntura como instrumento básico de política económica (cfr. D. CARBAJO VASCO, «la armonización fiscal de la imposición directa en la Comunidad Económica Europea». *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, nº 5, 1991, p. 134-138).

³⁸ Cfr. Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de la empresa (DO 98/C 2/01, de 6.1.1998)

³⁹ Dictamen del Comité Económico y Social sobre «Fiscalidad directa e indirecta» de 21 de diciembre de 1995 (ECO/189). En el espíritu y en la letra de este Dictamen, queda clara la postura contraria que, desde las instituciones de la UE, existe para la proliferación de estas zonas, al hacer incluso mención a la necesidad de regular medidas para evitar las elusiones fiscales mediante la ubicación de capitales y empresas en paraísos fiscales. En este sentido entiende el Comité Económico y Social que «si se mantienen las diferencias en los tipos impositivos y el principio de diferencia de tratamiento entre residentes y no residentes, la plena liberalización de la circulación de capitales dará lugar a una desfiscalización competitiva.»

do a cabo ciertas reformas en la actual regulación legal y reglamentaria, siempre de acuerdo con la normativa europea al respecto, se podrían dar las condiciones necesarias para que se catalogara a la Zona Especial Canaria como una ayuda de Estado de carácter regional. Estas modificaciones, se deberán basar en la normativa y jurisprudencia comunitaria existente en materia de ayudas de Estado y de fiscalidad, en especial, la referida a la imposición directa, teniendo muy en cuenta el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de la Empresa⁴⁰, tanto por lo reciente de su publicación, como por las restricciones que en él se encuentran para las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo tan bajo que puedan resultar perniciosas para la competencia fiscal leal entre los Estados miembros y, por ende, para la consecución del mercado común.

Estas modificaciones legales y reglamentarias, basadas en la normativa y jurisprudencia comunitaria, deberían ser, previamente, estudiadas y negociadas entre el Gobierno autónomo de Canarias y el Gobierno de la Nación⁴¹, para llegar a un consenso. Posteriormente, será la Comisión Europea la que resuelva si cumple con los preceptos comunitarios en materia de ayudas de Estado y Derecho de la competencia. Pero es fundamental en este proceso que, con anterioridad al traslado de la propuesta a la Comisión, los Gobiernos autónomo y central estén de acuerdo en el documento que defenderán conjuntamente, con lo que se evitarán situaciones de contradicción en la negociación. Se eludiría, asimismo, que la futura Ley soporte nuevas modificaciones provocadas por las objeciones de la Co-

⁴⁰ Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de la empresa (DO 98/C 2/01, de 6.1.1998)

⁴¹ No hay que olvidar que la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española, señala que para una modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, se requiere informe previo de la Comunidad Autónoma. para un estudio más desarrollado sobre la D.A. 3º CE, cfr. ente otros F. CLAVIJO HERNÁNDEZ y A. YANES HERRERO, «Análisis de la Disposición Adicional Tercera (Implicaciones de la Constitución en el Problema Canario)» en *Rev. Rumbos*, nº 3 y 4, Círculo de Estudios Sociales de Canarias, 1979; G. TRUJILLO FERNÁNDEZ, «Autogobierno y Constitución: las singularidades constitucionales canarias y sus implicaciones en la conformación estatutaria del autogobierno», en *Canarias ante el cambio*, Universidad de La Laguna, 1981; A. GÉNOVA GALVÁN, «El régimen económico-fiscal canario ante la Constitución de 1978: análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera», en *Revista de Estudios de la Vida Local*, nº 218, 1983; G.G. NÚÑEZ PÉREZ, «La importación de embarcaciones deportivas en Canarias» en *REDF*, Nº 26, 1980; J. HARDISSON ROMEU, y G. NÚÑEZ PÉREZ, «Especialidades conómico-fiscales de Canarias», en *Geografía de Canarias. Geografía Económica. Aspectos Sectoriales*. Volumen 6, De. Interinsular Canaria, 1985.

misión, al ser la nueva norma producto de una negociación consensuada entre las partes interesadas (el Gobierno de Canarias, el Gobierno de la Nación y la Comisión Europea).

A nuestro juicio, sería conveniente la reforma en los siguientes aspectos de la actual normativa de la Zona Especial Canaria⁴²:

- Las instituciones comunitarias consideran potencialmente perniciosas aquellas medidas fiscales que implican un nivel impositivo considerablemente inferior al nivel general⁴³. Y es claro que establecer el tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades al 1% para las entidades que vayan a desarrollar su actividad en la Zona Especial Canaria⁴⁴, daría lugar a competencia fiscal desleal⁴⁵. Para paliar tal situación, proponemos desde aquí, el establecimiento de tipos de gravamen diferenciados, en función de los períodos impositivos que el sujeto pasivo —entidad ZEC— lleve disfrutando de los beneficios de la Zona Especial.

Desde esta opción se establecería un tipo de gravamen bajo para el comienzo de la actividad —que bien podría continuar siendo el del 1%—, del que las entidades ZEC gozarían durante los primeros años de funcionamiento en el ámbito de la Zona Especial. No creemos que esta opción atente contra la normativa europea, pues es frecuente encontrar en el derecho positivo medidas fiscales de esta índole, para favorecer el nacimiento de nuevas empresas. A continuación se establecería otra escala, en donde el tipo de gravamen se elevaría algunos puntos más, en función de la desaparición del costo que supone la inauguración de un nuevo establecimiento empresarial; con ello lograríamos evitar la calificación de paraíso fiscal a la ZEC, al no tener unos tipos excesivamente bajos. Seguiríamos así, su-

⁴² La normativa a la que hacemos referencias es la existente a fecha de hoy —octubre de 1999—; no obstante somos consciente de que el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, presentó ante el Parlamento de Canarias una propuesta de redacción definitiva de la normativa de la ZEC. Pero nuestro análisis se debe basar en la Ley en vigor, no en propuestas que aún deben superar varios obstáculos, el principal, el de la Comisión Europea.

⁴³ Cfr. Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de la empresa (DO 98/C 2/01, de 6.1.1998) y el dictamen del Comité Económico y Social sobre «Fiscalidad directa e indirecta» de 21 de diciembre de 1995 (ECO/189).

⁴⁴ Cfr. artículo 49 de la Ley 19/1994 de 6 de junio.

⁴⁵ Estamos de acuerdo con G.G. NÚÑEZ PÉREZ, «Algunas cuestiones...» op. cit., p. 464, cuando advierte la posibilidad de que «la ZEC puede llegar a ser un medio para transformar a Canarias en un auténtico paraíso fiscal».

cesivamente, aumentando el tipo a medida que transcurren los períodos impositivos en que la entidad desarrolla su actividad empresarial.

Entendemos que se evitaría así que el Estado donde el sujeto pasivo deba tributar al repatriar los beneficios obtenidos al operar en la Zona Especial, declare a Canarias como paraíso fiscal y prevenir de este modo la utilización de las cláusulas antiabuso⁴⁶ que contemplan los Tratados para evitar la doble imposición internacional⁴⁷.

• Los artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994, se destinan a regular los tributos locales que puedan gravar la actividad que desempeñen las empresas que operen en la Zona Especial Canaria. En el artículo 48 se establece la posibilidad de que el Consorcio de la Zona Especial Canaria suscriba conciertos fiscales con las Entidades Locales en nombre y por cuenta de las entidades ZEC⁴⁸. Creemos que sería oportuno suprimir del texto legal la posibilidad de concluir estos convenios fiscales entre las entidades ZEC y las Corporaciones Locales, evitando tanto la posible declaración de inconstitucionalidad⁴⁹, como evitar ventajas otorgadas a través de la flexibilización de las normas legales, efectuadas desde el plano administrativo sin el rigor y la transparencia requerida⁵⁰, ya que en la negociación de estos con-

⁴⁶ F. BARNARDAS MOLINS, *Tributación de no residentes...*, op. cit. p. 258 y ss., realiza un conciso estudio de las posibilidades legales que existen para aprovechar las ventajas fiscales que las zonas de baja tributación ofrecen, sustrayéndose así el sujeto pasivo de las cláusulas antiabuso de los convenios internacionales.

⁴⁷ Para el lector interesado en la doble imposición internacional vide por todos J.M. CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-hill, Madrid, 1997.

⁴⁸ G. Núñez considera que «nos encontramos a presencia de otra redacción defectuosa de la Ley 19/1994 (...) Siendo admisible en términos políticos o económicos, nunca jurídicos, que se restablezca el régimen de convenios fiscales, lo que ya supera lo imaginable es que se pueda transformar el fin de la Administración Pública, y de una organización burocrática concebida al servicio de los ciudadanos y los intereses generales, la misma pase a ser una organización al servicio de los intereses exclusivos de las empresas ZEC». G.G. NÚÑEZ PÉREZ «Algunas cuestiones juridico-tributarias...». Op. cit.

⁴⁹ Compartimos la opinión de G. Núñez a la hora de considerar que estos preceptos de la Ley 19/1994, soslayan lo dispuesto en los artículos 31 y 133 de la Constitución Española (principios materiales de justicia y reserva de ley en materia tributaria). Hubiese sido más sencillo el reconocer una exención parcial para las entidades ZEC en relación con los tributos locales que les pudiera afectar, lo que, además, facilitaría la gestión del cobro de tales tributos. (Cfr. G.G. NÚÑEZ PÉREZ «Algunas cuestiones juridico-tributarias...» op. cit.)

⁵⁰ Vide artículo B 5) del Código de conducta sobre la fiscalidad de la empresa.

venios, juega un papel importante el Consorcio de la Zona Especial Canaria, que es un órgano administrativo⁵¹.

- De la regulación actual, se desprende la posibilidad de crear una entidad a los solos efectos de obtener una tributación mínima de los beneficios, pero sin llevar a cabo una actividad económica real. Este es el caso de la sociedad que dispone sólo de un establecimiento permanente desde el que se realizan transacciones económicas para diferir el pago de tributos en su país, mediante el traslado de los beneficios a ese establecimiento permanente, para luego, aprovechando los Convenios de Doble Imposición, repatriarlos sin coste fiscal, pero sin que tal actividad suponga la creación de nuevos puestos de trabajo.

En este punto es necesario traer a colación el artículo 40 de la Ley 19/1994, donde se establece en su apartado b) que «al menos uno de los administradores deberá residir en el Archipiélago Canario». Al no especificarse que este administrador deba ser una persona física, puede serlo una persona jurídica o un establecimiento permanente. Es decir, puede desempeñar este puesto un despacho profesional de abogados. Pero aun en el caso de que esta posibilidad no fuera factible, cualquier socio del despacho podría asumir tal cargo, con lo que se cumpliría con el requisito legal, a la vez que se contrata el servicio de profesionales para las gestiones que tuviera que realizar en Canarias. Como consecuencia de esto, no se crearía ningún puesto de trabajo directo, tan sólo, si acaso, alguno indirecto, pero ello dependería de la necesidad que el despacho profesional tuviera de ampliar la plantilla para atender a estos nuevos y específicos clientes, pero en ningún caso, se alcanzaría un número de altas en el empleo que conlleve un destacado desarrollo social en Canarias⁵².

Para evitar estas situaciones, contrarias a las propuestas comunitarias de evitar la creación de zonas en las que el objetivo sea el diferimiento de tributos sin una actividad económica real, se debería exigir que en la Memoria descriptiva de

⁵¹ El Consorcio de la Zona Especial Canaria, regulado en la Sección Primera del Capítulo Segundo de la Ley 19/1994 (artículos 32 al 38 ambos incluidos), se encuentra adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda. Es un ente de Derecho público con personalidad jurídica y patrimonio propio y plena capacidad pública y privada, entendiéndose comprendido en el número 5 del artículo 6 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria según la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1091/1988, de 23 de septiembre. Le corresponde, con carácter general, las funciones de vigilancia y supervisión de las actividades desarrolladas por las entidades ZEC.

⁵² No olvidemos que el desarrollo social del Archipiélago, es uno de los objetivos que se pretende alcanzar con la Ley 19/1994, según se refleja en su Exposición de motivos.

las actividades que la entidad desarrollará⁵³, se contenga, entre otras, las siguientes cuestiones

- exposición de la inversión en activos fijos que realizará en el ámbito espacial de la Zona Especial.. Sería oportuno que por ley se fijara un mínimo de inversión.

- declaración de los puestos de trabajo que la actividad generará. Esta declaración debería ser vinculante para la entidad, no sólo en el momento de inicio de la actividad, sino incluso, durante todo el tiempo que permanezca inscrita en el Registro Oficial.

- descripción de la actividad económica a desarrollar durante el período de funcionamiento en la ZEC⁵⁴.

Entendemos que cualquier incumplimiento de lo declarado en la memoria, supondría una infracción grave, que podría acarrear, incluso la cancelación de la autorización para operar como entidad ZEC en el ámbito de la Zona Especial.

Si se admiten ayudas de Estado para la creación de puestos de trabajo en zonas o regiones con alto nivel de desempleo, el asegurar que la Zona Especial Canaria conlleva que el desempleo disminuirá en Canarias —como lo ha hecho en Madeira y en Dublín a partir de la entrada en funcionamiento de sus zonas especiales de negocio—, sería otro justificante para que se conceda a Canarias la posibilidad de activar su Zona Especial.

• Otro destacado factor a tener en cuenta, es el carácter temporal que tienen las ayudas al funcionamiento. Como anteriormente señalamos, deberán estar limitadas en el tiempo, que será el necesario para superar las deficiencias estructurales que se intentan mejorar. Esta *conditio* que ha de cumplir toda ayuda, se enlaza con las exigencias comunitarias ya puestas de relieve por la Comisión en

⁵³ Sobre la Memoria que deberán presentar, vide M.M^a. SÁNCHEZ ÁLVAREZ, «Nuevo escenario empresarial...», op. cit.

⁵⁴ Con respecto a las actividades a desarrollar en la Zona Especial, es conveniente resaltar que, en nuestra opinión, es un error la regulación actual, al dejar que sea el reglamento el que determine las actividades que no se podrán llevar a cabo. Entendemos que será más acorde con el principio de seguridad jurídica el que sea la ley quien determine las actividades que se podrán realizar, es decir, que exista en la norma legal una enumeración tasada de dichas actividades.

cuanto a la necesidad de que la Zona Especial Canaria tenga un vencimiento determinado —sin perjuicio de la posibilidad de que sea prorrogable—. En su regulación inicial, la Ley 19/1994, no establecía ningún límite temporal para la vigencia de la Zona Especial Canaria. Ante las objeciones interpuestas por la Comisión⁵⁵ por esta permanencia indefinida en el tiempo, se modificó la Ley 19/1994 mediante el Real Decreto Ley 3/1996 de 26 de enero, que introduce el último párrafo del artículo 28, estableciendo como límite prorrogable el 31 de diciembre del año 2024. Sin embargo, en la actualidad, uno de los problemas más arduos, y en el que se centran los mayores esfuerzos en la negociación con la Comisión, es el del límite temporal, al estimar las instituciones europeas que el 2024 es una fecha excesiva⁵⁶.

Se hace necesario continuar las negociaciones para alcanzar un acuerdo en el límite temporal que deberá tener la Zona Especial Canaria. En este compromiso, habrán de tenerse en cuenta varios factores:

- el plazo tendría que ser lo suficientemente amplio para resultar atractiva la idea de establecerse una empresa en Canarias. El traslado de la infraestructura que una empresa necesita para desarrollar su actividad económica en la Zona Especial Canaria, implica unos altos costes, en especial, los del transporte. Si el plazo es corto, no tendrá tiempo suficiente de amortizar estos gastos con los beneficios que ofrecería el operar en y desde Canarias.

- no obstante es indispensable que sea lo suficientemente corto para que no haya oposición comunitaria y evite, además, futuros problemas con las restantes zonas off-shore de la UE. Es decir, que el período de duración de la Zona Especial Canaria, no le suponga a la Comisión un *handicap* a la hora de negociar la posible prórroga de las zonas de Madeira y de Dublín⁵⁷.

⁵⁵ Para una visión más detallada del proceso negociador en cuanto al requisito del límite temporal de la ZEC, vide J. ROMERO PI, «El incierto futuro...» op. cit., p. 104 y ss.

⁵⁶ Es delicado profundizar en el tema del límite temporal de la Zona Especial Canaria, al no estar, ni mucho menos, cercanas las posturas del Gobierno de Canarias y las de la Comisión. La última propuesta comunitaria es la de establecer un plazo de tres años para la instalación de las empresas y otro de diez años para llevar a cabo su actividad empresarial. Pero no está claro si los diez años se computan a partir de la finalización del primer plazo de tres años, o si el comienzo del cálculo de ambos es simultáneo. Son cuestiones confusas porque las únicas informaciones que manejamos son las declaraciones que los responsables públicos encargados de las negociaciones con la Unión Europea hacen a los medios de comunicación.

⁵⁷ Las zonas off-shore de Madeira y de Dublín, tienen un límite temporal prorrogable, que concluye para Dublín en el año 2004 y para Madeira en el año 2011. Una vez cumplido el

• Otro aspecto que la Ley 19/1994 no ha estipulado con claridad es el origen que tendrán los productos elaborados en la Zona Especial Canarias. Nos referimos, concretamente, a si tendrán la consideración de comunitarios o de no comunitario⁵⁸. Es obvio que le correspondería a la Comisión tal especificación. Sin embargo, si el legislador lo hubiera puntualizado, habría evitado que distintas interpretaciones dilataran aún más el comienzo de la actividad en la Zona Especial Canaria, a la vez que brindaría la oportunidad a la Comisión para entrar a valorar el asunto. Desde nuestro punto de vista, los productos elaborados por las entidades ZEC, no tendrán la consideración de comunitarios. El punto 5º del artículo 63 de la Ley 19/1994, dispone que: «a las entidades ZEC a que se refiere este artículo⁵⁹ y a sus operaciones les será de aplicación lo dispuesto con carácter general en la legislación vigente sobre Zonas Francas para las establecidas en las Islas Canarias»⁶⁰. Según la normativa a la que se remite, los productos comunitarios que se introducen en las zonas francas, se entenderán exportados fuera del territorio aduanero comunitario⁶¹, por lo que, una vez transformado o elaborado, si se introduce en el territorio de algún Estado miembro, deberá pagar el correspondiente Arancel Aduanero Comunitario. Por analogía, los productos elaborados en la Zona Especial Canaria, estarán también sometidos a imposición por dicho Arancel, al que únicamente no están sujetos los productos comunitarios. De

plazo, deberán mantener nuevas reuniones con la Comisión Europea para poder ampliar el plazo. Si se autoriza la Zona Especial Canaria por un período excesivamente largo, ambas zonas lo utilizarán como argumento a favor de la prórroga —entre otras importantes razones, como es el evidente desarrollo económico y social que para estos territorios han supuesto sus centros de negocios—. Una posterior prórroga de estas situaciones especiales, entorpecería la política de armonización de los sistemas tributarios de los Estados miembros; una política que últimamente ha cobrado mayor relevancia, substancialmente, gracias al empeño puesto por el comisario Mario Monti, para que las distorsiones fiscales en la Unión Europea sean las mínimas posibles en aras a la consecución del mercado interior común.

⁵⁸ Este debate sólo afecta a las empresas que se dediquen a la producción, manipulación, transformación y comercialización de mercancías, cuyo régimen especial dentro de la Zona Especial Canaria se encuentra establecido en el Capítulo V de la Ley 19/1994.

⁵⁹ Las entidades ZEC a que se refiere este artículo son las empresas que se dediquen a la producción, manipulación, transformación y comercialización de mercancías.

⁶⁰ El artículo 72 de la Ley 19/1994, decreta que: «en las islas Canarias podrán establecerse Zonas Francas de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento (CEE) número 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (...)».

⁶¹ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, «Regímenes aduaneros especiales» en AAVV. *Curso de Derecho Tributario Español. Parte Especial*. 13ª edición, Madrid, 1997, p. 717.

conformidad con esto, los productos elaborados, manipulados o transformados en la Zona Especial Canaria, no supondrían una alteración en el normal funcionamiento del mercado interior común, al no atentarse contra el principio de la libre competencia. Asimismo, se cumpliría con el requisito de la no discriminación que toda ayuda al funcionamiento deberá cumplir.

Somos conscientes, no obstante, que bien pueden ser calificados como comunitarios los productos de las entidades ZEC, si nos basamos en que es ésta la designación que se le ha otorgado a los bienes producidos en las zonas especiales de Dublín y de Madeira⁶². Si así fuera, creemos que se respetarían también los principios de libre competencia y no discriminación que toda ayuda de Estado debe observar para no perjudicar al mercado común. Su justificación la volveríamos a encontrar en las razones que han determinados que la Comisión considere a Canarias región ultraperiférica: la insularidad, la lejanía, la difícil orografía, el clima, las deficiencias en la comunicación, etc.

No obstante, estamos ante una situación peculiar, porque lo que intentamos calificar como ayuda de Estado compatible con el mercado común, no es una medida, más o menos singular, de apoyo a las empresas, sino un conjunto complejo de ayudas para el fomento del empleo, para el transporte, para las PYMES, etc., todo ello fundamentado y justificado en la lejanía e insularidad que caracterizan a Canarias como región ultraperiférica y, por tanto, equiparable a las regiones objetivo 1 de la Unión Europea. No es nuestra aspiración el demostrar que es conforme al Derecho comunitario cada una de las ayudas que explicaremos, tan sólo el intentar explicar que la Comisión podría extrapolar las razones que ha dado para aceptar otras ayudas al caso de Canarias; de tal modo que, si bien no se cumplirían todos los requisitos en cada tipo de ayuda vista de forma individual —ayudas al transporte, ayudas para el fomento del empleo, etc.—, en su conjunto, justificarían las ventajas que obtendrían las entidades acogidas al régimen singular de la Zona Especial Canaria. Siempre habrán argumentos para discutir la no procedencia de una ayuda de Estado si se hiciera un estudio individualizado y sistemático

⁶² Sin embargo, creemos que resultará complicado obtener este beneplácito por parte de la Comisión. Sería conveniente que la normativa de la Zona Especial Canaria se aproximara más a la de las zonas francas que a la de otras zonas especiales, cuyo régimen específico es difícil que sea prorrogado. La política de armonización fiscal en la Unión Europea, tiende hacia la supresión de estas zonas con tributación baja o nula. Sin embargo es evidente la potenciación que hace de otros regímenes aduaneros especiales como las zonas francas. Apuntamos aquí la posibilidad de la oportunidad de enfocar la potencial modificación legal que propugnamos, hacia un régimen similar al de las zonas francas y, por tanto, tener como punto de referencia las zonas francas de Barcelona, de Vigo o de Cádiz, antes que las Zonas Especiales de Dublín o de Madeira.

de cada una de ellas. En una valoración detallada por parte de la Comisión Europea, ésta podría concluir que no se puede conceder a Canarias una ayuda de Estado para el transporte o para la creación de empleo. Sin embargo, nuestra intención es contemplar las distintas ayudas de modo globalizador, de tal forma que, el cumplimiento del núcleo central o esencial de cada una de ellas, sea el fundamento jurídico que permita el comienzo de la actividad en la Zona Especial Canaria.

Ha señalado la Comisión en la Comunicación sobre el método de aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 92 a las ayudas regionales⁶³, que en muchas zonas de la letra a) del apartado 3 del artículo 92 no existe todavía una importante estructura industrial, por lo que se podría conceder determinadas autorizaciones para permitir a las empresas de estas regiones que participen en el mercado común. Como ejemplo destaca a las regiones insulares ultraperiféricas —Canarias— que *«sufren a veces un desequilibrio permanente en los costes con respecto al comercio debido a la carga que suponen los gastos adicionales de transporte»*. Ha observado también la Comisión⁶⁴, que la lejanía puede frenar el desarrollo regional, bien llevando a las empresas a trasladarse a otras menos descentralizadas, bien disuadiendo a las empresas de invertir en esas regiones, por lo que podría conceder, *«para salvaguardar el interés común, ayudas a empresas destinadas a compensar en parte los costes adicionales de transporte»*⁶⁵.

⁶³ DO n° C 212 de 12.8.1988. no obstante haber sido sustituida esta Comunicación por las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO C 074 de 10.3.1998), se hace necesario reseñarla para ayudar a la interpretación de estas Directrices en lo referente al fomento de la industria en las regiones europeas menos favorecidas económica y socialmente.

⁶⁴ En el apartado 16 del punto 4 de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO C 074 de 10.3.1998), se autoriza la concesión de ayudas de Estado para las regiones ultraperiférica. Este apartado sustituye a lo expresado en la Comunicación sobre el método de aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 92 a las ayudas regionales (DO C 364 de 20.12.1994). Pero a la hora del estudio de las ayudas para las regiones ultraperiféricas, es necesaria su aportación para la mejor interpretación de las nuevas Directrices, por ser una de sus fuentes originarias.

⁶⁵ En este sentido, ha señalado el Abogado General Sr. Van Gerven (sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión 303/88, Rec. p 1433) que pueden caber ayudas en el caso de elevadísimos costes de transporte, aun cuando no se cumpla el requisito de la influencia sobre los intercambios. Aunque, a nuestro juicio, esta influencia es relativa, en tanto que la lejanía con el mercado europeo disminuye este efecto. De este modo, las ventajas fiscales que gozarían las entidades ZEC, las compensan, entre otros factores, el coste de los transportes, por lo que esta ayuda no *«reduce las posibilidades de que empresas establecidas en otros Estados miembros exporten sus productos hacia (Ca-*

Parece justificado, por tanto, que se le otorguen determinadas ayudas para el transporte a las entidades establecidas en Canarias, pues es muy difícil encontrar otra región europea donde los costes por transporte sean superiores⁶⁶. No nos parece, ergo, que quepa en este tema lo declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Philip Morris, al señalar que *«cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios, hay que considerar que la ayuda los afecta»*⁶⁷.

La ventaja fiscal que la Zona Especial Canaria podría procurar a las empresas, es previsible que no surta efecto negativo en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Y esto por diferentes motivos, entre los que destacamos los siguientes:

- Las futuras entidades ZEC, a la hora de importar o exportar productos en Canarias, tendrán que soportar los elevados costes que el transporte supone⁶⁸. Es evidente que el traslado de la mercancía dentro del territorio continental es más sencillo y barato que el traslado hasta las Islas Canarias, pues mientras que en el transporte continental es factible la utilización de medios más económicos como son los terrestres, para los portes hacia Canarias, se hace indispensable el uso del avión o del barco, cuyos costos son muy superiores. Es necesario señalar que la

narias)» (Francia/Comisión 102/87, Rec. p. 4067), ya que lo que en realidad ocurrirá es que se comercialicen en Canarias productos que hasta el momento, o no se exportan, o se comercializan a un elevado coste, siendo el último y único perjudicado el consumidor canario.

⁶⁶ En las Directrices sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (DO C 72 de 10.3.94), prevé la Comisión la posibilidad de conceder ciertas ayudas al funcionamiento, en particular, para aligerar las tasas ecológicas en los casos en que sea necesario para evitar que las empresas queden en situación de desventaja con respecto a sus competidores de países donde no existen dichos gravámenes. Es clara la similitud con los costes añadidos que soportan las empresas que operan en el mercado canario, por motivos de la lejanía, la insularidad, las condiciones geográficas o climáticas.

⁶⁷ Sentencia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. 1980, p. 2671.

⁶⁸ El coste del transporte ha supuesto, tradicionalmente, un sobrecoste de sus productos para el empresario canario, lo que le ha impedido ser competitivo en el mercado europeo. En ocasiones, algún dirigente patronal, lo ha llegado a calificar como un impuesto indirecto más cuyo hecho imponible es el desempeñar una actividad de exportación o importación en Canarias.

Comisión Europea admite que para las regiones ultraperiféricas puedan autorizarse ayudas destinadas a compensar parte de los costes adicionales de transporte⁶⁹.

- En términos generales, Canarias no ha sido un importante exportador de productos hacia el mercado europeo, con excepción de determinados productos agrícolas cuyo principal importador era Europa incluso antes de la entrada de España en la Unión Europea. La escasez de importaciones se debe, fundamentalmente, al alto precio a los que se tendría que comercializar. Claro ejemplo de ello es el plátano, producto cuyo mercado siempre ha sido Europa por la especial protección que ha tenido —y sigue teniendo con la OCM del plátano—, pero al que le está haciendo competencia el banano sudamericano con un precio ostensiblemente inferior⁷⁰.

- El gasto en transporte influye también en el mercado canario, al alcanzar los productos terminados y las materias primas importadas en Canarias en el mercado insular, un valor muy superior que en el resto del mercado europeo⁷¹.

Estas razones justificarían que la Zona Especial Canaria no influiría negativamente en el mercado europeo, al contrario, beneficiará al consumidor en Canarias, por la previsible bajada del precio de los productos que se comercializan en Canarias, a la vez que permitiría la introducción en las islas de nuevos artículos que hasta ahora no se distribuían en el archipiélago, por no ser este un mercado atractivo por lo elevado de los costes a los que hay que hacer frente⁷².

Hemos utilizado el coste de transporte a modo de ejemplo, pero no hay que olvidar otros factores que suponen mayor coste para la empresa canaria, por lo que en el mercado comunitario no estarían en un plano de igualdad (mayor coste en las comunicaciones, más dificultades para desplazarse a ferias o a la sede social de otra empresa, etc.).

⁶⁹ Cfr. El apartado 16 del punto 4 de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO C 074 de 10.3.1998).

⁷⁰ Informe de la Asociación de Organizaciones de Productores de Plátanos de Canarias sobre la problemática actual del sector del plátano, de 5 de noviembre de 1998.

⁷¹ Estudios de organizaciones de consumidores, han puesto de relieve que las dos capitales del Archipiélago son de las más caras a nivel nacional en *la cesta de la compra*.

⁷² No obstante, como premisa para discutir sobre los posibles efectos de la Zona Especial Canaria en los intercambios comerciales en el mercado común, habría que dilucidar si los productos de las entidades ZEC son comunitarios o no. Esta cuestión no está clara todavía, al no haberse pronunciado aún la Comisión al respecto. Si nos remitimos a las normas reguladoras de la zona de Madeira, habría que concluir que son comunitario, lo que no ocurrirá si la remisión es a la legislación relativa a las zonas francas.

Otra cuestión a plantear es la necesidad de la Zona Especial Canaria como medio para el fomento del empleo. Canarias es una región con unos altos niveles de desempleo, lo que la hace estar incluida en las regiones a las que se refiere la letra a) del apartado 3 del artículo 92. Por ello, son necesarias medidas que favorezcan la creación de nuevos puestos de trabajo. La Zona Especial, sin duda, permitiría que se redujeran esas elevadas cifras de paro en la Comunidad canaria, al instalarse nuevas empresas, o por la ampliación de las ya establecidas en el archipiélago, atraídas por las ventajas que este tipo de zonas tiene para los inversores, como más arriba expresamos detenidamente.

Pero la importancia de la Zona Especial Canaria en cuanto al empleo, no se reduce a crear nuevos puestos de trabajo. La Zona Especial sería un revulsivo fundamental para que surja en Canarias un sector industrial importante, del que en la actualidad adolece el Archipiélago. Este reflorecimiento industrial, permitiría que la economía canaria no dependiera en exceso del turismo. Los mayores ingresos para la economía insular provienen, en la actualidad, del turismo; pero una región no puede depender única y exclusivamente de una fuente de ingresos, al ser catastróficos los efectos que tendría una crisis de ese sector. En este caso, una importante reducción del número de turistas que visitan las islas, daría lugar a una crisis económica difícil de solventar. Es conveniente destacar que el auge del turismo en el Archipiélago Canario en los últimos años se ha debido a factores ajenos a la voluntad y al control de las instituciones públicas, como son los conflictos bélicos en los Balcanes y en el golfo Pérsico o por la inquietud que en las islas griegas genera las disputas con países vecinos —Chipre y Turquía—. Los turistas europeos que tenían estos puntos como destino de sus vacaciones, se han dirigido a otros puntos que reúnan condiciones semejantes, como es el caso de Canarias. Pero la proximidad de nuestras costas a las africanas, es un importante *handicap* al que tiene que hacer frente Canarias en su política turística. La amplia competencia que tiene Canarias con otros destinos turísticos, implicaría que ante el temor de alguna confrontación en el Magreb, la huida de turistas hacia otros puntos de vacaciones sería considerable y, por ende, la de los ingresos que del sector turístico obtiene el Archipiélago Canario.

Para que no ocurra esto, es conveniente tomar medidas para apoyar la creación de nuevas fuentes de riqueza, hasta ahora inexistentes. Sin duda, es necesario un apoyo público para crear nuevas empresas, jugando un papel destacado la ZEC⁷³.

⁷³ Se puede argumentar en contra de las ventajas fiscales el que éstas constituyen, claramente, una ayuda de Estado, al suponer una disminución de los ingresos fiscales del Estado —en concreto, se podría alegar que el Estado dejaría de ingresar un 34% del Impuesto de Sociedades que le correspondería a la sociedad en el régimen general—. Sin embargo,

Encontramos, por tanto, un importante conjunto de ventajas en su calidad de medida de fomento del empleo: crea nuevos sectores económicos en Canarias, inexistentes en la actualidad; disminuye la dependencia del turismo, por lo que su minoración no implicaría una grave crisis económica, como sin duda ocurriría hoy; obviamente, crea nuevos puestos de trabajo en una región afectada por un alto nivel de desempleo⁷⁴.

Pese a la importancia que tendría la Zona Especial Canaria como creadora de puestos de trabajos, creemos que el legislador no lo tuvo muy en cuenta, buscando más las ventajas para el empresario. Es muy posible que pudiera estar puesta en marcha ya si se hubiese enfocado más como un medio de desarrollo social, que como una zona para que los empresarios paguen menos impuestos. Son muchas las ayudas de Estado referidas a la creación de empleo que son pasadas por alto en la normativa actual, por ejemplo, la posibilidad de recibir ayudas para celebrar convenios para prácticas de trabajo⁷⁵. Se le podría haber otorgado al Consejo Rector —como órgano administrativo de la Zona Especial— la facultad de suscribir convenios de colaboración para prácticas con las Universidades canarias y con la Consejería de Educación del Gobierno de Canarias, para que los estudiantes de las islas pudieran mejorar su enseñanza práctica en las entidades ZEC —especialmente, para los alumnos de Formación Profesional—. Con todo ello se lograría una mejora en la educación y en la preparación de los estudiantes canarios, convirtiéndose, en el futuro, en mano de obra cualificada y preparada que pueda optar a puestos de trabajo dentro o fuera de la Zona Especial Canaria, sin que el empresario tenga que buscar fuera de Canarias trabajadores que cumplan los requisitos por ellos demandados.

3. Conclusión

El que la Constitución española no hubiese hecho referencia a la «actualización» del régimen económico-fiscal de Canarias, como si hace con los derechos históricos y forales, sino tan sólo a su modificación, no quiere decir, a nuestro

estimamos que, en realidad, con la Zona Especial Canaria habrá un aumento de los ingresos fiscales, ya que, sin estas ventajas fiscales no se instalarían en Canarias, con lo que habrán más empresas que tributen en España por obligación personal.

⁷⁴ Cfr. con las conclusiones del Abogado General Sr. Daramon en la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987 (asunto Alemania/Comisión 248/84, Rec. p. 4013). Conclusiones del Abogado General Sr. Van Gerveen en la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1991 (Italia/Comisión 303/88, Rec. p. 1433).

⁷⁵ DO n° C 45 de 17.2.96.

juicio, que no se reconozca la perdurabilidad del REF preconstitucional, tal y como defiende la profesora Martín Cáceres⁷⁶. Creemos que tampoco el constituyente pretendió constitucionalizar en su totalidad la normativa hasta entonces vigente.

No obstante, entendemos que el constituyente pretendió que el núcleo esencial del REF existente hasta ese momento fuera la base del futuro régimen económico y fiscal. Es decir, que los elementos típicos que lo caracterizaban y que se conforman, por tanto, como la garantía institucional del REF, constituyan el núcleo central de la nueva ley, para, además, otorgarle esa especial protección que recoge la disposición adicional 3ª CE y el artículo 46.3 EAC.

Habrà que establecer cuáles son esos elementos que ostentan especial protección por configurar el núcleo esencial. Consideramos que no existe la menor duda de que la Zona Especial Canaria no es uno de esos elementos configuradores, ya que ni tiene antecedentes históricos, ni su supresión significaría un ataque a la Constitución Española, al no suponer la desaparición de la peculiaridad del Régimen Económico-fiscal de Canarias.

Sin no podemos justificar la existencia de la Zona Especial Canaria en la disposición adicional 3ª CE, al no constituir el núcleo central del REF, debemos buscarla en la normativa europea. Esta normativa, en lo que a la fiscalidad se refiere, está inspirado en un proceso de armonización que, aun no llegando a cristalizar en una norma, en cuanto a la fiscalidad directa se refiere, esto no es óbice para que la Comisión Europea tenga a este proceso como referencia a la hora de considerar compatible con la normativa comunitaria, normas internas de los Estados miembros que impliquen una presión fiscal considerablemente inferior a la del resto del territorio comunitario. Se hace necesario justificar la inclusión de la Zona Especial Canaria en la legislación europea, pese a que sea contraria a este proceso de armonización⁷⁷.

Y es en el marco de las ayudas de Estado donde consideramos que se debe incluir a la Zona Especial Canaria, partiendo del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica por el artículo 299.2 del Tratado de Roma. Tras la modificación del Tratado, queda claro que Canarias puede ser objeto de ayudas de Estado con independencia de su Producto Interior Bruto en relación con la media comu-

⁷⁶ A.F. MARTÍN CÁCERES, «La protección constitucional...», op. cit., p. 467.

⁷⁷ Cfr. Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de la empresa (DO 98/C 2/01 de 6.1.1998), así como la Comunicación de la Comisión sobre las ayudas de Estado en relación con la fiscalidad de la empresa, de 11 de noviembre de 1998, por lo reciente de su publicación.

nitaria⁷⁸, por lo que si se adapta la legislación vigente sobre la Zona Especial a la normativa y jurisprudencia comunitaria existente en materia de ayudas de Estado, aquélla podrá ser admitida por la Comisión Europea como una ayuda de Estado compatible con el mercado interior.

Fundamentalmente, la nueva ley debería tener como punto de referencia, el crear una Zona Especial en la que, efectivamente, se realizara una actividad económica real. Para ello, sería necesario que la idea central no sea la fiscalidad, aunque, obviamente, esta tenga un papel fundamental a la hora de atraer a los agentes económicos. Sin embargo, es preciso incidir en medidas que fomenten la inversión y la creación de puestos de trabajo, para, a partir de ahí, defender las ventajas fiscales que la Zona Especial promueve. La actual redacción legal configura a Canarias, únicamente, como un paraíso fiscal. El que sea un mecanismo con el que se pretenda promover el desarrollo económico y social del archipiélago, es algo que sólo consta en la Exposición de Motivos como principio inspirador, pero sin que encontremos en el articulado medidas concretas que lo promuevan. El exigir un mínimo de inversión en activos fijos o el condicionar la autorización en el Registro Oficial a la creación de puestos de trabajo, aportaría el justificante de que la baja presión fiscal que ofrece la ZEC, es una ayuda de Estado totalmente compatible con el Tratado de Roma y, por tanto, la normativa interna respetaría la comunitaria, sin afectar ni al mercado común, ni al proceso de armonización.

⁷⁸ Reglamento del Consejo CEE n° 2081/1993, relativo a las funciones y la coordinación de los Fondos Estructurales.