

UNIVERSIDAD DE LA LAGUNA

**La reserva para inversiones en Canarias
y la zona especial canaria: su configuración
como ayudas de estado fiscales**

Autor: Pascual González, Marcos M.

Director: Guillermo Nuñez Pérez

Departamento de Derecho Financiero, del Trabajo y de la Seguridad Social

*A mis padres, por transmitirme su devoción
por la docencia y el estudio diario y constante*

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	1
INTRODUCCIÓN	3
PARTE I LA ACTUACIÓN COMUNITARIA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD DIRECTA.....	13
CAPÍTULO I LA ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA COMUNIDAD EUROPEA	15
1 CONCEPTO Y OBJETO DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL	17
1.1 INTRODUCCIÓN: FUNDAMENTO DE LA ARMONIZACIÓN EN EL DERECHO ORIGINARIO.....	17
1.2 EL TÉRMINO «ARMONIZACIÓN FISCAL» EN LA DOCTRINA	25
1.3 LA UTILIZACIÓN DE OTROS TÉRMINOS POR LA DOCTRINA.....	28
1.4 DERECHO DERIVADO	34
1.5 PROPUESTAS ARMONIZADORAS	38
2 RAZONES QUE DIFICULTAN LA ARMONIZACIÓN FISCAL	42
2.1 LOS ARGUMENTOS DOCTRINALES	43
2.2 CONSIDERACIONES CRÍTICAS	49

CAPÍTULO II LA NORMATIVA COMUNITARIA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO.....	57
1 DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO.....	59
1.1 INTRODUCCIÓN.....	59
1.2 ELEMENTOS CONFIGURADORES DE LA AYUDA DE ESTADO.....	66
1.2.1 Afectación de los intercambios comerciales entre los Estados miembros.....	66
1.2.2 El otorgamiento de la ayuda por el Estado o mediante fondos estatales y bajo cualquier forma.....	74
1.2.2.1 La posibilidad de calificar como ayuda de Estado a medidas provenientes de otras entidades públicas o privadas.....	74
1.2.2.2 Las disminuciones de ingresos estatales.....	81
1.2.3 Falsear o amenazar con falsear la competencia.....	90
1.2.4 Favorecer a determinadas empresas o producciones.....	95
1.2.5 El inversor privado.....	101
1.3 CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO.....	111
2 LAS EXCEPCIONES A LA REGLA DE INCOMPATIBILIDAD.....	113

Índice

2.1 INTRODUCCIÓN.....	113
2.2 LAS AYUDAS COMPATIBLES.....	116
2.2.1 Ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales.....	117
2.2.2 Ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.....	118
2.2.3 Ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania.....	120
2.3 LAS AYUDAS QUE PUEDEN SER DECLARADAS COMPATIBLES.....	122
2.3.1 Introducción.....	122
2.3.2 Ayudas para fomentar la realización de un proyecto de interés comunitario o destinadas a remediar una grave perturbación económica de un Estado miembro.....	123
2.3.2.1 Ayudas para fomentar la realización de un proyecto de interés comunitario.....	123
2.3.2.2 Ayudas destinadas a remediar una grave perturbación económica de un Estado miembro.....	125
2.3.3 Ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio.....	126
2.3.4 Ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades.....	127

2.3.4.1 Ayudas sectoriales.....	127
2.3.4.2 Ayudas horizontales.....	132
2.4 LAS AYUDAS REGIONALES.....	137
2.4.1 Análisis de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87.....	137
2.4.2 Las ayudas de funcionamiento.....	151
2.4.3 El mapa de las ayudas regionales	152
2.4.4 Aplicación, ejecución y revisión de las Directrices a las ayudas regionales.....	152
2.5 LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS.....	153
2.5.1 Introducción.....	153
2.5.2 Criterios delimitadores del concepto de región ultraperiférica.....	155
2.5.3 Medidas específicas a favor de las regiones ultraperiféricas: la política fiscal y las ayudas de Estado.....	159
2.5.3.1 Las ayudas estatales en las regiones ultraperiféricas.....	159
2.5.3.2 La fiscalidad en las regiones ultraperiféricas.....	161

CAPÍTULO III	APLICACIÓN DE LAS NORMAS COMUNITARIAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO A LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS.....	167
1	EL CÓDIGO DE CONDUCTA COMO FUNDAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS ESTATALES A LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL.....	169
1.1	LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESOLUCIÓN POR LA QUE SE APRUEBA EL CÓDIGO DE CONDUCTA	169
1.1.1	Introducción.....	169
1.1.2	Problemática de los denominados «acuerdos de los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo.....	170
1.1.3	Resolución por la que se aprueba el Código de Conducta.....	177
1.2	ÁMBITO MATERIAL DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE CONDUCTA.....	181
1.3	ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE CONDUCTA.....	183
1.4	ÁMBITO GEOGRÁFICO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE CONDUCTA.....	185
1.5	RECEPCIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO EN EL CÓDIGO DE CONDUCTA.....	186
1	LA INCOMPATIBILIDAD DE LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL CON EL MERCADO COMÚN: LA CONCURRENCIA DE LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DE LA AYUDA DE ESTADO.....	188

1.1 ANÁLISIS DE LA MEDIDAS FISCALES CONFORME A LOS PRINCIPIOS INTERPRETATIVOS DE LA JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA COMUNITARIA.....	189
1.1 OTORGAMIENTO DE LA AYUDA POR EL ESTADO O MEDIANTE FONDOS ESTATALES.....	191
1.1 AFECTAR A LOS INTERCAMBIOS COMERCIALES ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS Y FALSEAR O AMENAZAR CON FALSEAR LA COMPETENCIA.....	192
2.4 FAVORECER A DETERMINADAS EMPRESAS O PRODUCCIONES.....	194
2.4.1 Criterios metodológicos expuestos por las Instituciones comunitarias	194
2.4.2 Justificación constitucional de las exenciones en el Derecho interno español.....	202
2.4.3 La incidencia del Derecho comunitario en la fundamentación jurídica de las exenciones.....	214
1 LAS EXCEPCIONES A LA REGLA DE INCOMPATIBILIDAD EN LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL	218
PARTE II EL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS	225
CAPÍTULO I ANTECEDENTES DE LAS ESPECIFICIDADES FISCALES EN CANARIAS.....	227
1 CONSIDERACIONES PREVIAS	229
2 LAS ESPECIFICIDADES FISCALES APLICADAS HASTA 1852.....	229
3 EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS ESPECIFICIDADES FISCALES CANARIAS DESDE 1852 HASTA 1994	236

CAPÍTULO II LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.....	261
1 INTRODUCCIÓN.....	263
2 REQUISITOS PARA LA CONSTITUCIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.....	271
2.1 SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN DOTAR LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.....	271
2.1.1 Aspectos generales.....	272
2.1.2 La dotación de la Reserva por los profesionales.....	273
2.1.3 Análisis de la viabilidad de dotar la Reserva por parte de los distintos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.....	282
a) Sociedades sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.....	283
b) Entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.....	292
c) Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal.....	294
2.2 VINCULACIÓN DE LOS BENEFICIOS CON CANARIAS.....	298
2.3 LIMITE DE LA DOTACIÓN A LA RESERVA PARA INVERSIONES.....	302
2.4 REQUISITOS FORMALES.....	304

3 REQUISITOS PARA MATERIALIZAR LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.....	305
3.1 BIENES APTOS PARA LA MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA.....	305
3.1.1 Adquisición de activos fijos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial.....	305
3.1.2 Adquisición de activos fijos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente.....	316
3.1.3 Suscripción de Deuda Pública de Instituciones públicas canarias.....	319
3.1.4 Suscripción de acciones de sociedades que desarrollen su actividad en Canarias.....	320
3.1.5 Crítica a la distinta calificación como ayuda a la inversión y al funcionamiento realizada por la Comisión Europea	321
3.2 REQUISITOS TEMPORALES.....	323
3.2.1 Límite temporal para la materialización de la dotación.....	323
3.2.2 Límite temporal para el mantenimiento de la inversión.....	328
3.2.3 Límites temporales de vigencia de la RIC establecidos en la Decisión de la Comisión	331
3.3 INCOMPATIBILIDADES.....	332
3.4 INDISPONIBILIDAD DE LA RESERVA.....	333

4 FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA COMUNITARIA DE LA RIC.....	334
CAPÍTULO III LA ZONA ESPECIAL CANARIA.....	337
1 INTRODUCCIÓN.....	339
2 OBJETIVOS A PROMOVER CON LA ZONA ESPECIAL CANARIA.....	340
3 PRINCIPIOS INFORMADORES.....	341
3.1 LA ESTANQUEIDAD GEOGRÁFICA.....	342
3.2 LA ESTANQUEIDAD SUBJETIVA.....	344
3.2.1 Tener personalidad jurídica propia.....	345
3.2.1.1 La no admisibilidad de actuación en la ZEC a personas físicas	346
3.2.1.2 La omisión injustificada de los establecimientos permanentes como sujetos aptos para operar en la Zona Especial Canaria....	351
3.2.1.3 Constitución como entidad de la Zona Especial Canaria.....	352
3.2.2 Tener su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.....	354
3.2.3 Constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria de alguna de las actividades económicas incluidas en el anexo de la Ley.....	355
3.2.4 Exigencia de inversiones en activos fijos.....	358
3.2.5 Creación y mantenimiento de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la ZEC.....	360

3.2.6 Presentar memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar por la entidad.....	362
3.3 LÍMITE TEMPORAL.....	362
4 ESPECIFICIDADES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA.....	363
4.1 INTRODUCCIÓN.....	363
4.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	365
4.2.1 Tipos de gravamen aplicables en el régimen de la Zona Especial Canaria.....	365
4.2.2 Determinación de la base imponible de las entidades de la Zona Especial Canaria.....	368
4.3 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....	373
4.4 IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO.....	374
4.5 LOS CONCIERTOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES.....	376
4.6 LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ENTIDADES DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA.....	385
4.6.1 Introducción.....	385

Índice

4.6.2 Tasas a las que están sujetas las entidades de la Zona Especial Canaria.....	386
4.6.2.1 Tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.....	386
4.6.2.2 Tasa anual de permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.....	387
Precios Públicos aplicables a las entidades de la Zona Especial Canaria.....	
5 LA ZONA ESPECIAL CANARIA A LA LUZ DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO.....	389
5.1 INTRODUCCIÓN.....	390
5.2 AFECTACIÓN DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA A LOS INTERCAMBIOS COMERCIALES ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS.....	390
LA ZONA ESPECIAL CANARIA COMO AYUDA OTORGADA MEDIANTE FONDOS ESTATALES.....	392
5.4 FALSEAMIENTO DE LA COMPETENCIA POR LAS ENTIDADES ZONA ESPECIAL CANARIA.....	394
5.5 LA ZONA ESPECIAL CANARIA COMO MEDIDA SELECTIVA O ESPECÍFICA.....	396
6 FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA.....	397

6.1 LA APLICACIÓN DE LAS EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL DE INCOMPATIBILIDAD.....	398
6.2 LA COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS FISCALES.....	399
BIBLIOGRAFÍA.....	405

ABREVIATURAS

APIM	Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias
B.O.E.	Boletín Oficial del Estado
DGT	Dirección General de Tributos
DOCE	Diario Oficial de la Comunidad Europea
EAC	Estatuto de Autonomía de Canarias
FPI	Fondo de Provisiones para Inversiones
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IRPF	Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITAJJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas
LIS	Ley Impuesto sobre Sociedades
NUTS	Nomenclatura de Unidades Territoriales Estadísticas
PIB	Producto Interior Bruto
PPC	Paridad de Poder de Compra
REFC	Régimen Económico y Fiscal de Canarias
RIC	Reserva para Inversiones en Canarias
ss	Siguientes
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Introducción

UTE	Unión Temporal de Empresas
ZEC	Zona Especial Canaria
TC	Tribunal Constitucional
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
POSEI	Programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad
POSEIDOM	Programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de los departamentos franceses de ultramar
POSEICAN	Programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias
POSEIMA	Programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de Azores y Madeira
DU	Departamentos de ultramar
OCM	Organización Común del Mercado
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
DRAE	Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

INTRODUCCIÓN

Desde la conquista por el Reino de Castilla a finales del siglo XV, Canarias ha disfrutado de un régimen económico y de una fiscalidad específica. Sin embargo, dichas especificidades estaban referidas a la imposición aduanera y a la indirecta. Con la promulgación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se introducen una serie de regímenes que contienen exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria.

Sin embargo, estas dos figuras han recorrido un tortuoso camino hasta su entrada en vigor, debido especialmente a la necesidad de que la Comisión Europea aprobara dichos regímenes en tanto su inicial regulación no era compatible con el Derecho comunitario. Dicha Institución analizó las exenciones contenidas en la Ley 19/1994 a la luz de la normas sobre ayudas de Estado.

Si nuestra intención era llevar a cabo un estudio jurídico de ambos regímenes, se hacía necesario partir del análisis de la normativa comunitaria en materia de ayudas. No obstante ello nos llevó a plantearnos otra cuestión: ¿por qué la Comisión tiene en cuenta a la hora de constatar la validez de una medida de naturaleza fiscal las normas referidas al Derecho de la competencia y no a la política comunitaria sobre fiscalidad?

La resolución de tal cuestión se convirtió en el eje central de la primera parte de nuestra tesis. Para ello era oportuno analizar los intentos llevados a cabo por las Instituciones comunitarias en aras de alcanzar la armonización de la fiscalidad directa e intentar esclarecer el por qué de acudir a medidas normativas que, en principio, nada tenían que ver con el Derecho Tributario.

La primera parte de la tesis la dedicamos, por tanto, al estudio de la actuación comunitaria en el ámbito de la fiscalidad directa. En el primer capítulo de esta parte analizamos la armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad Europea. Partimos de los fines de la Comunidad reflejados fundamentalmente el artículo 2 TCE y constatamos que una de las acciones

que pueden realizar las Instituciones comunitarias para alcanzarlos es el de aproximar las legislaciones nacionales. De aquí ya se deduce claramente que la armonización o la aproximación de las legislaciones tributarias nacionales no constituyen un fin comunitario, sino que son un instrumento para alcanzar los que sí son objetivos de la Unión Europea.

Adelantar una conclusión en la Introducción se aleja, somos conscientes de ello, del rigor investigador. Sin embargo, ante la brevedad con la que estudiaremos un tema tan candente, nos vemos obligados a anteponer una conclusión: la armonización de la fiscalidad directa en el seno de la Comunidad Europea adolece del necesario impulso para ser efectiva. Tal situación es la que nos lleva a no incidir en ella en exceso más que para reflejar el estado de la cuestión y dirigir así nuestra investigación hacia otros instrumentos utilizados para los mismos fines.

Es necesario, no obstante, llevar a cabo una somera visión del posible alcance armonizador de la actuación comunitaria en materia de fiscalidad directa, pues entendemos que de no hacerse, la investigación que pretendemos realizar carecería de un nexo comprensible. De ahí que el primer capítulo de la primera parte de la tesis esté inspirado más en un método descriptivo del acontecer desde los primeros trabajos tendentes a lograr la armonización, que en un método sistemático y analítico de aquél.

Las disposiciones del TCE que regulan la armonización fiscal, se refieren de manera expresa a la indirecta. Sólo por vía interpretativa podemos encontrar fundamento a la armonización de la fiscalidad directa en aquellos preceptos, como el artículo 94, en los que de manera general se refieren a la aproximación de las legislaciones nacionales. La falta de reconocimiento expreso y el poco interés mostrado por los Estados miembros para ceder competencias en materia de imposición directa, han dado lugar al escaso número de normas comunitarias tendentes a armonizar impuestos directos.

Tras exponer con ánimo descriptivo y no exhaustivo algunas de las más relevantes definiciones dadas por la doctrina del termino armonización, comprobamos como la nota en común que de ellas se extrae es la consideración de que el objetivo perseguido con la armonización es la eliminación de las distorsiones fiscales. En tanto no es pacífico el alcance que

debe tener la armonización, parte de la doctrina ha utilizado otros términos que suavicen los fines perseguidos. Rechazada la unificación, surgen posturas a favor de la competencia –que el mercado acerque los sistemas tributarios de los Estados miembros–, la coordinación –en la que no se deja de lado toda actuación comunitaria–, la armonización indirecta no normativa –control por el TJCE de las disposiciones fiscales de los Estados miembros–.

El breve estudio del Derecho originario en la materia se completa con una visión del Derecho derivado, así como de aquellas propuestas comunitarias tendentes a lograr la armonización de la fiscalidad directa, pero que no han visto la luz como normas jurídicas.

Las dificultades para lograr la correcta eliminación de las distorsiones fiscales mediante una armonización enmarcada dentro de la política sobre fiscalidad, han obligado a la Comunidad Europea, fundamentalmente a la Comisión, a procurar alcanzar aquel objetivo mediante el empleo de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado, sobre las que sí tiene competencia exclusiva. A esta materia dedicamos el segundo capítulo de la primera parte de nuestra tesis.

Con tal normativa lo que se pretende es controlar las ayudas que los Estados miembros pueden conceder para evitar que se falsee la competencia y el comercio intracomunitario. Si bien ni el TCE, ni el TJCE, ni la Comisión han ofrecido un concepto de ayuda de Estado, el artículo 87.1 TCE ofrece elementos de caracterización suficientes. Por ello, luego de exponer las teorías que al respecto mantiene la Comisión y el TJCE, así como las principales aportaciones doctrinales, analizamos los elementos configuradores de las ayudas de Estados, para ofrecer nuestra definición del concepto de ayuda de Estado. Los elementos caracterizadores de la ayuda, que luego nos permitirán su definición, son los siguientes:

- que afecte a los intercambios comerciales;
- que la ayuda sea otorgada por el Estado o por otra entidad pública o privada, dependiente en este caso de una Administración Pública;
- que sea concedida bajo cualquier forma;
- que falsee o amenace con falsear la competencia;
- que la medida tenga carácter selectivo;

- inversor privado.

Sin embargo, pese a que el principio general contenido en el TCE es el de la incompatibilidad de las ayudas con el mercado común, se regulan también una serie de excepciones. Unas son de aplicación directa –como por ejemplo las ayudas a los consumidores–, mientras que otras necesitan ser autorizadas por la Comisión para poder ser aplicadas. Tras un somero análisis de todas ellas, centramos el estudio en las excepciones contenidas en las letras a) y c) del artículo 87.3 TCE, por las que se permite conceder ayudas, siempre que concurren determinadas circunstancias, a las regiones más desfavorecidas de la Comunidad. Dentro de las ayudas regionales hacemos especial referencia a una clase de regiones muy específicas como son las ultraperiféricas, calificación que en el Derecho originario tienen los Departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias.

Expuestas las ideas generales sobre ayudas de Estado en el marco del Derecho comunitario, nuestro siguiente objetivo es el estudio de la aplicación de dicha normativa a una concreta manifestación de ayudas estatales como son las medidas de naturaleza fiscal que implican una ventaja para el contribuyente: las exenciones fiscales. A ello dedicamos el tercer capítulo de la primera parte de nuestra tesis.

El control de las medidas fiscales mediante la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado ha sido una constante por parte del TJCE y de la Comisión desde el momento en que interpretan la referencia del artículo 87.1 TCE a que la medida puede adoptar cualquier forma engloba tanto a las positivas –subvenciones– como a las negativas –exenciones fiscales–. Sin embargo, tal postura ha adolecido de la falta de un marco jurídico concreto hasta la promulgación de la Resolución por la que se aprueba el Código de Conducta fiscal.

Antes de entrar a valorar lo dispuesto en el Código de Conducta, es necesario precisar la naturaleza jurídica de las Resoluciones de los Estados miembros adoptadas en el seno del Consejo y, en concreto, la naturaleza jurídica de la reseñada Resolución. Podemos adelantar ahora que el Código de Conducta será de aplicación a aquellas medidas legislativas, reglamentarias y prácticas administrativas que influyan de manera significativa en la localización empresarial por implicar un

nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, dando lugar a competencia fiscal perniciosa. Tales medidas serán estudiadas por la Comisión a la luz de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado.

En el tercer capítulo estudiamos también la concurrencia de los elementos configuradores de las ayudas de Estado según el tenor del artículo 87.1 TCE, en las medidas de naturaleza fiscal. Como ya advertimos, tanto el TJCE como la Comisión, encuentran fundamento para entrar a conocer de las exenciones fiscales en tanto una ayuda puede revestir cualquier forma, siendo el efecto que produzcan lo relevante a la hora de determinar si vulneran el principio general de incompatibilidad.

Se destaca por su gran importancia el requisito de que la ayuda debe ser otorgada por el Estado, pero en una concepción amplia, esto es, por cualquier Administración Pública del Estado miembro, ya sea por disposición legal, reglamentaria o administrativa, ya sea, incluso, por la propia práctica de la Administración fiscal. Deben además afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia, debiendo tener carácter selectivo.

Por su importancia resaltamos en este punto el elemento de la selectividad, pues las medidas de naturaleza fiscal de aplicación en todo el ámbito nacional no pueden considerarse ayudas de Estado, al no ser específicas para una región. Sin embargo, la Comisión estima que una medida, pese a ser selectiva, puede ser compatible con el mercado común siempre que atienda a la naturaleza o economía del sistema. Al no dar una definición de lo que por este término deba entenderse, y a partir de la interpretación de los ejemplos aportados por dicha Institución, concluimos que hace referencia a la ordenación constitucional del sistema tributario en cada Estado miembro, por lo que se hace necesario llevar a cabo un estudio de la fundamentación constitucional en España de las exenciones fiscales.

Analizada la regulación en el ordenamiento jurídico español de las exenciones y aclarado que tales estipulaciones deben estar presentes en el enjuiciamiento que la Comisión y el TJCE hagan de las medidas de naturaleza fiscal a la luz de las normas sobre ayudas de Estado, es

necesario retomar nuevamente el Derecho comunitario, pues también tiene incidencia en el ordenamiento jurídico interno español.

Las exenciones fiscales pueden encontrar su compatibilidad con el mercado común además en alguna de las excepciones al principio de incompatibilidad que se regulan en los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE. Por ello, la última parte del tercer capítulo la dedicamos a la aplicación de las normas de excepción a las medidas de naturaleza fiscal.

Después de analizar la actuación comunitaria en el ámbito de la fiscalidad, es el momento de llevar a cabo su aplicación práctica a dos ejemplos de ayudas de Estado de carácter fiscal, como son la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria. Sin embargo, antes de entrar en materia, consideramos oportuno ofrecer una visión general de los antecedentes históricos de las especificidades fiscales aplicadas en Canarias desde la conquista hasta la fecha de promulgación de la Ley 19/1994.

La Reserva para Inversiones en Canarias, a la que dedicamos el segundo capítulo de la segunda parte de nuestra tesis, es un incentivo fiscal que, aun con innegables antecedentes históricos en el Fondo de Provisión para Inversiones, debe tener la consideración de incentivo fiscal nuevo. Por ser una materia controvertida, analizaremos los sujetos pasivos, tanto del IS como del IRPF, que pueden dotarla, haciendo especial hincapié en la posibilidad o no que tienen los profesionales de disfrutar de los beneficios que la RIC implica. Asimismo, será objeto de estudio otros requisitos legales de la Reserva como son: la necesidad de que los beneficios con que se dota han de proceder de establecimientos permanentes situados en Canarias; que en el Archipiélago canario ha de ser materializada; los límites temporales a los que se ve sujeta la RIC; así como los bienes en que se puede materializar. Este capítulo lo cerramos con la fundamentación jurídica comunitaria de la Reserva para Inversiones en Canarias.

La Zona Especial Canaria se constituye como un incentivo fiscal tendente a la atracción de empresas para que realicen su actividad en Canarias y coadyuven así al desarrollo económico y social del Archipiélago. A ella dedicamos el tercer capítulo de la segunda parte de la tesis, en el que estudiamos los principios informadores de la ZEC, las especificidades del régimen tributario

al que quedarán sujetas las entidades de la Zona Especial Canaria, para concluir con su fundamentación jurídica a la luz de las normas comunitaria aplicables.

El presente trabajo es la tesis doctoral que presenté en junio de 2001 en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna, ante la Comisión formada por los profesores Dr. D. FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ, Dr. D. ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO, Dra. Dña. SONSOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Dr. D. MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA y Dr. D. GERMÁN ORÓN MORATAL, y que obtuvo la calificación de sobresaliente *cum laudem* por unanimidad. A todos ellos quiero agradecer las valiosas observaciones que tuvieron a bien formularme y que han servido, sin duda, para enriquecer el presente trabajo.

Quiero reflejar mi más sincera gratitud al profesor Dr. D. GUILLERMO G. NÚÑEZ PÉREZ, buen maestro y mejor amigo. Su dirección durante el desarrollo de la tesis ha sido inestimable y su paciencia para corregir mis fallos no tiene más calificativo que la de infinita. Pese a tal consideración a su paciencia, los errores o posibles desatinos en el trabajo son única y exclusivamente atribuibles al que suscribe, pues mi terquedad con algunas ideas es aún mayor si cabe.

PARTE I

LA ACTUACIÓN COMUNITARIA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD DIRECTA

CAPÍTULO I

LA ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA COMUNIDAD EUROPEA

1. CONCEPTO Y OBJETO DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

1.1. Introducción: fundamento de la armonización en el Derecho originario

A tenor de lo dispuesto en el artículo 2 TCE, la misión de la Comunidad Europea es promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria «un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros».

Para alcanzar tales fines, la Comunidad podrá realizar las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4 del Tratado. A los efectos de nuestro trabajo, debemos destacar aquí la letra h) del artículo 3, donde se establece que la Comunidad promoverá «la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común».

En tanto que las actuaciones jurídico-tributarias de los Estados miembros pueden cercenar el correcto funcionamiento del mercado común, el precepto citado legitima a la Comunidad para poner en marcha los mecanismos necesarios a fin de evitar tal efecto mediante la aproximación de las legislaciones nacionales. Quizá hubiese sido deseable un fundamento jurídico más concreto pero, como señala CASADO OLLERO, «no puede negarse que la referencia a una fiscalidad común

está latente en muchas de (las) disposiciones del (Tratado)»¹. En el artículo 3 TCE podemos encontrar, además de la citada letra h), las siguientes referencias:

- La prohibición que en la letra a) se estipula de establecer derechos de aduana entre los Estados miembros, así como restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías y cualesquiera otras medidas de efecto equivalente, aluden a los sistemas tributarios de los Estados miembros².

- Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, se deberá desarrollar, tal y como preceptúa la letra c) del artículo 3, un mercado interior sin obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Y entre esos obstáculos se pueden incluir, sin ningún género de dudas, las normas fiscales.³

- La exigencia comprendida en la letra g) de garantizar un régimen en el que la competencia no será falseada en el mercado interior, implica un control de las medidas de naturaleza fiscal adoptadas por los Estados miembros⁴.

¹ «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.». En CASADO OLLERO, G., RUFÍAN LIZANA, D. M^a y SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*. Ed. TAT, Granada, 1987, pág. 25.

² Vid. FALCÓN Y TELLA, R: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario y de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, ed. Cívitas, Madrid, 1988, pág. 119 y ss.

³ «(...) Sin que sea precisa una voluntad de incidir en las decisiones de los agentes económicos (...) simplemente por el mero hecho de las divergencias de composición de tributos de los sistemas impositivos de los Estados e incluso de estructura de los impuestos del mismo tipo que puedan existir en un análisis comparado, el resultado que se desprenda sea una incidencia restrictiva y obstaculizadora para las libertades fundamentales y, por tanto, una restricción o distorsión en la consecución del mercado interior» (CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R., DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, pág. 17).

Afirma AGULLÓ AGÜERO que a la realización efectiva de estas libertades, se ha dirigido la práctica totalidad de las normas comunitarias en materia de armonización fiscal («El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario». *Impuestos*, 1986, T. II, pág. 904).

⁴ Tendremos ocasión posteriormente de detenernos en este asunto.

- Puede verse asimismo afectado por las políticas fiscales de los Estados el fomento de la coordinación de las políticas en materia de empleo (letra i)⁵, la política medioambiental (letra l)⁶, la cohesión económica y social (letra k)⁷, el fortalecimiento de la competitividad de la industria de la Comunidad (letra m)⁸, etc..

La no estimación de la armonización fiscal como uno de los fines de la Comunidad, es lo que ha llevado a la generalidad de la doctrina a calificarla de instrumental⁹, por tratarse de un

⁵ Cfr. AUJEAN, M.: «Los sistemas fiscales en la Unión Europea: competencia o coordinación». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997 (traducido por Bienvenido Pascual),pág. 78.

⁶ Cfr. BOKOBO MOICHE, S.: «Fiscalidad del turismo y Ordenamiento Comunitario» y HERRERA MOLINA, P. M.: «Competencias comunitarias sobre fiscalidad ambiental», ambas en *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, febrero, 2001, pág. 9 y ss. y 49 y ss. respectivamente.

⁷ Cfr. CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.», op. cit., pág. 17.

⁸ Cfr. SASS, G.: «En torno a las propuestas de Directivas Fiscales de la Comunidad Económica Europea sobre la cooperación transnacional de empresas». *Noticias C.E.E.*, nº 24, enero, 1987 (traducido por HERNÁNDEZ MARÍN, V.), pág. 55.

⁹ Vid., entre otros, GARCÍA NOVOA, C.: «La incidencia del Derecho comunitario en el Derecho español. (Especial referencia al ordenamiento financiero)». *Sistema fiscal español y armonización europea*. (Director Yebra Martul-Ortega), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 65; MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La política fiscal europea». *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo III, Ed. Cívitas, Madrid, 1986, pág. 288; RODRÍGUEZ MORENO, R.: «La armonización fiscal en el contexto de la Unión Económica y Monetaria y de la Unión Política Europea». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 67.

Para BURGIO, por ser un instrumento necesario para alcanzar otros objetivos, la armonización es esencialmente funcional [«La armonización del impuesto sobre los beneficios de las sociedades en la Comunidad Europea». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 54, abril-junio, 1987 (traducido por RUFÍAN LIZANA, M^a D.)]. En el mismo sentido vid. BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: «La armonización fiscal comunitaria y los regímenes económicos-tributarios particulares de las Comunidades Autónomas». *La integración de España en las Comunidades Europeas y las competencias de las Comunidades Autónomas*. Ed. por la Asociación Española para el Estudio del Derecho Europeo, Barcelona, 1985

También para CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ LOUSA, la armonización tiene un contenido instrumental, pero también dinámico, en cuanto lo son los fines y objetivos del mercado interior de los que depende; y gradual en el tiempo, pues por su carácter estructural los sistemas fiscales han de adecuarse a las nuevas realidades («Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 35). En el mismo sentido vid. APARICIO PÉREZ, A.: «La armonización fiscal y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, nº 174, julio, 1999, pág. 68.

medio para alcanzar otros objetivos que sí tienen la consideración de fines primordiales como hemos tenido ocasión de ver, esto es, «puede considerarse al proceso armonizador de la fiscalidad europea como un instrumento al servicio de los objetivos prioritarios dominantes en cada etapa de la construcción comunitaria»¹⁰.

En el Capítulo 2, Título VI, de la Tercera Parte del TCE (artículos 90 a 93, antiguos artículos 95 a 99) se enmarcan las disposiciones fiscales¹¹. Como ha reflejado COSCIANI, los citados preceptos «se limitan a establecer algunas prohibiciones a fin de obstaculizar el que los impuestos sean manipulados como medidas discriminatorias o con un sostén enmascarado a favor de los productos nacionales y con ello falsear la competencia intercomunitaria»¹². De su regulación se desprende la prohibición de establecer gravámenes superiores a los productos de los

WÄGENBAUR la califica tanto de instrumento necesario, pues los sistemas impositivos pueden sustituir las barreras suprimidas en otros sectores, como de complementario, por ser coadyuvante a las acciones acometidas en otros campos («Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes». *Revue de Science Financière*, nº 1, 1975, pág. 9), ya que «a medida que se eliminan progresivamente otro tipo de barreras económicas y regulatorias, la tributación se revela cada vez más contundentemente como un factor que impide la realización de estos objetivos cruciales en toda su extensión» (AUJEAN, M.: «Los sistemas fiscales en la Unión Europea: competencia o coordinación», op. cit., pág. 73)

No han faltado autores que defienden que la armonización en tanto que proceso, presenta valores propios, por lo que no es un instrumento para alcanzar un fin, sino un fin en sí misma. Cfr. BIRD, R. M.: «Tax Harmonization and Federations and Common Markets». Mimeo. Proceedings of de 43rd Congress of International Institute of Public Finance. París, 1987, citado por LASHERAS MERINO, M. A.: «La armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 1/1991, pág. 101.

CORONA RAMÓN, por su parte, estima la idea de una armonización fiscal gradual y pragmática por ser instrumento para evitar disparidades entre los sistemas tributarios, pero sin negarle su propia naturaleza intrínseca («Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 2/1992, pág. 45 y 46).

¹⁰ GÓMEZ CASTAÑEDA, J.: «La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea». *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992, pág. 40.

¹¹ Además de los autores que a continuación citemos, nos remitimos para un estudio de los preceptos a CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.», op. cit., pág. 31 y ss.

¹² «La política fiscal de la Comunidad Económica Europea». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 169, enero-febrero, 1984, pág. 14

demás Estados miembros¹³ o beneficios a la exportación¹⁴. Es en el artículo 93 TCE donde explícitamente se alude a la armonización fiscal, si bien referida únicamente a la imposición indirecta¹⁵. Por ello afirma DE LAS CUEVAS MIAJA¹⁶: «resulta claramente que los autores del Tratado de Roma consideraron que la armonización de los impuestos directos tenía una

¹³ Dispone el artículo 90 TCE: «Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones».

Afirma GONZÁLEZ GONZÁLEZ que el precepto «no trata de restringir la libertad de los Estados miembros a determinar su propio sistema fiscal, sino que exige que éste sea objetivo y se pueda aplicar tanto a los productos nacionales como a los importados, con el fin de evitar discriminaciones y fines proteccionistas» («Prohibición de discriminación fiscal, exacciones de efecto equivalente y tributos internos discriminatorios. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la materia». *Noticias de la Unión Europea*, nº 191, diciembre, 2000.

¹⁴ Así establece el artículo 91 TCE: «Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente».

Y el artículo 92: «En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado».

Para algún sector doctrinal, el TCE hace referencia aquí también a los impuestos directos. En este sentido vid. por todos BURGIO, M.: *Derecho Fiscal Europeo*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 48, donde entiende que con el último precepto citado se excluye la aplicación del principio de imposición en el mercado de destino para los impuestos directos, al tener su fundamento «en el postulado de que los impuestos directos no pueden ser transferidos a los costes de producción y, por consiguiente, al precio del producto exportado».

¹⁵ Dispone el artículo 93 TCE: «El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14».

En este sentido, cfr. CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.», op. cit., pág. 26.

¹⁶ «Armonización fiscal de la imposición directa en la C.E.E.». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 169, enero-febrero, 1984, pág. 157.

importancia inferior a la de los impuestos indirectos. No existe en el Tratado ninguna norma que explícitamente se refiere a aquéllos, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 99 (actual artículo 93) en relación con los impuestos indirectos, cuando atribuye a la Comisión la facultad de considerar en qué forma la imposición indirecta debe ser armonizada en interés del mercado común»¹⁷.

Como advierten MARÍN FERNÁNDEZ y GRAU RUIZ, es el artículo 94¹⁸ el admitido habitualmente como base de la acción armonizadora¹⁹. Afirma así MATA SIERRA: «más concretamente, resulta ser el artículo 100 el que, al considerar necesaria la aproximación de las legislaciones entre los Estados miembros cuando afecten al funcionamiento del Mercado Común y

¹⁷ «La CEE ha venido considerando mucho más importante la armonización de la imposición indirecta, por incidir más fuertemente en la libre circulación de mercancías y productos» (ARENILLAS VELA, J.: «La armonización en la imposición directa». *La armonización fiscal en los años 90*. Colección Estudios, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, Cuenca, 1991, pág. 35).

De la opinión de considerar que los impuestos directos han quedado relegados a un lugar secundario en el proceso armonizador, se manifiestan también ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «La imposición directa en el marco de la Comunidad Europea: el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Revista de Faculdade de Direito Milton Campos*, año I, volumen 2, Bello Horizonte, Brasil, 1995, pág. 153 a 167; IZQUIERDO LLANES, G.: «La armonización y la competencia fiscal: eficiencia frente a equidad». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 47 y 56; MATA SIERRA, M^a T.: «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea». *Sistema fiscal español y armonización europea*. (Director Yebra Martul-Ortega), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 177.

¹⁸ «El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común».

¹⁹ «Algunas notas sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades en el proceso de integración europea: especial referencia a la base imponible». *Impuestos*, 1997, T. II.

En el mismo sentido vid. CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: «Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», op. cit., pág. 38; DE LAS CUEVAS MIAJA, I.: «Armonización fiscal de la imposición directa en la C.E.E.», op. cit., pág. 157-158; PELECHÁ ZOZAYA, F.: «Obstáculos a la libre circulación de mercancías: ¿puede ser la fiscalidad una medida de efecto equivalente a un derecho de aduana». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 152.

el libre establecimiento, reconozca implícitamente la necesidad de armonizar la imposición directa constituyéndose en el instrumento jurídico adecuado para llevar a cabo la misma»²⁰.

Esta posibilidad de aproximar las legislaciones de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común, sólo se admite a través, como expresa DE LA VILLA GIL, «(...) de una interpretación extensiva y lógica del artículo 100 (actual artículo 94)»²¹.

A nuestro juicio, la posibilidad de armonizar la imposición directa mediante el uso del artículo 94 no necesita una interpretación extensiva. El precepto se refiere a las disposiciones en general, sin limitar ningún ámbito. De haberse querido negar la armonización directa del campo de aplicación del reseñado artículo, lo lógico hubiera sido realizar la misma operación hecha en el siguiente precepto del TCE. En tal sentido, dispone el artículo 95.2 que quedan excluidas las normas fiscales de la posibilidad que el apartado 1 le confiere al Consejo –conforme a lo previsto en el artículo 251 TCE²²– para aproximar disposiciones legales, reglamentarias y administrativas

²⁰ MATA SIERRA, M^a T.: «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea», op. cit., pág. 180. En el mismo sentido se han manifestado ALONSO GONZÁLEZ, CORONA RAMÓN y VALERA TABUEÑA, para quienes «más explícito es el artículo 100 (actual artículo 94), que considera necesaria la aproximación de la legislación que afecta al libre establecimiento o al funcionamiento del mercado común, lo que cabe interpretar como un reconocimiento de la necesidad de armonizar la imposición directa» (*La Armonización Fiscal en la Unión Europea*. Ed. Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 115).

²¹ *La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*. Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, pág. 11. En términos similares se manifiesta ARENILLAS VELA, J.: «La armonización en la imposición directa», op. cit., pág. 35.

²² «1. Cuando en el presente Tratado, para la adopción de un acto, se haga referencia al presente artículo, se aplicará el procedimiento siguiente.

2. La Comisión presentará una propuesta al Parlamento Europeo y al Consejo.

El Consejo, por mayoría cualificada, previo dictamen del Parlamento Europeo,

- si aprobara todas las enmiendas contenidas en el dictamen del Parlamento Europeo, podrá adoptar el acto propuesto así modificado;

- si el Parlamento Europeo no propusiera enmienda alguna, podrá adoptar el acto propuesto;

- en los demás casos, adoptará una posición común y la transmitirá al Parlamento Europeo. El Consejo informará plenamente al Parlamento Europeo de los motivos que le hubieran conducido a adoptar su posición común. La Comisión informará plenamente sobre su posición al Parlamento Europeo.

Si, transcurrido un plazo de tres meses desde esa comunicación, el Parlamento Europeo

de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Si en el artículo 95 se recoge una prohibición explícita y en el 94 no, la solución posible es entender legítimo que éste ampara la armonización de cualquier legislación, incluida, por tanto, la de la imposición directa.

En definitiva, como expone AGULLÓ AGÜERO, «existe una importante diferencia entre la imposición directa y la imposición indirecta de los países miembros con respecto al Derecho comunitario, pero esa diferencia no reside en sus posibilidades de armonización. La diferencia fundamental entre ambos tipos de imposición radica en que sólo para la segunda existe un derecho

a) aprobara la posición común o no tomara decisión alguna, el acto de que se trate se considerará adoptado con arreglo a esa posición común;

b) rechazara, por mayoría absoluta de sus miembros, la posición común, el acto propuesto se considerará no adoptado;

c) propusiera enmiendas de la posición común por mayoría absoluta de sus miembros, el texto modificado será transmitido al Consejo y a la Comisión, que emitirá un dictamen sobre estas enmiendas.

3. Si en un plazo de tres meses desde la recepción de las enmiendas del Parlamento Europeo, el Consejo aprobara por mayoría cualificada todas ellas, se considerará que el acto de que se trate ha sido adoptado en la forma de la posición común así modificada; no obstante, el Consejo deberá pronunciarse por unanimidad sobre aquellas enmiendas que hayan sido objeto de un dictamen negativo de la Comisión. Si el Consejo no aprobara todas las enmiendas, el presidente del Consejo, de acuerdo con el presidente del Parlamento Europeo, convocará en el plazo de seis semanas una reunión del Comité de Conciliación.

4. El Comité de Conciliación, que estará compuesto por los miembros del Consejo o sus representantes y por un número igual de representantes del Parlamento Europeo, procurará alcanzar un acuerdo sobre un texto conjunto, por mayoría cualificada de los miembros del Consejo o sus representantes y por mayoría simple de los representantes del Parlamento Europeo. La Comisión participará en los trabajos del Comité de Conciliación y adoptará todas las iniciativas necesarias para favorecer un acercamiento de las posiciones del Parlamento Europeo y del Consejo. Al realizar esta misión, el Comité de Conciliación examinará la posición común sobre la base de las enmiendas propuestas por el Parlamento Europeo.

5. Si en el plazo de seis semanas después de haber sido convocado, el Comité de Conciliación aprobara un texto conjunto, el Parlamento Europeo y el Consejo dispondrán cada uno de seis semanas a partir de dicha aprobación para adoptar el acto en cuestión conforme al texto conjunto, pronunciándose respectivamente por mayoría absoluta de los votos emitidos y por mayoría cualificada. Si cualquiera de ambas instituciones no aprobara el acto propuesto dentro de dicho plazo, éste se considerará no adoptado.

6. Si el Comité de Conciliación no aprobara un texto conjunto, el acto propuesto se considerará no adoptado.

7. Los períodos de tres meses y de seis semanas a que se refiere el presente artículo podrán ampliarse, como máximo, en un mes y dos semanas respectivamente, a iniciativa del Parlamento Europeo o del Consejo».

comunitario originario que le es directa, específica e inmediatamente aplicable, mientras que la primera –la imposición directa–, por el contrario, sólo podrá verse afectada por un eventual Derecho comunitario derivado. Las posibilidades de armonización de la imposición directa y de la imposición indirecta, sin embargo son teóricamente las mismas»²³.

1.2. EL TÉRMINO «ARMONIZACIÓN FISCAL» EN LA DOCTRINA

El término «armonización fiscal» no es pacífico en la doctrina. En lo que parece que hay consenso es en estimar que su objeto es la eliminación de distorsiones fiscales²⁴ y que su fin es ayudar a la realización del mercado común. En línea con lo expuesto se ha definido como el «proceso de convergencia de los sistemas fiscales nacionales para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria que dificultan la consecución del mercado común»²⁵. En términos muy similares también como «aquel proceso de acercamiento de los sistemas fiscales nacionales para

²³ «El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario», op. cit., pág. 900-901.

²⁴ La definición adoptada unánimemente por la doctrina sobre lo que se debe entender por distorsión fiscal es la ofrecida por FUENTES QUINTANA: «la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales de tráfico» («Política Fiscal e Integración Europea». En AA. VV.: *España ante la integración económica Europea*. Ed. Ariel, Barcelona, 1966, pág. 121). CALLE SÁIZ, pese a objetar que con ella el término «no ha ganado nada en precisión», la acoge en toda su extensión (*La armonización fiscal europea: un balance actual*. Ed. AC, Madrid, 1990, pág. 4.)

Para DE LA VILLA GIL las distorsiones fiscales son aquellas perturbaciones o incidencias en «la estructura y funcionamiento de un sistema económico provocando un reparto anormal, contrario a los criterios lógicos de racionalidad económica de los factores productivos» (*La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*, op. cit., pág. 11).

Por todo ello, afirma SIMÓN ACOSTA que «no hay un concepto estático de distorsión fiscal. La distorsión fiscal hay que examinarla jurídicamente en cada momento histórico y de acuerdo con los logros conseguidos a lo largo del tiempo («Armonización fiscal en Europa: imposición directa». *Economía y Derecho empresarial*, Ed. Eunusa, Pamplona, 1988, pág. 108).

²⁵ CORONA RAMÓN, J. F.: *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*. Monografía nº 84, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, pág. 27. Concepto que aceptan ALONSO GONZÁLEZ, L. M., CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, op. cit., pág. 18, si bien, CORONA RAMÓN la ha definido también como «instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo» («Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 45).

corregir las distorsiones de naturaleza tributaria que impiden la realización del mercado común»²⁶ o «forma de evitar las distorsiones que el sistema fiscal puede producir sobre la asignación de recursos productivos»²⁷. Para CALLE SÁIZ, en fin, es un «proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales, con la finalidad de suprimir aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un mercado común»²⁸.

Dentro de este primer grupo podemos concluir con la definición ofrecida por MATA SIERRA, para quien la armonización es «el proceso de aproximación que con carácter progresivo e irreversible es llevado a cabo por la CEE respecto a los sistemas fiscales de los Estados que la componen, con la finalidad de suprimir cualesquiera distorsión o discriminación de origen fiscal que pudieran producirse entre los mismos y que dificulten, en alguna medida, el advenimiento de un verdadero Mercado Común que se reconoce como objetivo último de la CEE»²⁹.

VILLAR EZCURRA, por su parte, haciendo también hincapié en la finalidad de evitar distorsiones, la define como medio de «evitar las distorsiones que pudieran producirse en el caso de que no se adoptasen al unísono en los respectivos ordenamientos nacionales, las medidas legislativas de instauración del mercado interior»³⁰. Más en la idea del modo de llevarse a cabo la armonización que en el fin con ella perseguido, la conceptúa PÉREZ ROYO como «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

²⁶ ALBI IBÁÑEZ, E. y RUBIO GUERRERO, J. J.: «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE». *La armonización fiscal en los años 90*. Colección Estudios, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, Cuenca, 1991, pág. 13.

²⁷ LASHERAS MERINO, M. A.: «La armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro», op. cit., pág. 99.

²⁸ CALLE SÁIZ, R.: *La armonización fiscal europea: un balance actual*, op. cit., pág. 10.

²⁹ *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 66.

³⁰ «Integración económica europea y fiscalidad». *Comunidad Europea*, Aranzadi Editorial, nº 12, 1997, pág. 41.

los países miembros, dentro de los límites suficientemente determinados»³¹. Asimismo, para WÄGENBAUR es la «adopción, a nivel comunitario, de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del Mercado Común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales»³². El tener que adaptar las legislaciones nacionales es considerada por AGULLÓ AGÜERO como obligación que la Comunidad impone a los Estados miembros, cuyo incumplimiento les hace incurrir en responsabilidad, con el fin de evitar las distorsiones fiscales³³.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ realiza un compendio de fines y medios para estimar que se puede entender la armonización fiscal como un «instrumento esencial de la integración económica, concebida como un proceso progresivo cuyos instrumentos de control están delimitados previa y concretamente, realizados por las Instituciones comunitarias para la aproximación de los sistemas fiscales de los países miembros, cuyo objetivo, y por tanto su alcance y limitaciones, viene determinado por la supresión de las distorsiones que impiden la realización del Mercado Común»³⁴.

Por su parte ROCHE LAGUNA, no define la armonización ofreciendo un concepto, sino que diferencia entre armonización en sentido amplio, como equivalente a «aproximación» y en sentido estricto, definida y distinguida por unas características jurídicas y el uso de políticas propias³⁵. Tampoco APARICIO PÉREZ estima oportuno ofrecer un concepto al considerar que «armonizar, por una parte, significa dar uniformidad a las distintas disposiciones fiscales de los Estados miembros, y por otra, implica que su alcance debe analizarse en un doble plano: en primer lugar,

³¹ «Armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 1/1991, pág. 111.

³² «Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes», op. cit., pág. 9.

³³ «El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario», op. cit., pág. 904.

³⁴ *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. La Ley, Madrid, 1995, 113.

³⁵ *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 29.

partiendo de los principios inspiradores del Tratado y, en segundo lugar, analizando las disposiciones del Tratado que aluden al mecanismo fiscal»³⁶.

1.3. LA UTILIZACIÓN DE OTROS TÉRMINOS POR LA DOCTRINA

El uso generalizado en la doctrina del término «armonización»³⁷, no ha evitado que algunos autores prefieran suavizar el alcance del mismo mediante el empleo de otros vocablos. La mayoría de la doctrina es contraria a la unificación de los sistemas fiscales en tanto no es necesaria para el buen funcionamiento del mercado común ni para la efectiva unión económica y monetaria³⁸. Como sostiene PERIS GARCÍA, a partir de las ideas antes expuestas sobre distorsión fiscal, no toda discriminación es la que se pretende evitar, pues «armonización no es equivalente de unificación, ya que la armonización fiscal no se contempla en los Tratados fundacionales como una unificación de las legislaciones de los Estados miembros, siendo posible la subsistencia de divergencias entre las distintas legislaciones nacionales siempre que ello no obstaculice los

³⁶ «Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE». *Impuestos*, 1988, T. II, 873.

³⁷ Además de la expuesta en el anterior epígrafe, en la doctrina extranjera es frecuente su utilización. Así, a modo de ejemplo, cfr. BIRD, R.: «Corporate-personal tax integration and fiscal harmonization in the EEC». *Tax coordination in the EEC* (Dr. CNOSSEN, S.) Deventer, Kluwer, 1986; DOSSER, D.: «Economic analysis of tax harmonization» en C.S. Shoup (editor) *Fiscal Harmonization in Common Markets* (SHOUP, C. S. Editor), Columbia University Press, Nueva York, 1967; KRAUSS, M.: «Two approaches to tax harmonization». *Public Finance*, nº 4, 1971.

³⁸ ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, op. cit., pág. 36. En el mismo sentido vid., entre otros, CALLE SÁIZ, R.: *La armonización fiscal europea: un balance actual*, op. cit., pág. 13 y ss.; SÁNCHEZ JIMÉNEZ M^a A: *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 77-80.

No obstante, se ha apuntado que el mejor camino para armonizar es la homogeneización desde las bases, «esto es, desde la convicción de que las soluciones adoptadas persiguen los ideales de justicia presentes en cada uno de los ordenamientos de los países miembros de la Unión Europea. Tales decisiones tendrían mayor refrendo si fuesen adoptadas por cada uno de los Parlamentos de cada Estado y no como consecuencia de una decisión de los órganos (*sic*) comunitarios» (ALARCÓN GARCÍA, G.: «La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea». *Impuestos*, T. II, 1997, pág. 1172). Sin embargo, la autora tampoco defiende la unificación de sistemas, sólo las bases sobre las que se cimientan cada uno de los sistemas tributarios, para que las normas de las Instituciones comunitarias tendentes a la armonización fueran más fácilmente asumidas.

objetivos comunitarios»³⁹. Ya que, como se ha afirmado, «las disparidades tributarias entre los Estados no son fruto del azar o la casualidad, sino que obedecen a razones y consideraciones más profundas: socioeconómicas, ideológicas, temperamentales e, incluso, religiosas»⁴⁰.

Con las premisas de ineficacia de la unificación y dificultades para que las Instituciones comunitarias impulsen en su justa medida la armonización fiscal, surgen posturas «a favor de que sea la competencia fiscal entre los Estados la que resuelva el tema»⁴¹. Entre las mismas, e inspirándonos en el ánimo descriptivo no exhaustivo que manifestamos anteriormente, podemos destacar las palabras de MATA SIERRA, para quien el funcionamiento del mercado común, «pese a ser pragmático y realista puede desembocar en que sea la estrategia de la competitividad fiscal y no de la armonización la que acabe prevaleciendo en contra del espíritu mismo de la idea europea»⁴². En definitiva, que sea el propio mercado⁴³ quien realice la tarea que no se ha sabido o no se ha podido llevar a cabo en el seno de las Instituciones comunitarias⁴⁴.

³⁹ «El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho comunitario». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 253, julio-septiembre, 1999, pág. 681

⁴⁰ DE LA VILLA GIL, J. M^a: *La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*, op. cit., pág. 11.

⁴¹ ALBI IBÁÑEZ, E. y RUBIO GUERRERO, J. J.: «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE», op. cit., pág. 23, para quienes «el tema de la armonización fiscal, con ser importante, ha pasado a un segundo término en el ímpetu armonizador dado el impase actual, por lo que es previsible que el propio funcionamiento del Mercado Único sea el que, de facto, obligue a los Estados miembros a aproximar sus sistemas fiscales para evitar las distorsiones que las posibles discrepancias fiscales generen» (Ibid., pág. 33).

Algún sector de la doctrina prefiere nominar esta situación «armonización espontánea». Vid. por todos ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, op. cit., pág. 29. ALBI IBÁÑEZ, ejemplifica los logros alcanzados con este método en «Posibilidades de armonización en la imposición europea sobre sociedades». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 83.

⁴² «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea», op. cit., pág. 190.

⁴³ «L'harmonisation par le marché», en palabras de STERDYNIAK, H, BLONDE, M., CORNILLEAU, G., LE CACHEUX, J. et LE DEM, J.: *Vers une fiscalité européenne*, París, 1990, pág. 89.

⁴⁴ Dentro de lo que, si se nos permite, denominamos «marco de espontaneidad», podemos incluir a AGULLÓ AGÜERO, sin bien la profesora no se refiere a la armonización sino al «acercamiento espontáneo», que lo atribuye a la adaptación de las legislaciones nacionales a las propuestas armonizadoras que ha realizado sobre todo la Comisión, pero que no han tenido reflejo normativo («El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario», op. cit., pág. 903).

Para SERRANO ANTÓN, «la competencia fiscal aparece como consecuencia de los procesos de integración, de que el movimiento de capitales es muy caprichoso en la búsqueda de las mejores condiciones económicas y de ciertos países cuyo comportamiento hacia la captación de capitales es más que agresiva»⁴⁵. Es por ello que, como advierte VILLAR EZCURRA⁴⁶, «los vientos soplan hacia la competencia fiscal, la armonización “vía mercado” en contra de la tradicional armonización “consensuada”, lo que permite prever alguna que otra deslocalización de capitales aprovechando las variables fiscales que los Estados de la Unión Europea ofrezcan»⁴⁷.

Sin embargo, no todos los autores que se alejan del término «armonización» lo hacen también a la hora de considerar necesaria la actuación de las Instituciones comunitarias. Así, para GARCÍA-MONCÓ, la solución está en la coordinación al ser «ante todo el *método* para resolver los problemas de la Comunidad Europea, porque la Comunidad tiene una base claramente negocial y el pacto, el acuerdo y el consenso están en la esencia de la Institución (...). En consecuencia, de lo expuesto creemos que la coordinación es una de las piedras angulares de la construcción europea. Así, cuando fracasan los procesos de armonización o aproximación normativa no queda otra posibilidad que recurrir a la coordinación para evitar a su vez que se inicien dinámicas de “desarmonización” (...). El concepto de “coordinación” debe sustituir al de “armonización” o “aproximación normativa”»⁴⁸.

⁴⁵ «Los procesos de armonización tributaria. (Especial referencia a América Latina y a la Unión Europea)». *Estudios Financieros*, nº 194, 1999, pág. 77. No obstante, el citado autor estima preferible una armonización concertada que una espontánea surgida de la competencia fiscal, en tanto el segundo modelo podría generar distorsiones perniciosas, así como pérdida de ingresos (pág. 58). Se han alzado también voces favorables al estimar saludable la competencia fiscal al ir en beneficio de los ciudadanos y presionar a la baja el gasto público (COSTA CLIMENT, J.: «La política tributaria ante la Unión Económica y Monetaria». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 15).

⁴⁶ «Las competencias normativas de la Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea». *Estudios Financieros*, nº 195, 1999, pág. 136.

⁴⁷ Algunos autores ven en la competencia fiscal la única posibilidad de alcanzar acuerdos en materia fiscal en tanto existen Estados miembros –a la cabeza de lo cuales sitúan al Reino Unido– que prefieren someterse al arbitrio de las fuerzas del mercado que a las normas comunitarias. Cfr. en este sentido ARENILLAS VELA, J.: «La armonización en la imposición directa», op. cit., pág. 56.

⁴⁸ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*. Ed. Cívitas, Madrid, 1999, pág. 220. Para HERRERA MOLINA, «la coordinación es el mejor medio para alcanzar objetivos comunitarios en aquellos supuestos en los que no se precisa una armonización y,

Como hemos señalado, los autores que optan por la coordinación fiscal⁴⁹, no se alejan tanto de la actuación comunitaria como los que se decantan por la competencia fiscal. Sin embargo, para ROCHE LAGUNA «la coordinación fiscal (...) se caracteriza sobre todo en que la acción legal permanece a nivel estatal: la coordinación no implica modificación alguna –*per se*– del contenido sustantivo de las normas internas por “imperativo comunitario”, sino únicamente un mecanismo de organización de su actuación conjunta, que puede conducir –y de hecho ese es su propósito– a que los Estados miembros acuerden modificar o “adecuar” sus legislaciones con vistas a la consecución de un fin concreto»⁵⁰.

Tal opinión no niega en absoluta nuestra anterior afirmación. Es cierto que si se habla de «armonización» la imagen que se nos representa es la de una normativa comunitaria obligatoria para los Estados miembros. Pero no deja de ser menos cierto que hay mayor actuación de las Instituciones en la coordinación que en la competencia fiscal. En línea con lo dicho, para CORONA RAMÓN la coordinación –identificada por el autor como armonización «suave»– se caracteriza por «el establecimiento de procesos de consulta entre los Estados miembros, y de acuerdos flexibles entre ellos para establecer los impuestos sobre bases similares y a tipos parecidos»⁵¹. Y

además, se desean preservar las singularidades nacionales» («Nuevas perspectivas de armonización fiscal. (Comentario a la nota “Panorama sobre el proceso de armonización fiscal” elaborado por el Grupo de intercambio sobre asuntos europeos)». *Noticias de la Unión Europea*, nº 187/188, agosto-septiembre, 2000, pág. 85).

⁴⁹ De la interpretación que realiza del Informe de la Comisión sobre la evolución de los sistemas tributarios, de 22 de octubre de 1996 [COM (96) 54 final], concluye VILLAR EZCURRA que «los Estados miembros han preferido acercar sus posturas más por la vía de *coordinación de acciones* en política fiscal que por la vía de aprobación de normas jurídicamente vinculante» («La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 252, abril-junio, 1999, pág. 452).

⁵⁰ *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, op. cit., pág. 34.

⁵¹ *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, op. cit., pág. 31.

LASHERAS MERINO se aleja un poco más de la actuación comunitaria al considerar que «la armonización fiscal pasa de ser un problema consistente en la normalización de los sistemas legales, a ser un problema de estrategias de coordinación voluntaria de las políticas y administraciones fiscales» («La

tales acuerdos se tomarán con toda probabilidad –como ya se ha hecho y tendremos ocasión de analizar más adelante– en el seno del Consejo⁵².

Otra nominación de la doctrina para un medio de aproximar legislaciones fiscales es el de legislación judicial⁵³ o legislación negativa⁵⁴, con la que se hace referencia a la actuación que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 220 TCE⁵⁵, y con apoyo en los artículos 39 –libre circulación de los trabajadores⁵⁶– y 43 –libertad de establecimiento⁵⁷–, lleva a cabo el TJCE al

armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro», op. cit., pág. 97).

⁵² También a partir de Informes de órganos comunitarios puede surgir la coordinación fiscal entre los Estados miembros de la Comunidad. De hecho, ocurrió con la reforma de la LIS en España, como se refleja en HERRERA MOLINA, P. M. «Nuevas perspectivas de armonización fiscal. (Comentario a la nota “Panorama sobre el proceso de armonización fiscal” elaborado por el Grupo de intercambio sobre asuntos europeos)», op. cit., pág. 83 y ss.. En definitiva, en la coordinación fiscal hay actuación comunitaria, en menor grado que en la armonización, pero más que en la competencia fiscal, donde sin duda cada Estado actúa sin acuerdo alguno al que atenerse.

⁵³ HINNEKENS, L.: «The Monti Report; the uphill task of harmonizing tax systems of EC Member States». *European Community Tax Review*, nº 1, 1997, pág. 41.

⁵⁴ PERIS GARCÍA, P.: «La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 242, octubre-diciembre, 1996, pág. 1020.

⁵⁵ « El Tribunal de Justicia garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del presente Tratado».

⁵⁶ Cfr. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». *Estudios Financieros*, nº 186, septiembre, 1998, pág. 31 y ss.

⁵⁷ En referencia a la citada libertad, hemos de destacar la denominada «discriminación inversa», por la que «el Derecho comunitario no tiene porqué dispensar protección al nacional de un Estado miembro que, por su normativa interna, resulte peor tratado que el nacional de otro Estado miembro» (GARCÍA NOVOA, C.: «Financiación autonómica y Derecho comunitario». *Crónica Tributaria*, nº 85, 1998, pág. 124). La «discriminación inversa» no estará prohibida «siempre que ésta quede recluida a un contexto puramente nacional» (HERRERA MOLINA, P. M.: «La discriminación inversa en el Derecho comunitario. Apunte sobre la Sentencia del TJCE (Sala 6.ª) de 24 de octubre de 1996». *Impuestos*, 1997, T. I, pág. 1152). En el mismo sentido vid. ORÓN MORATAL, G.: «Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea». *Impuestos*, 1995, T. II, pág. 1269 y ss..

Cfr. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», op. cit., pág. 38 y ss.

examinar las disposiciones fiscales en los Estados miembros⁵⁸. Sin embargo, como ni el TJCE ni ningún otro Tribunal nacional tienen competencias legislativas, preferimos el término utilizado por VILLAR EZCURRA de «armonización indirecta no normativa»⁵⁹. Al pronunciarse un Tribunal sobre las discriminaciones que tales normas producen asume «en la práctica una labor solapada de aproximación de las legislaciones tributarias que, en principio, no le corresponde, pero que resulta positiva por venir a compensar la extraordinaria lentitud con la que están actuando la Comisión y el Consejo respecto a la armonización de los impuestos directos»⁶⁰. No obstante, como advierte SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ⁶¹, «se trata de una nueva dimensión de la no discriminación que no ha sido objeto de negociación ni cesión expresa por parte de los Estados, y que obligaría a replantearse desde el principio cuestiones que hasta ahora venían siendo reglas inamovibles en nuestra disciplina»⁶².

Estamos, por tanto, ante la utilización del principio de no discriminación como fundamento de las resoluciones del TJCE⁶³ para enjuiciar la posible incompatibilidad con el

⁵⁸ Un muy detallado estudio de las sentencias del TJCE referidas a asuntos relacionados con la fiscalidad, puede verse en ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, op. cit., pág. 141-181, en especial, las notas fundamentales sobre esta jurisprudencia comunitaria que resalta en las páginas 169 a 176.

⁵⁹ «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», op. cit., pág. 167.

⁶⁰ PERIS GARCÍA, P.: «La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.», op. cit., pág. 1023. Opinión que comparten CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ LOUSA, para quienes, además, de esta forma los ciudadanos pueden promover indirectamente la armonización fiscal («Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», op. cit., pág. 40).

⁶¹ «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», op. cit., pág. 8.

⁶² En orden similar, MARTÍN JIMÉNEZ, predica deseable la labor armonizadora del TJCE, especialmente porque la Comunidad Europea no se encuentra en condiciones de garantizar un avance significativo en la armonización fiscal si se atiende a la estructura del proceso de toma de decisiones en ella, pero advierte de que el Tribunal «tampoco puede permitirse el lujo de una confrontación directa con los Estados miembros» («¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, abril-junio, 1999, pág. 313).

⁶³ Es esencial en este tema la obra de GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*. Ed. Tecnos, Madrid, 1998.

Tratado de la legislación tributaria de los Estados⁶⁴ y que GARCÍA-MONCÓ resume del siguiente modo: «Ante todo, la idea de discriminación es definida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como “la aplicación de reglas diferentes a situaciones comparables o bien la aplicación de la misma regla a situaciones diferentes”. Esta discriminación puede deberse tanto a un conjunto de circunstancias materiales como a exigencias formales, entre las cuales hay que incluir asimismo las discriminaciones en el orden procedimental. Igualmente la noción de discriminación absorbe las discriminaciones encubiertas y de pequeño alcance y las indirectas que puedan tener su fundamento último en la nacionalidad»⁶⁵

1.4. DERECHO DERIVADO

El objeto de estudio del presente capítulo, como hemos dejado apuntado ya, es el denominado proceso de armonización de la fiscalidad directa, lo que implica apartarnos de aquellas normas comunitarias reguladoras de la imposición indirecta como, verbigracia, las Directivas reguladoras del IVA. Por lo tanto, y una vez descrito el fundamento en el Derecho originario para que se produzca la armonización de las disposiciones de los Estados miembros referidas a la imposición directa, nos aproximaremos, de forma muy somera y sintética⁶⁶, a las normas emanadas de las Instituciones comunitarias con incidencia en la regulación de los impuestos directos de los Estados miembros.

Salvo la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los

⁶⁴ GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: «Prohibición de discriminación fiscal, exacciones de efecto equivalente y tributos internos discriminatorios. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la materia», op. cit., pág. 67 y ss..

⁶⁵ *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, op. cit., pág. 180. Para MATA SIERRA, el principio de no discriminación se refleja «en la política fiscal, en que la búsqueda de un tratamiento igual para todos los miembros comunitarios y la consiguiente inexistencia de discriminación entre estos últimos se conviertan en principios fundamentales que incidan en esta política» (*La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, op. cit., pág. 135).

⁶⁶ Por ello desde aquí nos remitimos para estudios más detenidos sobre las normas que reseñemos, a la bibliografía que en cada una de ellas citemos.

impuestos directos⁶⁷ y sus posteriores modificaciones⁶⁸, las normas comunitarias existentes tienen como objetivo el impulso de la cooperación transnacional de las empresas europeas⁶⁹.

Con la 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 realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros⁷⁰, se pretende armonizar las legislaciones de los Estados miembros, pero no en todos los asuntos por ella regulados, sino sólo para las operaciones societarias en las que intervengan entidades comunitarias⁷¹. Se pretende con ella eliminar los obstáculos fiscales que se producen en el caso de que empresas de diversos Estados miembros quieran concentrar sus actividades económicas o ampliar su tamaño⁷², evitando así que las

⁶⁷ DOCE nº L 336, de 27. 12. 1977, p. 15. Su objetivo es la lucha contra el fraude y la evasión fiscal a través de las fronteras intracomunitarias (ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, op. cit., pág. 80 y 81), «aun cuando en principio podría parecer paradójica la creación de una estructura de disposiciones contra la evasión fiscal y el fraude en la Comunidad, sin existir previamente ningún texto sobre la armonización de tales tributos» (GRAU RUIZ, M^a A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el proceso de asistencia mutua*. Ed. La Ley, Madrid, 2000, pág. 175).

⁶⁸ Directiva 79/1979/CEE relativa a la modificación de la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua (DOCE nº L 331, de

⁶⁹ Cfr. SASS, G.: «En torno a las propuestas de Directivas Fiscales de la Comunidad Económica Europea sobre la cooperación transnacional de empresas», op. cit., pág. 55.

⁷⁰ DOCE nº 225 de 20. 8. 1990, p. 1.

Para un estudio sobre las dificultades de adaptación de la Directiva al Derecho interno *vid.* NAVARRO EGEA, M.: «La fusión de sociedades en la Unión Europea a resultas de la Directiva 90/434/CEE». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 101, enero-marzo, 1999, pág. 95 y ss.. En concreto, para el estudio de la adaptación al Derecho interno español, *vid.* APARICIO PÉREZ, A.: «Distintos aspectos del Régimen Fiscal de la fusión de empresas. Análisis de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre». *Noticias CEE*, nº 96, enero, 1993, pág. 11 y ss.. Asimismo DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores: estudio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre». *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992, pág. 43 y ss..

⁷¹ Cfr. SÁNCHEZ JIMÉNEZ M^a A.: *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 170; ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, op. cit., pág. 95.

⁷² ARENILLAS VELA, J.: «La armonización en la imposición directa», op. cit., pág. 45.

condiciones fiscales a las que se vean sometidas no sean más contraproducentes que las aplicables de estar situadas en el mismo Estado⁷³.

La 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 diferentes⁷⁴ «se integra dentro del conjunto de medidas comunitarias tendentes a facilitar la *cooperación y concentración de empresas*, eliminando las restricciones fiscales que se oponen a las relaciones interempresariales con la finalidad de permitirles alcanzar la dimensión adecuada a las exigencias de un mercado ampliado y mejorar su competitividad en el plano mundial»⁷⁵. Su objeto, por ello, es eliminar la doble imposición sobre los dividendos repartidos por una filial a la sociedad matriz residente en otro Estado miembro, mediante el uso –a elección del legislador de cada Estado– del método de exención o el de imputación⁷⁶.

Dentro del presente epígrafe dedicado al Derecho derivado en materia de fiscalidad, hemos de hacer referencia al Consejo ECOFIN celebrado en Bruselas los días 26 y 27 de noviembre de 2000, donde se dio un nuevo impulso en el fomento de la armonización de la fiscalidad de las rentas del ahorro⁷⁷ al informar favorablemente al Consejo sobre la Propuesta de Directiva del Consejo destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los

⁷³ MONTAGNIER, G.: «Harmonisation fiscale communautaire». *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, nº 1, 1991, pág. 92.

⁷⁴ DOCE nº 225 de 20. 8. 1990, p. 6.

⁷⁵ SÁNCHEZ JIMÉNEZ M^a A: *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 198. Afirma en la misma línea ONRUBIA FERNÁNDEZ «la importancia alcanzada en el mundo por las entidades transnacionales no podría dejar de tener su importancia en el contexto de un Mercado Común Europeo» («Entidades matrices y filiales: armonización fiscal en la C.E.E.». *Actualidad financiera*, nº 43, noviembre, 1989, pág. 2871).

Para el estudio de su adaptación al Derecho interno español vid. GONZÁLEZ POVEDA, V.: «Régimen Fiscal de las Sociedades Matrices y Filiales en la CEE». *Noticias de la CEE*, nº 96, enero, 1993, pág. 43 y ss.

⁷⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, op. cit., pág. 136 y ss.

⁷⁷ Previo al citado Consejo ECOFIN, se trató sobre el asunto en los de Bruselas el día 25 de mayo de 1999 y en el de Santa María de Feira, el día 20 de junio de 2000.

rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad⁷⁸. Consideramos conveniente hacer una somera referencia a esta propuesta, si bien en el momento de la elaboración del presente trabajo aún no ha sido aprobada por el Consejo, no creemos que varíe tras las modificaciones introducidas en el señalado Consejo ECOFIN.

El objetivo de la Directiva –cuyo principio informador será el del agente pagador⁷⁹– radica en garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses. Para ello se establecerá, según lo acordado por el Consejo ECOFIN, un tipo de retención a cuenta del 15% durante los tres primeros años del período de transición, y después del 20% hasta el término de dicho período.

Se dispondrá, asimismo, el intercambio de información entre los Estados miembros, pero tal obligación no será extensiva a todos los Estados hasta siete años después de la fecha de entrada en vigor de la Directiva. Durante ese tiempo, denominado período transitorio, salvo Luxemburgo, Bélgica, Austria, Grecia y Portugal, los Estados miembros transmitirán información automáticamente. Es decir, no podrán alegar la reserva de reciprocidad para negarse a enviar información a aquellos cinco Estados, quienes, durante ese período transitorio –además de recibir información de los restantes Estados miembros– aplicarán una retención a cuenta, como mínimo, de un 25%. Dicha retención a cuenta no impedirá que el Estado de residencia del beneficiario aplique a este último la imposición que le corresponda de conformidad con su Derecho interno, siempre que se ajuste a lo dispuesto en el Tratado.

Durante el período transitorio, los Estados que practiquen la retención a cuenta transferirán el 75% de estos ingresos al Estado de residencia del inversor, que estará, además,

⁷⁸ DOCE nº 212 de 8. 7. 1998, p. 15. Entre la publicación de la *Propuesta* y la citada reunión del Consejo ECOFIN el Comité Económico y Social emitió su Dictamen (DOCE nº C 115 de 28.4.1999), así como el Informe del Parlamento comunitario (DOCE nº C 150 de 28.5.1999,p.184).

⁷⁹ A tenor de lo dispuesto por el artículo 3 de la *Propuesta de directiva del Consejo destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad*, se entenderá por agente pagador «todo operador económico responsable del pago de intereses para el disfrute inmediato del beneficiario efectivo, con independencia de que sea el propio deudor del capital que devengue los intereses o el operador al que el deudor o el beneficiario efectivo hayan encomendado la labor de

obligado a garantizar la eliminación de la doble imposición que podría originar esta retención. El 25% restante, corresponde al Estado miembro del agente pagador. Por su parte, y durante el mencionado período transitorio, en los Estados que perciban una retención, se establecerá un procedimiento, en sustitución de tal retención, que permita la transmisión de información por iniciativa de un contribuyente de un Estado que practique la retención a su Estado de residencia.

El ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva serán las personas físicas residentes en un Estado de la Comunidad que perciban en otro Estado miembro una renta en forma de intereses. Mientras que el ámbito objetivo incluirá los intereses de todo tipo de instrumento de crédito y, en particular, los rendimientos de obligaciones nacionales o internacionales, los intereses acumulados, los intereses capitalizados, las obligaciones cupón cero y productos similares, los rendimientos distribuidos por los fondos de inversión y los intereses capitalizados de los fondos de capitalización, en estos dos últimos casos, siempre y cuando dichos rendimientos o intereses estén vinculados a instrumentos de crédito. Entrarán también en el ámbito de la Directiva los rendimientos de tipo similar que transitan por estructuras utilizadas en sustitución de los organismos de inversión colectiva (fondos comunes de inversión, sociedades personalistas o «*partnership*» y otros).

1.5. PROPUESTAS ARMONIZADORAS

Frente a la escasez cuantitativa de normas comunitarias referidas a la armonización de la imposición directa, son numerosas las propuestas de Directivas, así como los informes elaborados por Órganos comunitarios o a petición de las Instituciones⁸⁰. Optaremos por enumerar y describir los rasgos fundamentales de los informes, remitiéndonos tanto para su estudio, como para el de

abonar los intereses, siempre que dicho operador económico esté establecido dentro de la Comunidad y fuera del Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo»

⁸⁰ Ni las propuestas de Directivas ni los distintos Informes tienen valor jurídico alguno. Pero su incidencia no es desdeñable pues, como afirma BURGIO, «las tendencias que se pueden descubrir en ciertas reformas fiscales de los Estados miembros después de la constitución de la Comunidad han estado condicionadas, en algunos casos, por una ósmosis en relación con los trabajos comunitario en materia de armonización fiscal» («Los criterios directrices de las reformas fiscales en los Estados miembros de la C.E.E.» *Boletín de Información Económica*, nº 99, diciembre, 1976, pág. 934).

las propuestas normativas de la Comisión a la bibliografía citada⁸¹, pues entendemos que ya están suficientemente analizadas por la doctrina y nos obligaría a una reproducción de todo punto innecesaria para el objetivo de nuestro trabajo.

En 1962 se elabora el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea sobre armonización fiscal, más conocido como «Informe NEUMARK»⁸², constituyendo la primera propuesta para la armonización fiscal de la imposición sobre los beneficios de los países de la Unión Europea⁸³. En él se expone el requisito de eliminar las distorsiones sobre las condiciones de la competencia⁸⁴, por lo que se propugna un impuesto neutral respecto de las decisiones económicas⁸⁵, mediante el establecimiento en el Impuesto sobre Sociedades de los Estados miembros el mismo tipo de gravamen, cuya necesidad «deriva de que el Impuesto sobre Sociedades grava sobre todo a las grandes empresas cuyas actividades sobrepasan las fronteras de un país y cuando tienen que elegir el lugar de la sede de una empresa, han de tener en cuenta el papel que juegan los beneficios netos no distribuidos»⁸⁶

⁸¹ En cuanto a las propuestas de normas armonizadoras se refiere, vid., por su sistematización, CALLE SÁIZ, R.: «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 129 y ss.

⁸² NEUMARK REPORT: *Report of the Fiscal and Financial Committee in the EEC on Tax Harmonisation*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.

⁸³ Cfr. MATA SIERRA, M^a T.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, op. cit., pág. 46 y ss..

CORONA RAMÓN lo califica como el primer trabajo «clásico en la materia» («Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 49) y el que ha guiado los trabajos comunitarios en el campo de la fiscalidad directa (JIMÉNEZ-BLANCO, J. I.: «Perspectivas de la fiscalidad directa ante el Mercado Único Europeo». *Noticias CEE*, n^o 95, diciembre, 1992, pág. 94).

⁸⁴ VILLAR EZCURRA, M.: «La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario». op. cit., pág. 450.

⁸⁵ GÓMEZ CASTAÑEDA, J.: «La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea», op. cit., pág. 31.

⁸⁶ BURGIO, M.: «La armonización del impuesto sobre los beneficios de las sociedades en la Comunidad Europea», op. cit., pág. 166. En el mismo sentido vid. MARÍN FERNÁNDEZ, J. y GRAU RUIZ, A.: «Algunas notas sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades en el proceso de integración europea: especial referencia a la base imponible», op. cit., pág. 1064.

La siguiente publicación es el Informe sobre el Desarrollo del Mercado Europeo de Capitales, denominado Informe SEGRÉ⁸⁷, en el que, además de clarificar el aspecto funcional de la armonización fiscal⁸⁸, se propugna que los impuestos sobre sociedades de los Estados miembros sean de estructura muy similar⁸⁹, con la finalidad de no obstaculizar los movimientos de capitales⁹⁰. Posteriormente aparecen el Programa de la Comisión sobre la Armonización Fiscal, de 8 de febrero de 1967; el Programa de la Comisión sobre Armonización de los Impuestos Directos, de 26 de junio de 1967; el Memorándum sobre la Necesidad y las Modalidades de una Acción en el Campo de los Capitales y el Memorándum sobre las Medidas de Adecuación en Materia de Impuestos Directos con objeto de facilitar el desarrollo y la interpretación de los mercados de capitales en la CEE, de 8 de marzo de 1969.

En 1968, la Comisión encargó a VAN DEN TEMPEL, la elaboración de un informe sobre la armonización de la estructura de la imposición sobre sociedades, conocido como «Informe VAN DEN TEMPEL»⁹¹, donde se propone un sistema clásico de doble imposición íntegra de los dividendos sobre la base de los criterios de factibilidad y no discriminación internacional en el gravamen de las sociedades. Se recomendaba un tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades inferior al tipo marginal máximo de la escala del Impuesto sobre Sociedades, barajándose un tipo del 40%.

⁸⁷ SEGRÉ REPORT, *Le developpement d'un marché europeen des capitaux*, Comisión de las Cominudades Europeas, Bruselas, 1966.

⁸⁸ BURGIO, M.: «La armonización del impuesto sobre los beneficios de las sociedades en la Comunidad Europea», op. cit., pág. 169.

⁸⁹ CORONA RAMÓN, J. F. «Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 49.

⁹⁰ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, op. cit., pág. 121.

⁹¹ VAN DEN TEMPEL REPORT, *Corporation Tax and Individual Tax in the European Communities*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1970.

Podemos destacar asimismo el «Informe BARRÉ»⁹², donde se contienen proposiciones tendentes a la coordinación de las políticas económicas y monetarias y a la cooperación monetaria, condicionadas ambas a un progreso en la armonización fiscal⁹³. La misma conclusión se puso de manifiesto en el «Informe WERNER»⁹⁴, si bien en referencia a la imposición directa sus exigencias son muy limitadas y concretas⁹⁵. La importancia de este informe radica en servir de base a la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros de 22 de marzo de 1971 para la realización por etapas de la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad⁹⁶ y la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros de 21 de marzo de 1972, relativa a la aplicación de la Resolución de 22 de marzo de 1971, concerniente a la realización por etapas de la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad⁹⁷.

Sin embargo, se produce un estancamiento en los esfuerzos armonizadores comunitarios hasta 1980, año en el que se publica el «Informe BURKE»⁹⁸, donde se pone de manifiesto la prudencia y cautela con la que retoma la Comisión sus pretensiones armonizadoras⁹⁹, si bien insiste en la necesidad de acercar las cargas fiscales para evitar la distorsión de la competencia

⁹² «Mémorandum de la Commission au Conseil sur la coordination des politiques économiques et la coopération monétaire au sein de la Communauté». *Supplément au Bulletin de la Communauté Economique Européenne*, nº 3, 1969.

⁹³ SÁNCHEZ JIMÉNEZ M^a A: *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 122.

⁹⁴ «Rapport au Conseil et à la Commission concernent la réalisation par étapes de l'Union Economique et Monétaire dans la Communauté». *Supplément au Bulletin de la Communauté Economique Européenne*, nº 11, 1970.

⁹⁵ Vid. CALLE SÁIZ, R.: *La armonización fiscal europea: un balance actual*, op. cit., pág. 30 y ss.

⁹⁶ JOCE C 28, de 27. 3. 1971. Para su estudio vid. CORONA RAMÓN, J. F.: *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, op. cit., pág. 80 y ss.

⁹⁷ JOCE C 38, de 18. 4. 1972.

⁹⁸ Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de la convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad (COM (80) 139 final, de 27 de marzo de 1980).

⁹⁹ MATA SIERRA, M^a T.: «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea», op. cit., pág. 183.

entre los Estados miembros¹⁰⁰. En 1985, la Comisión presenta el *Libro Blanco sobre la consolidación del Mercado Interior*¹⁰¹, cuya incidencia en la imposición directa fue escasa¹⁰².

En 1992, la Comisión encargó a un Comité de expertos independientes presidido por RUDING la elaboración del posteriormente nominado «Informe RUDING»¹⁰³. En él se ponen de manifiesto las graves diferencias en la imposición societaria de los Estados miembros¹⁰⁴. Pese a constatar la convergencia espontánea entre ellas¹⁰⁵, se propugna una estrategia de armonización, a partir del establecimiento de un calendario en tres fases¹⁰⁶, que se ciña a lo «estrictamente necesario para garantizar la desaparición de dichas distorsiones y discriminaciones»¹⁰⁷.

¹⁰⁰ DE LA VILLA GIL, J. M^a: *La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*, op. cit., pág. 13.

¹⁰¹ COM (885) 310 final, de 14 de junio de 1985.

¹⁰² Para un análisis de las propuestas contenidas en el *Libro Blanco*, vid. ARENILLAS VELA, J.: «La armonización en la imposición directa», op. cit., pág. 42 y ss.; CARBAJO VASCO, D.: «Evolución y perspectiva de la armonización fiscal de los Impuestos Directos en la Comunidad Económica Europea». *Noticias CEE*, nº 85, febrero, 1992, pág. 40 y ss..

¹⁰³ SEC (92) 1118, final, de 27 de julio de 1992. Un resumen en español está publicado en *Hacienda Pública Española*, nº 2/1992, pág. 221 y ss.

¹⁰⁴ Lo que, como destaca ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, «puede influir en la localización de las inversiones y provocar distorsiones en la competencia perjudicando la ubicación óptima de los recursos de la Comunidad» («La armonización de la fiscalidad en la Unión Europea. Perspectivas ante la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997, pág. 162-163).

¹⁰⁵ «(...) La competencia fiscal intracomunitaria no sólo ha conducido a una convergencia a los impuestos, sino que ésta se ha producido hacia los niveles más bajos de imposición» (CORONA RAMÓN, J. F. «Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 60). En el mismo sentido se manifiestan CERDA APARICIO, J. y GARCÍA BENAÚ, M^a A.: «Armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades». *Estudios Financiero*, nº 118, enero, 1993, pág. 98.

¹⁰⁶ Un esclarecedor esquema del calendario puede verse en MARÍN FERNÁNDEZ, J. y GRAU RUIZ, A.: «Algunas notas sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades en el proceso de integración europea: especial referencia a la base imponible», op. cit., pág. 1069.

¹⁰⁷ MATA SIERRA, M^a T.: «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea», op. cit., pág. 191. Para IZQUIERDO LLANES, el «Informe RUDING» es buena prueba de la visión de la

2. RAZONES QUE DIFICULTAN LA ARMONIZACIÓN FISCAL

2.1. LOS ARGUMENTOS DOCTRINALES

Los argumentos o razones que han dificultado el que se logre la armonización fiscal en la Comunidad, han sido sintetizados por CARBAJO VASCO del siguiente modo¹⁰⁸:

- Los Estados se resisten a ceder competencias en materia como la referida a los impuestos directos por estar muy ligadas a la soberanía estatal.
- No ha habido tantos avances en la libre circulación de capitales y trabajadores como en el libre movimiento de mercancías.
- La crisis económica de los años setenta estancó el avance de la Comunidad hacia el mercado común.
- Los tributos directos son un instrumento básico de política económica, por lo que los Estados miembros tienen interés en mantener su control.

No toda la doctrina está de acuerdo en que sea el concurso conjunto de todas ellas la razón para no lograr la armonización fiscal¹⁰⁹. Un sector afirma como factor clave en la escasa relevancia de la armonización el que los Estados no están dispuestos a ceder competencias en materia fiscal, lo que cercenaría de forma considerable su soberanía¹¹⁰. Para CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA y DE LA HUCHA CELADOR, «la armonización (...) se ha visto obstaculizada en su plasmación formal en directivas por razones estrictamente políticas, derivadas de las objeciones planteadas por los Estados miembros, objeciones variopintas, que van desde la pérdida de ingresos presupuestarios hasta el posible peligro del recorte en la soberanía fiscal de dichos

Comisión de pretender sólo la armonización en lo esencial («La armonización y la competencia fiscal: eficiencia frente a equidad», op. cit., pág. 47).

¹⁰⁸ CARBAJO VASCO, D: «La armonización fiscal de la imposición directa en la Comunidad Económica Europea». *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, nº 5, 1991, pág. 134-138.

¹⁰⁹ Entre los que si están de acuerdo, podemos destacar a CORONA RAMÓN, J. F.: «Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 52 y 53.

¹¹⁰ MENÉNDEZ MORENO, A.: voz «armonización fiscal». *Diccionario de Términos Comunitarios*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 21.

Estados»¹¹¹. COSCIANI, por su parte, considera como causa principal los factores políticos por ser «la potestad en materia tributaria uno de los aspectos de mayor relieve de la soberanía política de los Estados»¹¹².

En contra de esta opinión se manifiesta AGULLÓ AGÜERO, quien encuentra más resistencia para la armonización en el papel que juega «la imposición directa en el ámbito de las políticas económicas nacionales que en una abstracta e hipotética resistencia a la pérdida de soberanía fiscal»¹¹³. Para este sector doctrinal, los impuestos directos constituyen el principal instrumento

¹¹¹ *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, op. cit., pág. 595.

¹¹² «La política fiscal de la Comunidad Económica Europea», op. cit., pág. 31.

Como correctamente considera el citado profesor, la potestad o la competencia en materia tributaria es un aspecto más de la soberanía nacional. Hemos de rechazar el uso general que hace la doctrina del término «soberanía fiscal» porque no existen distintas clases de soberanías: soberanía penal, mercantil o militar. La soberanía sólo es la nacional, referida al conjunto de competencias y potestades que tienen los Poderes del Estado para el desarrollo y ejecución de determinadas materias, como son las tributarias, penales, mercantiles o militares.

Entonces, podemos entender la soberanía como «el conjunto de competencias inherentes a la condición de Estado que posibilita que pueda decidir por sí solo cómo afrontar los asuntos internos y externos. El Estado posee competencias internas y externas; por las primeras hace la ordenación de conductas en su territorio y sobre sus nacionales; por la segunda, actúa hacia el exterior con plena capacidad de obrar, si la tiene» (PÉREZ GIL, L. V.: *Análisis de la política exterior de los Estados. Su aplicación a las relaciones exteriores de España durante el bienio republicano-socialista (1931-1933)* (Tesis doctoral presentada en la Universidad de La Laguna, Tenerife, 2001, inédita).

No obstante, al criticar tal uso generalizado del término «soberanía fiscal», hemos de destacar las palabras de RODRÍGUEZ BEREJO cuando afirma que dicha alusión no encierra una grave trascendencia dogmática «dado que en muchos casos constituye un término retórico, una verdadera cláusula de estilo, sin otra finalidad que la de permitir al lector una cómoda remisión a una vaga alusión al poder coactivo del Estado que, innegablemente, se manifiesta en la imposición de los tributos» (*Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 234).

El citado profesor manifiesta al respecto que el llamado Poder Tributario se confunde con la potestad legislativa normal, por lo que parece fuera de lugar invocar el concepto de soberanía (ibíd. pág. 217). En este aspecto estamos de acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO, si bien diferimos en su frontal rechazo del uso del término «soberanía» (ibíd. pág. 208 a 217) en tanto el mismo es válido siempre que se refiera a ese «conjunto de competencias inherentes a la condición de Estado». No podemos extendernos en este punto por lo que baste la cita anterior a PÉREZ GIL como fundamento a nuestra idea.

¹¹³ «El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario», op. cit., pág. 901.

de política económica de los Estados¹¹⁴, lo que provoca una importante ralentización en la armonización de la imposición directa¹¹⁵. Además, hay que añadir que «los impuestos directos, junto a su potencial recaudatorio, constituyen un instrumento fundamental para influir sobre el comportamiento de los agentes económicos, y permiten aplicar una política de redistribución de la renta y la riqueza adaptada a las estructuras económicas y sociales del lugar en que se aplica»¹¹⁶. Añádase el protagonismo que asume la política fiscal en la estabilización económica de los Estados¹¹⁷ toda vez que la Unión Económica y Monetaria imposibilita el recurso de las políticas monetarias nacionales como hasta entonces había ocurrido¹¹⁸.

Tampoco se debe olvidar que la opinión pública es cada vez más sensible a la evolución fiscal, de manera que un determinado impuesto puede ser relativamente bien aceptado por un país

¹¹⁴ En este punto, BURGIO, más que referirse en general a la política fiscal, concreta como medio especialmente utilizado por los Estados para fines coyunturales los impuestos directos (*Derecho Fiscal Europeo*, op. cit., pág. 54).

Para HINOJOSA MARTÍNEZ, «(...) la política fiscal aparece como uno de los últimos reductos de la soberanía económica de dichos Estados: el carácter esencialmente nacional de la capacidad de decisión en materia de imposición directa, hace de ésta uno de los pocos instrumentos que permiten actuar a cada E. M. con una relativa independencia, adaptando sus decisiones a la economía del país» (*La regulación de los movimientos internacionales de capital desde una perspectiva europea*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 353). En el mismo sentido vid. CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: «Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», op. cit., pág. 35; CUEBERO TRUYO, A. M.: «Consecuencias de la Europa comunitaria en la tributación de los no residentes». *Noticias CEE*, nº 95, diciembre, 1992, pág. 45.

¹¹⁵ CORONA RAMÓN, J. F.: *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, op. cit., pág. 76.

¹¹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, op. cit., pág. 148 y 149.

¹¹⁷ Aunque, como se ha advertido, «el aumento de la divergencia real es mayor si el ajuste presupuestario se lleva a cabo no a través de variaciones en el gasto, sino por medio de modificaciones en la estructura impositiva» (LÓPEZ DÍAZ, J.: «Disciplina presupuestaria y armonización impositiva en una Unión Monetaria». *Hacienda Pública Española*, nº 147, 4/1998, pág. 113).

¹¹⁸ Por ello preconiza BURGIO como esencial para alcanzar mayores cotas de armonización que se debe «dejar a los Estados miembros, incluso a largo plazo, autonomía suficiente sobre los ingresos presupuestarios y un margen de acción que permita eventualmente intervenir en la economía nacional de forma diferenciada dentro del marco comunitario» («La armonización del impuesto sobre los beneficios de las sociedades en la Comunidad Europea», op. cit., pág. 168).

y serlo mucho menos en otro¹¹⁹. La estructura de los sistemas económicos y fiscales puede ser profundamente diferente entre países, tanto como lo son los objetivos de su política nacional, por lo que afirma CASADO OLLERO: «los principales problemas responden a la contradicción que puede existir entre las disposiciones fiscales convenientes para la coordinación interna del desarrollo económico y de los objetivos nacionales y las establecidas en orden a la armonización internacional de estructuras fiscales»¹²⁰. Por ello, como concluyen ALBI IBÁÑEZ y RUBIO GUERRERO «la complejidad de los sistemas fiscales modernos hace considerablemente difícil todo proceso de armonización fiscal»¹²¹.

Otras razones esgrimidas por la doctrina para justificar los escasos avances en la armonización de la fiscalidad directa han sido, verbigracia, el que explícitamente no se aluda a ella en el Tratado¹²²; la preferencia en armonizar la imposición indirecta¹²³; la exigencia de la unanimidad en la adopción de acuerdos en el seno del Consejo en materia fiscal¹²⁴ es, en fin, otro argumento utilizado por los autores para calificar de inviable la armonización fiscal¹²⁵.

¹¹⁹ Cfr. COSCIANI, C.: «La política fiscal de la Comunidad Económica Europea», op. cit., pág. 34.

¹²⁰ CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.», op. cit., pág. 59.

¹²¹ «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE», op. cit., pág. 14 y 15.

¹²² CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.», op. cit., pág. 26.

¹²³ CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Op. cit., pág. 594. De la misma opinión es DE LA VILLA GIL para quien «la realización de un verdadero mercado común lleva consigo la libre distribución de productos en el interior de la Comunidad», lo que presupone la reforma prioritaria de la fiscalidad indirecta frente a la directa (*La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*, op. cit., pág. 12).

¹²⁴ JIMÉNEZ-BLANCO, J. I.: «Perspectivas de la fiscalidad directa ante el Mercado Único Europeo», op. cit., pág. 96. De la misma opinión se muestran ALONSO GONZÁLEZ, L. M., CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, op. cit., pág. 149.

¹²⁵ Aun a riesgo de traspasar los márgenes de nuestro trabajo, queremos aclarar el uso, a nuestro juicio inexacto, del término «Derecho Comunitario Financiero». SAINZ DE BUJANDA lo acuñó para referirse con él a la «parte del Derecho internacional financiero integrada por el conjunto de pactos, normas y principios que regulan el ejercicio del poder financiero de los Estados miembros en el seno de las Comunidades europeas, así como la atribución a estas últimas de competencias para el establecimiento de sus propios recursos y la ordenación presupuestaria de los ingresos y gastos destinados a la consecución de sus objetivos fundacionales» (*Sistema de Derecho Financiero*, I, Introducción, volumen segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de

Madrid, 1985, pág. 557). Dicho término fue asumido por la doctrina, como es el caso de FALCÓN Y TELLA, para quien el Derecho comunitario financiero es «el conjunto de normas y principios que regulan el sistema de ingresos y gastos de las Comunidades Europeas, así como el ejercicio del poder financiero en el seno de los Estados miembros» (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario y de las Comunidades Europeas*, op. cit., pág. 47).

Para GARCÍA NOVOA, sólo se puede hablar de Derecho comunitario financiero desde el momento en que el sistema de contribuciones cambió por el de recursos propios –Arancel Aduanero Comunitario, Impuesto sobres sueldos y salarios de los funcionarios comunitarios o gravamen sobre la producción de carbón y acero (vid. GRAU RUIZ, M^a A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el proceso de asistencia mutua*, op. cit., pág. 49 y 50)–, al poder establecer la Comunidad tributos propios, advirtiendo de que tales competencias tienen su origen en las limitaciones de soberanía establecidas por los textos constitucionales de los Estados miembros. No obstante, para nosotros es más correcto especificar que el origen está en las limitaciones del ejercicio de competencias derivadas de las Constituciones de los Estados miembros. Sin embargo, no se le escapa al autor que tal poder tiene unas notas peculiares: 1) son competencias atribuidas a la Comunidad por cesión de los Estados miembros; 2) la actividad financiera a ejercer queda condicionada por la ausencia de base territorial y el carácter concreto de los fines comunitarios, lo que limita el ámbito de gastos públicos a realizar por la Comunidad al criterio de la suficiencia, sin generar en ningún caso autonomía fiscal (GARCÍA NOVOA, C.: «La incidencia del Derecho comunitario en el Derecho español. (Especial referencia al ordenamiento financiero», op. cit., pág. 63 y 64). En este sentido, MENÉNDEZ MORENO expresa la idea de la existencia del poder financiero de la Unión Europea en tanto tiene capacidad para diseñar y financiar los gastos de las políticas comunes, a la vez que dispone de determinados recursos propios. Pero el citado profesor se pregunta también sobre el «alcance del poder financiero de la UE, ya que un auténtico poder supone una capacidad real de decisión tanto en lo referente a la obtención de los ingresos, como en la vertiente de los gastos» (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 59).

Consideramos, sin embargo, como adelantamos al comienzo del comentario, que se debe rechazar la validez del término «Derecho Comunitario Financiero». Para ello nos apoyamos en el mismo punto de partida revelado por CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA y DE LA HUCHA CELADOR: «el reconocimiento de que en los Tratados no se han conferido competencias a las Instituciones para que desarrollen una “política fiscal común”» (*La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, op. cit., pág. 21). La Comunidad, como se ha puesto de manifiesto, sólo puede desarrollar una política fiscal limitada a establecer los principios de coincidencia entre las políticas fiscales de los Estados miembros, con el objeto de alcanzar los fines contenidos en el TCE (DE LA LLAVE DE LARRA, J.: *El Sistema Fiscal Europeo*. Ed. Trivium, Madrid, 1986, pág. 7). De ahí que pueda ser considerada como una manifestación de la voluntad común de los Estados miembros, donde tan sólo se establecen obligaciones negativas, esto es, límites al ejercicio de la potestad tributaria estatal (BURGIO, M.: *Derecho Fiscal Europeo*, op. cit., pág. 13 y 19). En el mismo sentido vid. PERIS GARCÍA, P.: «El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho comunitario», op. cit., pág. 676). Como refleja el Comité Económico y Social de la Comunidad Europea, la potestad para establecer tributos la tienen única y exclusivamente los Estados, constituyendo un elemento esencial de la soberanía, si bien, la progresiva unificación económica europea pone de relieve la necesidad de una política fiscal europea complementaria [*Dictamen sobre Fiscalidad directa e indirecta*, Bruselas, 20-21 de diciembre de 1995 (CES 1457/95), pág. 2].

Por todo ello, el profesor ORÓN MORATAL plantea la necesidad de una reflexión sobre la incidencia que en el concepto de poder tributario proyecta la integración de España en la Unión Europea («Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea», op. cit., pág. 1273); pues, como afirma VILLAR EZCURRA, «no olvidemos que el sistema fiscal español ya no puede entenderse más que en el contexto de la integración europea y desde los desafíos y retos que se presentan para Europa» («La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario», op. cit., pág. 448).

A nuestro juicio no hay aquí ninguna incidencia conceptual en relación con el término «Poder Tributario». Pero sí habrá una incidencia en cuanto a su contenido al desgajarse parte de él mediante la cesión de competencias en materia tributaria. Sin embargo, y esto es fundamental, el resultante de la cesión no es el «Derecho Comunitario Financiero», sino el «Derecho Financiero Comunitario».

Es cierto que la Comunidad ejerce una actividad financiera desde el momento en que es titular de recursos propios y autónoma en la ejecución del gasto. Pero si centramos nuestro análisis en el Derecho Tributario –entendida como rama del Derecho financiero según SAINZ DE BUJANDA, al que seguimos en nuestra reflexión según lo expuesto en su *Sistema*–, comprobamos cómo las potestades tributarias –derecho a cobrar, poder para cobrar y deber de cobrar– las tiene la Administración estatal, quien se encuentra legitimada directamente por la Constitución para ejercer la potestad más importante –el cobro del tributo– a partir de la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo. La Administración comunitaria no ostenta con carácter general tal potestad, sólo en determinados casos y por acuerdo de los Estados miembros, no por imperio de un poder supraestatal al que se deban someter, pues ni siquiera el TCE recoge un derecho de imposición general o concreto de la Comunidad. Ejemplo claro de lo antedicho es el IVA, cuya regulación estatal queda sometida a la normativa comunitaria. Pero lo que ésta hace es armonizar los derechos de imposición de los Estados miembros, sin arrogarse ella ninguno. Reafirma nuestra posición el hecho de que en caso de incumplimiento de alguna obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, quien ejerce el «poder especial» enmarcado dentro de las potestades tributarias, es la Administración estatal y no la comunitaria. Es decir, los tributos establecidos a la luz del Derecho comunitario no hacen surgir relaciones directas entre la Administración de la Comunidad y los residentes en los Estados miembros, sino entre la Administración estatal y los sujetos pasivos.

Para estar ante una rama del Derecho comunitario, la Unión Europea deberá tener competencias –exclusivas o compartidas, pero competencias– en el sector del Derecho de que se trate. Y si consideramos a la obligación tributaria –entendida como obligación de satisfacer el tributo– como la columna vertebral del Derecho tributario, a la vista de lo hasta aquí expresado, en el seno de la Comunidad no puede hablarse de Derecho Tributario, esto es, no existe Derecho comunitario tributario y, en consecuencia, tampoco Derecho comunitario financiero. El poder tributario sigue siendo estatal, por ello, aquellas normas emanadas de Instituciones comunitarias que incidan en el ejercicio de la competencia de los Estados miembros en materia fiscal conforman el Derecho financiero comunitario. Y si nos referimos a un ámbito internacional distinto del comunitario, estaremos ante el Derecho financiero internacional.

Para que exista un Derecho comunitario financiero o un Derecho internacional financiero, la Comunidad Europea o la Organización Internacional de que se trate, deberá tener competencia de imposición de carácter general, es decir, deberá tener la potestad de establecer cualquier tipo de tributo sobre cualquier manifestación de capacidad económica que se ponga de relieve en su ámbito territorial de competencia. Mientras no sea así, sólo podremos hablar de Derecho financiero comunitario o de Derecho financiero internacional. Otra cosa bien distinta es que podamos agrupar las normas que se incluyen en estos sectores del Derecho en dos

2.2. CONSIDERACIONES CRÍTICAS

No obstante lo anterior, se ha apuntado también la posibilidad de que la entrada del euro favorezca la armonización pues «el hecho de operar con una moneda única no incrementa la información sobre las eventuales desigualdades fiscales existentes entre nacionales de diferentes países, pero hace esa información más operativa y activa la lucha por la armonización»¹²⁶.

Sin embargo, a la vista de los argumentos esgrimidos, es clara la conclusión final, si bien entre la doctrina no hay unanimidad a la hora de exponerla. A título de ejemplo podemos destacar, de una parte, a los que suavizan sus conclusiones y afirman que la armonización fiscal ha quedado rezagada en relación a otros aspectos del proceso de integración¹²⁷. Para ALBI IBÁÑEZ y RUBIO GUERRERO, simplemente ha pasado a un segundo término¹²⁸. Más escépticos, de otro lado,

grupos. En el primero –lo que la doctrina hasta ahora denomina Derecho comunitario o internacional financiero– aquellas normas que inciden o, incluso, limitan, la competencia estatal en materia fiscal. En el segundo –denominado este sí por la doctrina Derecho financiero internacional– las normas que regulan los ingresos y gastos de las Organizaciones internacionales. Pero ambos constituyen manifestaciones del Derecho financiero de los Estados miembros, que son los únicos con competencia en esta materia.

Confirma nuestra interpretación las siguientes palabras del profesor SAINZ DE BUJANDA: «¿Está a la vista una organización política europea, con poder soberano y, consiguientemente, con ordenamiento financiero propio, no supeditado a acuerdos interestatales? No vemos próxima esa realidad, ni siquiera la juzgamos deseable. Peligraría, tal vez, con ella, la propia supervivencia, cultural y económica, de las naciones más débiles del conjunto» («Un esquema de Derecho internacional financiero». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 38, abril-junio, 1983).

Mientras no exista tal poder en una organización supranacional con competencias en materia fiscal, ésta sólo la tendrá, ya lo hemos dicho, el Estado, por lo que sólo se puede hablar de Derecho financiero comunitario o internacional. Y sólo cuando tal poder exista –o a la Comunidad se le ceda la competencia en dicha materia– será correcto nominar a ese conjunto de normas que regulen la actividad financiera comunitaria o de la Organización internacional como Derecho comunitario o internacional financiero, según el poder lo ostente la Unión Europea o una Organización Internacional.

¹²⁶ GARCÍA-MORENO RODRÍGUEZ, M^a A.: «la contribución del euro a la armonización fiscal». *Revista Española de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 256, abril-junio, 2000, pág. 361.

¹²⁷ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, op. cit., pág. 216.

¹²⁸ «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE», op. cit., pág. 33. En el mismo sentido vid. DE LA VILLA GIL, J. M^a: *La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*, op. cit., pág.

se revelan CALLE SÁIZ, para quien el balance armonizador es pobre¹²⁹, así como CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ LOUSA, que lo califican de bajo o inexistente «en la medida que los Estados se reservan el poder exclusivo para diseñar sus sistemas fiscales»¹³⁰. Por su parte GÓMEZ CASTAÑEDA simplemente lo califica como un fracaso¹³¹.

MATA SIERRA, a la par que comparte las críticas, no duda en valorar el progreso que supuso la aprobación de las Directivas de 1990. Sin embargo afirma que «la idea de Unión Europea (...) exige (...) el replanteamiento mismo de la utilización del término de armonización aplicado a la fiscalidad directa, ya que, al menos desde nuestra óptica, este concepto merece reservarse a un estadio más avanzado que el que presenta la fiscalidad directa comunitaria en la actualidad, para el cual, precisamente, la evolución de la Comunidad hacia esa Unión Europea se convertirá en un indudable estímulo»¹³².

Como tuvimos ocasión de exponer, parte de la doctrina comparte esta opinión y busca otros términos con los que nominar el estado en la que se encuentra ahora la fiscalidad directa. Para ello se utilizan términos –que en algunos casos se encuentran en el TCE y en otros no– como «aproximación», «coordinación», «armonización» y «unificación». Veamos a continuación esta cuestión:

- «Unificación» es un término que en ningún momento se utiliza en el TCE, ni en los preceptos que se refieren a la fiscalidad, ni en relación con cualesquier otra cuestión.

217; JIMÉNEZ-BLANCO, J. I.: «Perspectivas de la fiscalidad directa ante el Mercado Único Europeo», op. cit., pág. 94, sin embargo, el citado autor se plantea la necesidad de la armonización comunitaria.

¹²⁹ «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea», op. cit., pág. 125. Acorde con esta postura podemos incluir a MARTÍNEZ GENIQUE, quien habla de aparente inmovilidad pues, si bien no existía entonces normativa armonizadora, si subyacía «todo un trabajo de preparación de disposiciones deseosas de ver la luz» (Armonización fiscal comunitaria en materia de impuestos directos». *Hacienda Pública Española*, nº 99, 1986, pág. 547).

¹³⁰ «Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», op. cit., pág. 33.

¹³¹ «La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea», op. cit., pág. 31.

¹³² MATA SIERRA, M^a T.: «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea», op. cit., pág. 196.

- El vocablo «aproximación» lo podemos encontrar en varios preceptos del TCE. Así en el artículo 3.1 letra h) se propugna «la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común». En el artículo 94 se autoriza al Consejo, por unanimidad, a adoptar directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común¹³³.

- La expresión «coordinación» se encuentra recogida en numerosos preceptos del TCE. Entre ellos destacamos el artículo 3.1, letra i), donde se posibilita la actuación comunitaria para «el fomento de la coordinación entre las políticas en materia de empleo de los Estados miembros». Es posible admitir a raíz del artículo 4.1 TCE que el término «coordinación» se pueda referir únicamente a la existencia de acuerdos entre los Estados miembros sin que las Instituciones comunitarias intervengan. El citado precepto estipula que la Comunidad desarrollará una política económica dirigida a alcanzar los fines enunciados en el artículo 2 TCE. Previo a ello exige el artículo que los Estados miembros hayan coordinado sus propias políticas económicas. Ante tal situación, es posible esgrimir que en ese momento previo de «coordinación» no existe actividad de las Instituciones comunitarias. Este argumento es fácilmente rebatido por lo señalado en la letra i) del artículo 3.1 TCE donde se alienta a que la Comunidad actúe en la coordinación de las políticas estatales. Más claro en el mismo sentido es el artículo 46.2 TCE, donde ya no sólo se autoriza en general la intervención, sino que se concreta con el uso de Directivas por parte del Consejo para la coordinación de las disposiciones estatales referentes al derecho de establecimiento¹³⁴.

- La locución «armonización» es recogida en el artículo 93 TCE donde se preceptúa «El Consejo (...) adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (...); asimismo, a tenor del artículo 117.3 TCE, el

¹³³ En similar sentido se expresa el artículo 95. Recordemos que ambos preceptos son esgrimidos como fundamento jurídico en el Tratado para llevar a cabo la armonización de la imposición directa.

¹³⁴ Podemos traer también a colación, entre otros, el artículo 114.2 TCE, donde a quien se autoriza a coordinar políticas no es ya a una Institución, sino a un órgano comunitario como es el Comité Monetario.

Instituto Monetario Europeo, podrá fomentar «la armonización de las normas y prácticas que regulan la recopilación, compilación y difusión de estadísticas (...)»; el artículo 174.2, segundo párrafo autoriza la armonización de las políticas medioambientales.

De los citados preceptos se podría deducir que existe diferencia conceptual entre unos y otros. Rechazando de plano el uso del término «unificación» pues en el ánimo de los redactores del TCE no entraba la unificación de legislaciones en ningún aspecto por él regulado, hemos de concluir que tal deducción es incorrecta. La utilización de diferentes expresiones no implica que en unos casos se pueda llegar más lejos o más alto que en otros. De esta forma, encontramos que en el artículo 95 se utilizan indistintamente «armonización» y «aproximación» como términos similares, simplemente para no repetir la palabra; lo mismo sucede en el párrafo tercero del artículo 136: «Consideran que esta evolución resultará tanto del funcionamiento del mercado común, que favorecerá la armonización de los sistemas sociales, como de los procedimientos previstos en el presente Tratado y de la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas». En otros preceptos se insta a las Instituciones comunitarias –en general al Consejo– al desarrollo de medidas de fomento que coadyuven a la consecución de determinadas políticas comunitarias, pero prohibiendo toda armonización de disposiciones legales o reglamentarias¹³⁵. De existir alguna diferencia conceptual entre los distintos términos, habría al menos hecho referencia, como hemos visto en otros preceptos, a medidas que fomenten la coordinación de las políticas de los Estados miembros. Sin embargo, se limita a expresar «medidas de fomento» y a prohibir toda armonización, por lo tanto también, inferimos nosotros, la coordinación y la aproximación al ser términos sinónimos dentro del TCE.

En este mismo sentido se manifiestan CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA y DE LA HUCHA CELADOR, al afirmar que «la armonización puede consistir tanto en aproximar como en unificar como en coordinar, dependiendo de la opción técnica que aparezca más adecuada para conseguir un propósito, pues normalmente será posible alcanzar un resultado con diferentes

¹³⁵ Cfr. artículos 149.4, 150.4, 152.4, letra c)

soluciones»¹³⁶. En definitiva, en el Derecho comunitario hasta ahora «no hay diferencias entre los distintos términos empleados para referirse al mismo principio de armonización legislativa»¹³⁷; lo que ha llevado a aseverar a APARICIO PÉREZ: «a nuestro juicio resulta bizantina esta cuestión, pues en este tema más que atender a concretas expresiones terminológicas, producto incluso en ocasiones de diferentes versiones lingüísticas del Tratado en cada uno de los idiomas oficiales de la Comunidad, debe estarse más al espíritu unitario informador del Ordenamiento Jurídico de la Comunidad»¹³⁸.

Ante el estado actual en que se encuentra la armonización de la fiscalidad directa es necesario replantearse el tema, pero no desde el punto de vista formal o terminológico, lo que acabamos de rechazar, sino sobre cuestiones de fondo.

En primer lugar no estamos, como la gran mayoría de la doctrina sostiene, ante un proceso de armonización fiscal. Si atendemos al sentido estricto del término proceso o procedimiento («pluralidad de actos característicamente coordinados entre sí y orientados a la consecución de un efecto jurídico unitario»¹³⁹), comprobamos como ni el matiz esencial de coordinación entre los sucesivos actos que lo componen, ni la pretensión de producción de un efecto jurídico unitario, concurren en la actividad comunitaria tendente a aproximar las legislaciones tributarias de los Estados miembros.

¹³⁶ *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, op. cit., pág. 8 y 9.

Asimismo VILLAR EZCURRA, M.: «Las competencias normativas de la Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», op. cit., pág. 145. La autora cita, pero no comparte la relación de jerarquía que VANDER ELST hacía en relación con los conceptos de aproximación, coordinación, armonización y unificación («Les notions de coordination, d'harmonisation, de rapprochement et d'unification du droit dans le cadre juridique de la Communauté économique européenne». *Les instruments du rapprochement des législations dans la C.E.E.*. Éditions de l'Université de Bruxelles, 1976, pág. 7.).

¹³⁷ MILLÁN MORO, L.: *La armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea*. Editado por el Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pág. 29.

¹³⁸ «Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», op. cit., pág. 872.

¹³⁹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español». *Libro conmemorativo del bicentenario de la Universidad de La Laguna. Estudios Jurídicos*. Tomo I. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de La Laguna, 1993, apud GUASP, J.: *Derecho Procesal Civil*, Tomo I, tercera edición (reimpresión), IEP, Madrid, 1977, pág. 296.

En segundo lugar, hemos de estar al objetivo pretendido con la armonización fiscal que no es otro que evitar las distorsiones que los sistemas tributarios de los Estados miembros pueden provocar en el correcto funcionamiento del mercado común. Evidentemente, para alcanzar tal fin no es necesaria una reforma de conjunto en aquéllos, sólo en la regulación de determinados impuestos, fundamentalmente en el Impuesto sobre Sociedades¹⁴⁰. Pero a la vista está que, ante la falta de competencias de la Comunidad Europea en temas fiscales, tampoco es posible lograr tal objetivo.

Por lo antes dicho, las Instituciones europeas –fundamentalmente la Comisión, pero también el Consejo y el TJCE, como tendremos ocasión de examinar–, aun a costa de vaciar de contenido a la política fiscal comunitaria, han buscado, mediante la utilización de otras políticas sobre las que sí tienen competencia, la eliminación de las distorsiones fiscales. No se trata ahora de unificar o limar sistemas fiscales, ni de armonizar o aproximar la regulación de determinados impuestos directos, sino de atender a la aplicación concreta de cada uno de ellos y, fundamentalmente, de aquellas medidas que pueden afectar a la libre competencia o a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en el seno del mercado común, como son

¹⁴⁰ La necesidad de armonizar sobre todo el Impuesto sobre Sociedades frente a otros impuestos deriva, como apunta BURGIO, de que las grandes empresas desarrollan actividades que sobrepasan las fronteras estatales, por lo que a la hora de elegir el lugar de la sede empresarial un factor importante es el de la fiscalidad («La armonización del impuesto sobre los beneficios de las sociedades en la Comunidad Europea», op. cit., pág. 166). Es decir, afectan y condicionan la planificación fiscal interna e internacional de las empresas (PERIS GARCÍA, P.: «El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho comunitario», op. cit., pág. 684). De ahí que se insista en un máximo de neutralidad en el Impuesto sobre Sociedades para que las decisiones empresariales sean determinadas por imperativos económicos y no por consideraciones fiscales (ALBI IBÁÑEZ, E. y RUBIO GUERRERO, J. J.: «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE», op. cit., pág. 24).

Dentro de la armonización del IS hay quien aboga por armonizar primero las bases para luego hacerlo con los tipos (CORONA RAMÓN, J. F.: *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, op. cit., pág. 77; MARÍN FERNÁNDEZ, J. y GRAU RUIZ, A.: «Algunas notas sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades en el proceso de integración europea: especial referencia a la base imponible», op. cit., pág. 1073). Para otros, el primer objetivo es armonizar el tipo de gravamen (AGULLÓ AGÜERO, A.: «El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario», op. cit., pág. 905 y 906). Y, en opinión del COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL DE LA COMUNIDAD EUROPEA, es necesaria la armonización

las exenciones fiscales. En definitiva, se traslada el conocimiento de los asuntos tributarios de la política fiscal comunitaria a la política comunitaria sobre la competencia, en concreto, se valorará el perjuicio que una medida fiscal puede provocar en el mercado común a través de las normas comunitarias en materia de ayuda de Estado.

Sin dejar de lado la posibilidad de armonizar determinados contenidos de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, el impulso principal para evitar la competencia fiscal desleal o perniciosa, lo están dando las Instituciones comunitarias valorando la compatibilidad con el mercado común de una medida fiscal mediante su consideración como ayuda de Estado. Por ello, antes de analizar esta aplicación concreta, es necesario una aproximación al contenido normativo de las ayudas de Estado en la Unión Europea, para centrarnos luego en las denominadas ayudas de Estado de carácter fiscal.

conjunta de ambos [*Dictamen sobre Fiscalidad directa e indirecta*, Bruselas, 20-21 de diciembre de 1995 (CES 1457/95), pág. 18].

CAPITULO II

LA NORMATIVA COMUNITARIA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO

1. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO

1.1. INTRODUCCIÓN

La consecución o establecimiento del mercado común, asentado en los principios de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, es uno de los principales fines de la Comunidad, tal y como se desprende del artículo 2 del Tratado CE. Para alcanzarlo, establece el artículo 3 en su letra g), que la acción de la Comunidad implicará un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior, lo que conlleva la necesidad de limitar y condicionar la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros¹⁴¹, con el objetivo de establecer las condiciones mínimas exigibles para que aquellos principios alcancen plena efectividad¹⁴². Tal propósito supone, entre otras medidas, la instauración de un mecanismo que permita controlar las ayudas que los Estados miembros puedan conceder¹⁴³, para evitar que se falsee o se amenace falsear la competencia¹⁴⁴ y el comercio comunitario¹⁴⁵. Se pretende, por

¹⁴¹ Como señala la Comisión, «la profundización del proceso de integración implicará por sí misma un endurecimiento de la competencia y existe el peligro de que los Estados miembros reaccionen a esta intensificación adjudicando más ayuda para promover o proteger a sus empresas nacionales» (*Primera encuesta sobre ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Editado por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Bruselas – Luxemburgo, 1989, pág. 1).

¹⁴² FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Fundación Universidad Empresa, Cívitas, Madrid, 1993, pág. 13.

¹⁴³ «El conjunto de disposiciones en materia de competencia aparece como la consecuencia lógica de los propios presupuestos que dieron lugar al nacimiento de la integración económica europea» (BERNINI, G.: «Las reglas de la Competencia». *Treinta años de Derecho Comunitario*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1984, pág. 349).

En el mismo sentido se manifiestan WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*. Ed. Bosch, Barcelona, 1998, pág. 423, así como la Comisión en su *Segunda encuesta sobre ayudas estatales en el sector manufacturero y en algunos otros sectores de la Comunidad Europea*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1991, pág. 2.

¹⁴⁴ La Comisión concluye «que la ayuda estatal puede minar la libre competencia no sólo al interferir el empleo más eficiente de recursos sino también al ser utilizada como barrera arancelaria y otras formas de

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 aquéllas 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 fondos públicos para ayudar a empresas que no tengan viabilidad¹⁴⁶, lo que las sitúa, además, en una situación privilegiada¹⁴⁷. Como propugnan WAELBROECK y FRIGNANI «la maximalización de los beneficios del mercado único dependerá de que éste permita a las empresas una eficaz asignación de los recursos y proporcione la seguridad de que sus esfuerzos no se verán obstaculizados por unas intervenciones del Estado a favor de sus competidores»¹⁴⁸. Señala BERCOVITZ al respecto¹⁴⁹, que «la unidad de un mercado competitivo exige que las condiciones en que las empresas actúan no varíen sustancialmente en los distintos

proteccionismo» (*Séptimo informe sobre ayudas estatales a la industria y a otros sectores en la Unión Europea*, COM(1999) 148 final, 30. 03. 1999, Bruselas, pág. 7).

¹⁴⁵ BELLAMY, C. y CHILD, G.: *Derecho de la Competencia en el Mercado común*. Cívitas, Madrid, 1992, pág. 785. Para MATTERA, las ayudas nacionales pueden poner en peligro «la consecución del mercado interior si no se respeta una disciplina comunitaria especialmente estricta» (*El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*. Ed. Cívitas, Madrid, 1991, pág. 87).

¹⁴⁶ En similares términos se expresa la Comisión en su *Octavo Informe sobre ayudas estatales en la Unión Europea* [COM (00) 205 final, 11.04.2000] donde especifica, en su apartado 1, que «el mantenimiento de un sistema de competencia libre y sin distorsiones es uno de los principios básicos de la Unión Europea, con la política comunitaria de competencia la Comisión desea ayudas a reforzar la competitividad de la industria europea, garantizar una auténtica competencia en el mercado único y crear las condiciones para el buen funcionamiento de los mercados sin dejar de tener en cuenta los aspectos sociales propios de la economía de mercado europea. Un elemento clave en la política de competencia es el control comunitario de las ayudas estatales, de beneficios evidentes. Las ayudas estatales pueden impedir la libre competencia, dado que restan eficacia a la asignación de los recursos y suponen una amenaza a la unidad del mercado único. En muchos casos, la concesión de ayudas estatales reduce el bienestar económico y desincentiva a las empresas que desean mejorar su eficacia. Permiten, asimismo, la supervivencia del menos rentable a costa del que lo es más. La distorsión resultante del mercado puede producir fricciones entre los gobiernos y, en algunos casos, llevar a la adopción de represalias, lo que a su vez puede aumentar ulteriormente la ineficacia (...)» (obtenida la información de la página web de la Unión Europea: www.europa.eu.int).

¹⁴⁷ Vid. BERCOVITZ, A.: «Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE». *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1986, pág. 461.

¹⁴⁸ *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 423.

¹⁴⁹ «Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE», op. cit., pág. 462.

Estados miembros, y es claro que uno de los factores que pueden ocasionar diferencias relevantes es la concesión de ayudas públicas»¹⁵⁰.

Las ayudas estatales pueden ser utilizadas, según la Comisión:

«como una forma de proteccionismo para favorecer a los productores nacionales, para ofrecerles ventajas en la competencia, para evitar la adaptación estructural necesaria: en resumen, para trasladar las dificultades a los competidores de otros Estados. A la vista de la importancia del comercio de productos industriales en la Comunidad, estas ayudas, aunque puedan parecer beneficiosas desde un punto de vista nacional a corto plazo, pueden amenazar y poner en peligro la unidad del Mercado común, cuya propia existencia y desarrollo constituyen la mejor posibilidad de superar la recesión económica. En este contexto, el control de las ayudas estatales llevado a cabo por la Comisión de acuerdo con los poderes que le confieren los artículos 92 y siguientes del Tratado CEE (actuales artículos 87 y ss.) adquiere cada vez más importancia en el desarrollo de la Comunidad y en particular en el mantenimiento de la unidad del Mercado común»¹⁵¹.

A tenor del mencionado artículo 87.1 TCE, «salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

¹⁵⁰ Son esclarecedoras las palabras de BENEYTO, al señalar que: «(...) en un contexto de mercado interior y moneda única la línea divisoria entre intervenciones económicas “legítimas” del Estado y acciones que pueden generar distorsiones a la competencia, y, en particular, a competidores de otros Estados miembros, es necesariamente cada vez más tenue» («Ayudas públicas en España: el proyecto de reforma de la Ley 16/1989 en el contexto de la nueva normativa comunitaria». En *Gaceta Jurídica*, nº 203, octubre/noviembre, 1999, pág. 31).

¹⁵¹ *Duodécimo Informe sobre la Política de la Competencia* (1983), punto 158.

De una primera lectura del precepto podemos sacar ya una clara conclusión: la inexistencia en el mismo de un concepto de ayuda de Estado¹⁵². Para la delimitación del término es necesario acudir a la doctrina de la Comisión Europea y a la jurisprudencia del TJCE.

Para el Tribunal, el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, pues comprende no sólo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa¹⁵³ y que, por tanto, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos¹⁵⁴. En su Sentencia de 27 de marzo de 1980, consideró ayuda «las decisiones de los Estados miembros que, persiguiendo objetivos sociales y económicos que les son propios, por medio de decisiones unilaterales y autónomas ponen a disposición de la empresas o de otros

¹⁵² La misma interpretación realiza la Comisión, al considerar que «el artículo 92, párrafo 1 del Tratado (actual artículo 87.1) establece en principio la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas que presentan las características indicadas» (DOCE 154, de 21. 6. 1994, pág. 37. Decisión de la Comisión de 7 de diciembre de 1993, relativa a las ayudas concedidas por el Gobierno español a la sociedad Merco).

En tal sentido la doctrina es unánime. Así, para PELÁEZ MARÓN, los Tratados se limitan a ofrecer una noción lata de ayuda de Estado («Las ayudas de Estado y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, pág. 117). En la misma línea, FERNÁNDEZ FARRERES afirma que con ello se ha tratado de huir del excesivo formalismo, para poder así declarar incompatible cualquier clase de ayuda, en atención tan sólo a sus efectos y sin condicionamiento en orden a la forma que puedan revestir (*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 25).

Reflejar una definición concreta y concisa de ayuda de Estado en el TCE permitiría conocer qué tipo de medidas son contrarias al artículo 87.1. Sin embargo, tal opción entrañaría, como afirma ORLANDI, el riesgo de alentar a los Estados miembros en la adopción de nuevas medidas para escapar del campo de prohibición de la norma (*Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*. Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1995, pág 127). Y no hemos de olvidar que «la práctica administrativa da origen continuamente a nuevas medias de fomento, lo cual hace muy difícil cualquier intento definitorio, ya que obligaría a revisar constantemente las eventuales definiciones que se fueran formulando» (ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 50).

¹⁵³ Incluso en el caso de referirse a cargas asumidas voluntariamente por la empresa, como ponen de manifiesto CASTILLO DE LA TORRE, F. y KEPPELNE, J. P.: «Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 1999». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 205, enero/febrero, 2000, pág. 55.

¹⁵⁴ Señalan WAELBROECK y FRIGNANI, que este concepto es el que se recoge en la Sentencia del TJCE, de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, *Rec.* 1961, pág. 3, que, si bien se refiere al artículo 4 del Tratado CECA, es extensible al Tratado CE (*Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 442).

sujetos de derecho recursos o les facilitan ventajas destinadas a favorecer la realización de los objetivos económicos o sociales perseguidos»¹⁵⁵.

La Comisión, compartiendo el parecer del Tribunal, no ha formulado una definición de ayuda de Estado, sino que enumera las distintas formas que puede tener la medida benefactora: «subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, garantías de préstamos en condiciones puramente favorables, cesión de inmuebles o terrenos de forma gratuita o en condiciones particularmente favorables, suministro de bienes o servicios en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente»¹⁵⁶. Su labor no es conceptual, sino de examen casuístico. Ejemplo de ello lo tenemos en las alegaciones presentadas por la Comisión en la Sentencia de 17 de septiembre de 1980, donde señaló que «la noción de ayuda comprende aquellas intervenciones que, de forma directa, se presentan bajo aspecto de importes concedidos para facilitar una inversión, importes que aligeran las cargas que normalmente corren a cargo del balance de la empresa interesada»¹⁵⁷.

Algunos autores han intentado dar un concepto genérico de ayuda, así RODRÍGUEZ ARTIGAS y SÁNCHEZ MIGUEL la han definido como «aquellas medidas que, procedentes de un organismo público, procuran a una empresa una ventaja económica que no habría podido obtener

¹⁵⁵ Sentencia del TJCE de 27 de marzo de 1980, *Amministrazione delle finanze dello Stato/Denkavit Italiana*, 61/79, *Rec.* 1980, pág. 1205, apartado 31.

En la Sentencia de 27 de setiembre de 1988, *Asteris y otros/Grecia y Comisión*, asuntos acumulados 106/87 a 120/87, *Rec.* 1988, pág. 5515, consideró el Tribunal, en el fundamento 31 de la misma, que «la prohibición de ayudas públicas establecidas por el artículo 92, párrafo 1, del Tratado CEE (actual artículo 87.1), engloba el conjunto de ayudas acordadas por los Estados o a cargo de los recursos estatales y concierne a las intervenciones de carácter público que puedan tener por objeto falsear las condiciones normales de los cambios entre los Estados miembros».

¹⁵⁶ *DOCE* 125, de 17 de agosto de 1963. Respuesta de la Comisión de 30 de julio de 1963 a la pregunta escrita nº 48/1963 del Sr. BURGABACHER.

¹⁵⁷ Sentencia del TJCE de 17 de setiembre de 1980, *Philip Morris/Comisión*, 730/79. *Rec.* 1980, pág. 2671.

en el ejercicio normal de su actividad»¹⁵⁸. Para BERCOVITZ, son ayudas estatales «cualesquiera atribuciones de ventajas patrimoniales a favor de empresas determinadas, individualmente o de forma global, realizadas directa o indirectamente con cargo a fondos públicos en condiciones distintas a las que serían normales en el mercado»¹⁵⁹. MATTERA, por su parte, define la ayuda «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 responsables»¹⁶⁰. PARIENTE DE PRADA las conceptúa como «aquellas medidas financieras tomadas por los Estados con un fin de acción económica a favor de las empresas y sin recibir por ello contrapartida alguna, suponiendo para la empresa una ventaja y para el Estado un sacrificio financiero de fondos públicos»¹⁶¹.

Sin embargo, pese a los esfuerzos doctrinales en la consecución de una definición¹⁶², no alcanzan a comprender todos los elementos caracterizadores de la ayuda de Estado¹⁶³. Nosotros preferimos, antes de entrar en el análisis del concepto de ayuda de Estado, examinar de forma individualizada cada una de las notas que caracterizan a la ayuda¹⁶⁴. Optamos por tal sistemática

¹⁵⁸ «Política europea de la competencia: el principio de subsidiariedad y ayudas públicas». *La economía española ante la Unión Monetaria Europea*. Ed. Síntesis, Madrid, 1997, pág. 112.

¹⁵⁹ «Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE», op. cit., pág. 463.

¹⁶⁰ *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 89.

¹⁶¹ PARIENTE DE PRADA, I.: «El sistema comunitario de control de las ayudas estatales a empresas: la decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1993 sobre un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el país Vasco». *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 39, 1994.

¹⁶² Ni siquiera en Diccionarios Jurídicos especializados se establece un concepto que no sea mera transcripción del precepto del Tratado. En este sentido, vid., FERNÁNDEZ ARROYO en la voz «ayudas otorgadas por los Estados», en AA. VV.: *Enciclopedia Jurídica Básica*. Ed. Cívitas, Madrid, 1995, Tomo I, pág. 740.

¹⁶³ La dificultad para alcanzar un concepto de ayuda de Estado ha sido frecuentemente destacado por la Comisión, para quien son de fundamental importancia los criterios determinante de la existencia de una ayuda de Estado (vid. *XXV Informe sobre la Política de la competencia*, 1995, apartado 156, pág. 78).

¹⁶⁴ «Para poder considerar que una medida tiene carácter de ayuda a la que se le pueda aplicar el principio de incompatibilidad con el mercado común formulado en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado CE, debe reunir cuatro requisitos. Debe suponer un beneficio para una empresa; ser concedido por el Estado o mediante fondos estatales; tener un carácter específico, es decir, favorecer sólo a “determinadas empresas o producciones”; por último, debe afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Todas y cada

en tanto estimamos que, pese a la inexistencia de una definición legal, «la norma contenida en el Art. 92.1 TCE ofrece elementos de caracterización suficientes»¹⁶⁵.

Este precepto establece un principio de prohibición, aunque no la imponga con el alcance del artículo 4 del Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero¹⁶⁶, al contemplarse en los apartados 2 y 3 del artículo 87 varias excepciones, cuya incidencia implica supeditar la aplicación de la prohibición del primer apartado del artículo 87, al no cumplimiento de los requisitos de alguna de las mencionadas excepciones¹⁶⁷.

una de estas condiciones son imprescindibles; por tanto, la carencia de una de ellas supone la inaplicabilidad del artículo 92» (XXVI Informe sobre la Política de la Competencia, 1996, apartado 166, pág. 82).

¹⁶⁵ FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA y CALVO CARAVACA: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*. Estudios Europeos, Secretariado de Asuntos relacionados con la Comunidad Europea de la Comunidad Autónoma de Murcia, 1992, pág. 23.

En la misma corriente de opinión, manifiesta FERNÁNDEZ FARRERES que «estamos en presencia de una categoría absolutamente genérica y abierta que (...) sólo será operativa al conjugarse con otros elementos caracterizadores y, por tanto, reductores de esa amplísima noción de ayudas incompatibles con el mercado común» (*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 29).

¹⁶⁶ Dispone el artículo 4 TCECA que:

“Se reconocen como incompatible con el mercado común del carbón y del acero y quedarán por consiguiente prohibidos dentro de la Comunidad, en las condiciones previstas en el presente Tratado:

(...)

c) las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados o los gravámenes especiales impuestos por ellos, cualquiera que sea su forma;

(...)”

Es jurisprudencia reiterada, en el ámbito del Tratado CECA, entender la prohibición de modo general e incondicional, en tanto son contrarias a las condiciones mismas de establecimiento del mercado común del carbón y del acero, sin que sea necesario probar el falseamiento de la competencia o la selectividad de la medida. Vid., entre otras, la sentencia del TPI de 12 de mayo de 1999, Moccia Irme et al./Comisión, T-164/96, T-165/96, T-122/97 y T- 130/97, *Rec.* 1999, pág. II - 1477; sentencia del TPI de 16 de diciembre de 1999, Acciaierie di Bolzano SpA/Comisión, T-158/96, sin publicar.

¹⁶⁷ Para PELÁEZ MARÓN, existe una diferencia fundamental entre el artículo 4 del Tratado CECA y los artículos 87 a 89 del Tratado CE, ya que, mientras que el primero es taxativo, «la normativa CEE en la materia establece ciertos supuestos de exención temporal de la prohibición general de las ayudas otorgadas por los Estados miembros». La razón de tal diferencia, mantiene el citado autor, está en que los intereses nacionales afloran con mayor vigor en el Tratado CE que en el de la CECA («Las ayudas de Estado y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea», op. cit., pág. 116 y ss.). Nos remitimos a esta obra para el análisis de la normativa que en materia de ayudas de Estado contiene el Tratado CECA.

De la interpretación del artículo 87.1 del Tratado, se concluye que han de concurrir cuatro requisitos para que nos encontremos ante una ayuda de Estado. Éstos son, a saber: a) el afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, b) que la ayuda sea otorgada por el Estado o mediante fondos estatales y bajo cualquier forma, c) que se falsee o se amenace con falsear la competencia y d) que se favorezca a determinadas empresas o producciones¹⁶⁸.

1.2 ELEMENTOS CONFIGURADORES DE LA AYUDA DE ESTADO

1.2.1 Afectación de los intercambios comerciales entre los Estados miembros

El Tribunal de Justicia ha señalado claramente que en la medida en que una ayuda afecte a los intercambios entre Estados miembros será incompatible con el mercado común¹⁶⁹, con la salvedad de las excepciones previstas en el Tratado. El carácter de este requisito como fundamental para declarar incompatible una ayuda, lo dejó claro el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 17 de septiembre de 1980, al establecer que «cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras en

¹⁶⁸ Hemos optado por seguir el tenor del artículo 87.1 TCE a la hora de enumerar los elementos que han de concurrir para que una medida sea calificada como ayuda de Estado. En general, la doctrina se manifiesta de manera parecida, si bien algunos autores adoptan una enumeración más detallada. A título de ejemplo podemos destacar a ORLANDI (*Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, op. cit., pág. 126), para quien «la prohibición, pues, afecta a aquellas medidas que:

- son calificables como ayudas;
- vengán concedidas por el Estado, o bien mediante fondos estatales;
- sean a beneficios de una actividad empresarial;
- tengan un carácter selectivo, esto es, favorezcan algunas empresas o producciones;
- incidan sobre los intercambios entre los Estados miembros;
- sean capaces de falsear el juego de la competencia».

¹⁶⁹ Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, *Rec.* 1994, pág. I 877, apartado 15.

el comercio intracomunitario, debe considerarse que este último está influenciado por la ayuda»¹⁷⁰.

En la Sentencia de 11 de julio de 1996¹⁷¹, el Abogado General JACOBS, se apoyó en lo estipulado por el Tribunal en la mencionada Sentencia de 17 de septiembre de 1980, para considerar, en sus conclusiones, que el apoyo logístico y comercial prestado por La Poste (Servicio francés de Correos, que es un organismo de Derecho público) a SFEI (sociedad filial de la anterior), «reforzaría la posición de SFEI en el mercado del correo rápido internacional, en perjuicio de sus competidores». La presunción de un efecto sobre los intercambios se encuentra también en la sentencia de 13 de marzo de 1985¹⁷², en los que el TJCE reconoció que «en determinados casos, las propias circunstancias en que ha sido concedida la ayuda bastan para mostrar que ésta es capaz de afectar a los intercambios entre Estados miembros (...)»¹⁷³. En sus conclusiones en la Sentencia de 7 de junio de 1988¹⁷⁴, el Abogado General, GORDON SLYNN, interpreta que la expresión «es capaz» «tiene la función de recordar que el artículo 92 (actual artículo 87) se refiere tanto a los efectos potenciales como a los reales»¹⁷⁵. Ahondando más en

¹⁷⁰ Sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, *Rec.* 1980 pág. 2671, apartado 11.

La Comisión sigue esta jurisprudencia y así, en la Decisión de 17 de diciembre de 1990 (*DOCE* L 156 de 20. 6. 1991, pág. 33), determina que «no cabe duda de que toda intervención pública que rebaje los costes de una empresa tiene por efecto situar a dicha empresa en una situación ventajosa frente a sus competidores (...) En el caso que nos ocupa, las ayudas, que reducen los costes de la inversión que en principio debería asumir Selbitz, pueden afectar al comercio comunitario». En su Decisión de 1 de marzo de 1995 (*DOCE* L 265, de 8. 11. 1995, pág. 30), señala que «la utilización de fondos públicos para financiar un organismo de investigación que mediante sus actividades va a reforzar la posición de determinadas empresas frente a competidoras nacionales o comunitarios, perjudica a dichos competidores». En el mismo sentido, *Vid.* *DOCE* L 5 de 9. 1. 1997, pág. 30

¹⁷¹ Sentencia del TJCE de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, C-39/94, *Rec.* 1996, pág. I 3547, pág. 3569.

¹⁷² Sentencia del TJCE de 13 de marzo de 1985, Países Bajos y Leeuwarder Papierwarenfabriek BV/Comisión, 296/82, *Rec.* 1985, pág. 809.

¹⁷³ *Ibidem*, pág. 824.

¹⁷⁴ Sentencia del TJCE de 7 de junio de 1988 Grecia/Comisión, 57/86, *Rec.* 1988, pág. 2855 y. 2867.

¹⁷⁵ La posibilidad de que la competencia se pueda ver afectada por efectos, no sólo actuales, sino también potenciales, fue declarada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, *Rec.* 1964, pág. 1141). Para un estudio sobre los efectos potenciales en la competencia, nos

esto, la Comisión interpretó que «para no quedar reducida a una aproximación puramente estadística o retrospectiva, la afectación de los intercambios debe ser analizada teniendo en cuenta la competencia potencial cuyos efectos sobre los flujos de intercambios sean razonablemente previsibles»¹⁷⁶. Hemos de examinar, en atención a los citados criterios, los efectos de la ayuda sobre los intercambios comerciales «desde una perspectiva dinámica (...) teniendo en cuenta también la evolución previsible de los intercambios en el mercado (...)»¹⁷⁷.

En lo que se refiere al umbral a partir del cual quedan afectados los intercambios intracomunitarios, el Tribunal de Justicia señala: «la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios intracomunitarios»¹⁷⁸. En este sentido, «la afectación a los intercambios intracomunitarios no se puede entender producida de un modo automático, debiendo demostrarse de modo concreto en cada caso la existencia de una alteración actual o potencial (...)»¹⁷⁹. Por ello, entiende el Tribunal que es marginal, en atención al tamaño de la empresa, una participación del 1,5% en el mercado nacional y de un 0,8% en el mercado comunitario. Y si de la producción se trata, la misma consideración tendrá una participación del 0,2% en el mercado comunitario. De ahí que al estar destinadas las aportaciones a eliminar las

remitimos a SCHMIDT, I.: *Wettbewerbspolitik und Kartellrecht. Eine Einführung*. Stuttgart-New York, 1990, pág. 65-68.

FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. y CALVO CARAVACA, A. L.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*, op. cit., pág. 24, utilizan el término «competencia actual» para referirse a las ayudas que afecten de hecho a los intercambios comerciales.

¹⁷⁶ *Decimocuarto Informe sobre la Política de la Competencia*, 1984. En este punto, WAELBROECK y FRIGNANI entienden que sería más razonable «considerar que la ayuda normalmente debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros» (*Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 466).

¹⁷⁷ ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 167.

¹⁷⁸ Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C- 142/87 *Rec.* 1990, pág. I 3125, pág. 1015, apartado 43.

¹⁷⁹ Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, C-278/92, C-279/92 y 280/92, *Rec.* 1994, pág. I 4103, así como pág. 4156, apartado 32.

cargas financieras que se derivan de deudas anteriores y permitir así la subsistencia de la empresa, «los efectos sobre los intercambios intracomunitarios son, por tanto, nulos o mínimos»¹⁸⁰.

Es aquí donde algún autor ha especificado, como requisito concurrente, que la afectación de la competencia ha de ser «sensible»¹⁸¹, afirmando SCHINA que en esta materia rige el principio «*de minimis non curat lex*»¹⁸². No obstante, el Tribunal de Primera Instancia ha especificado que, «incluso una ayuda de cuantía relativamente reducida, puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros cuando el sector en el que la empresa opere se caracteriza por una fuerte competencia»¹⁸³. En consecuencia, la afectación de una medida a los intercambios intercomunitarios deberá hacerse a la luz de las circunstancias de cada caso en particular¹⁸⁴

¹⁸⁰ *Ibidem*, pág. 4157, apartado 34.

¹⁸¹ *Vid.* RODRÍGUEZ CURIEL, J. W.: *Ayudas de Estado a Empresas Públicas. Las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de empresas públicas o con participación pública, como Ayudas de Estado según el Tratado de la CEE*. Ministerio de Industria y Energía. Madrid, 1989, pág. 78, citando a MENEGAZZI, F.: «*Observazioni in tema de trasparenza nei finanziamenti statali alle imprese pubbliche*», *DCECSI*, números 1-2, 1988, a GLEISS y HIRSCH: *Diritto comunitario della concorrenza*, traducción italiana a cura di Pappalardo, Milano, 1968 y a GHIDINI: «*Monopolio e concorrenza*», *Enciclopedia del diritto*, volumen XXVI, Milano, 1976.

¹⁸² *State aids under the EEC Treaty, articles 92 to 94*. ESC Publishing Limited, Oxford, 1987, pág. 27. Como veremos más adelante, el Consejo y la Comisión coinciden con el autor, al autorizar la concesión de ayudas sin necesidad de notificación siempre que no rebasen un límite determinado, por entender que, en atención a la escasa cuantía no afectan de manera sensible a los intercambios comerciales en el mercado común entre los Estados miembros.

¹⁸³ Sentencia del TPI, de 30 de abril de 1998, *Vkaans Gewest/Comisión*, T-214/95, *Rec.* 1998, pág. II 717. El Tribunal sigue aquí la línea trazada por el Tribunal de Justicia en anteriores Sentencias, como en la de 21 de marzo de 1991, *Italia/Comisión*, C-303/88, *Rec.* 1991, pág. 1433, al estimar en su apartado 19 que «las ayudas de importancia relativamente escasa pueden, no obstante, afectar a los intercambios entre Estados miembros cuando el sector de que se trata se caracteriza por una fuerte competencia». En la sentencia de 21 de marzo de 1991, *Italia/Comisión*, C-305/89, *Rec.* 1991, pág. I 1603, reafirma el Tribunal su postura al señalar en el apartado 26 que «cuando una empresa opera en un sector, caracterizado por un exceso de capacidad de producción, en el que se ejerce una competencia efectiva procedente de las autoridades públicas de la que aquélla se beneficia puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros y perjudicar a la competencia, en la medida en que su mantenimiento en el mercado impide que sus competidores incrementen su cuota de mercado y reduce las posibilidades de que aumenten sus exportaciones». En el mismo sentido, *vid.* también la sentencia de 11 de noviembre de 1987, *Francia/Comisión*, 259/85, *Rec.* 1987, pág. 4393, en su apartado 24.

¹⁸⁴ JIMÉNEZ, J.: *Política de competencia y ayudas de Estado en la C.E.E.*. Madrid, 1993, pág. 28.

Asimismo, recuerda el Tribunal que «una ayuda a una empresa puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear la competencia si dicha empresa está en competencia con productos procedentes de otros Estados miembros aunque ella misma no sea exportadora (...). En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la producción interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que (...) disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos hacia el mercado de dicho Estado miembro. Por lo tanto, una ayuda de tales características puede afectar al comercio entre Estados miembros y falsear la competencia»¹⁸⁵. Por su parte la Comisión señala que «la creación de un fondo regional destinado a fomentar la exportación de cítricos puede incitar a los productores a mantener, cuando no a aumentar, su producción de cítricos (por lo que) la instauración de una medida de esta naturaleza produce como efecto directo un aumento cuantitativo de la oferta a la exportación a otros Estados miembros, lo cual afecta a los intercambios intracomunitarios»¹⁸⁶.

Asimismo, una ayuda de Estado puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros si el beneficiario exporta contingentes importantes de sus productos a otros Estados miembros, pero también cuando no los exporta y la ayuda le permite aumentar su producción, reduciendo así la posibilidad de introducir mercancías importadas de otros Estados miembros. Y no hay que olvidar que, «teniendo en cuenta la interdependencia de los mercados en los que actúan las empresas comunitarias, no cabe excluir que una ayuda pueda afectar la competencia

¹⁸⁵ Sentencia del TJCE, de 13 de julio de 1988, Francia/Comisión, 102/87, *Rec.* 1988, pág. 4067, pág. 4087 y ss., apartado 19. En el mismo sentido, las sentencias del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, C-278/92, C-279/92 y 280/92, *Rec.* 1994, pág. I 4103, pág. 4158, apartado 40 y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, *Rec.* pág. I-3671, apartados 47 a 49, así como la sentencia del TPI de 15 de junio de 2000, Alzetta Mauro y otros/Comisión, T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a T-607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, *Rec.*

¹⁸⁶ *DOCE* L 334 de 6. 12. 1988, pág. 22.

intracomunitaria incluso si la empresa beneficiaria exporta la práctica totalidad de su producción fuera de la Comunidad»¹⁸⁷.

Dentro del presente requisito, la Comisión ha especificado que «el elemento determinante para la apreciación de las medidas de este tipo no es el objeto buscado, sino los efectos que pueden producir en los intercambios intracomunitarios»¹⁸⁸. La Comisión sigue la línea jurisprudencial marcada con la sentencia del Tribunal de 2 de julio de 1974¹⁸⁹, donde se dispone que «el artículo 92 no distingue según las causas o los objetos de las intervenciones afectadas, sino que las define en función de sus efectos, de tal manera que ni el carácter fiscal, ni el fin social eventual de una medida adoptada por un Estado miembro son suficientes para excluirla del campo de aplicación del artículo 92»¹⁹⁰.

El Abogado General LENZ, en las conclusiones presentadas en la sentencia de 10 de julio de 1986¹⁹¹, hace un inciso en esta línea jurisprudencial al señalar que «es necesario, no obstante, para establecer la separación entre las ayudas de Estado y las dotaciones de carácter privado aportadas por el Estado a empresas públicas, tener en cuenta, al menos como indicio, las finalidades de la medida. La finalidad podrá ser decisiva para la clasificación, en una u otra

¹⁸⁷ Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C- 142/87 *Rec.* 1990, pág. I 3125, pág. 1015, apartado 35.

¹⁸⁸ *DOCE* L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18. En este supuesto, la Comisión entra a conocer de una medida social cuya finalidad real, según las autoridades francesas, es la de combatir la mano de obra clandestina. Aunque la Comisión la declara como ayuda de Estado en el sentido de lo dispuesto en los artículos 88 y siguientes del Tratado «porque los productores se benefician así de condiciones de producción y de venta más favorables que los productores no beneficiarios de la ayudas», señala que, «de todas maneras», la medida sería incompatible con el mercado común, ya que lo determinante son los efectos, no la finalidad. No obstante, hemos de hacer hincapié en que el fin perseguido es irrelevante a no ser que dicho fin sea diametralmente opuesto a la *ratio legis* de las disposiciones del Tratado.

¹⁸⁹ Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, *Rec.* 1974, pág. 709.

¹⁹⁰ Mantiene esta postura el Tribunal en la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, *Rec.* 1996, pág. I 4551, apartados 21 y 22. En esta línea, *Vid.* la Decisión de 6 de mayo de 1987 (*DOCE* L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18).

¹⁹¹ Sentencia del TJCE de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 234/84, *Rec.* 1986, pág. 2263, pág. 2271

categoría, de una ventaja concedida a empresas públicas, en la medida en que una motivación de orden macroeconómico, que consista, por ejemplo, en razones de política social o estructural, hará que un apoyo aparezca más bien como una ayuda, mientras que será más difícil ver una ayuda en una inversión de carácter lucrativo, inspirada por la obtención de beneficios». El mismo Abogado General, fundamenta sus conclusiones presentadas en la sentencia del TJCE de 10 de julio de 1986, en las de las sentencias de 2 de julio de 1974 y en la de 22 de marzo de 1977, para reiterar lo expuesto anteriormente y señalar así que «cualquier forma de apoyo otorgada por un Estado miembro o mediante fondos estatales, para alcanzar un objetivo que no sea meramente económico, constituye una ayuda en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE»¹⁹².

No parece ser ésta, sin embargo, la corriente jurisprudencial actual. Tanto el TJCE como el TPI, en atención a la consideración de que el artículo 87.1 TCE no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos, deducen que el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas¹⁹³. Con base en tales afirmaciones, entendió el TPI «que la circunstancia de que las autoridades públicas concedan una ventaja financiera a una empresa para compensar los costes generados por las obligaciones de servicio público que supuestamente le incumben no impide que esta medida pueda calificarse de ayuda con arreglo al artículo 92, apartado 1, del Tratado (actual artículo 87.1)»¹⁹⁴.

A nuestro entender, ni siquiera un ánimo de lucro permite adecuar una política estatal de ayudas a la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado. Incluso, parece deducirse de la práctica jurisprudencial la tesis contraria a la mantenida por el citado Abogado General. En una sentencia más reciente, el TJCE manifestó que «es verdad que, a la hora de apreciar la

¹⁹² Bélgica/Comisión. 40/85 *Rec.* 1986, pág. 2321, pág. 2327 y ss.

¹⁹³ Cfr. sentencia del TPI de 27 de enero de 1998, *Ladbroke Racing/Comisión*, T-67/94, *Rec.* pág. II-1, apartado 52.

¹⁹⁴ Sentencia del TPI de 10 de mayo de 2000, *Sociedade Independente de Comunicação, SA/Comisión*, T-46/97, *Rec.* apartado 84.

compatibilidad de una ayuda de Estado, la Comisión puede tener en cuenta (...) aspectos sociales, pero únicamente en el marco de una apreciación global que integre gran número de consideraciones de diversa índole, relacionadas, en particular, con la protección de la competencia, el desarrollo regional, el fomento de la cultura o, incluso, la protección del medio ambiente»¹⁹⁵.

En definitiva, parece que el Tribunal tiende a favorecer las medidas sociales, aunque de modo muy restringido, mientras que rechaza aquellas cuyo fin sea exclusivamente mercantilista.

Por otro lado, también resulta afectado el comercio intracomunitario cuando las ayudas influyan en las decisiones sobre el emplazamiento de las empresas beneficiarias. En este sentido, ha señalado la Comisión, que si «se impide que las empresas se trasladen de un lugar a otro en un Estado miembro distinto, los obstáculos al propio traslado, así con el mantenimiento de la producción y el suministro desde el antiguo emplazamiento, conducirán a la consolidación de los flujos comerciales existentes entre los Estados miembros, afectando de esta manera al comercio intracomunitario»¹⁹⁶.

En definitiva, y siguiendo a SCHINA¹⁹⁷, dos son las condiciones que han presentarse para que la ayuda afecte a los intercambios en el sentido del apartado primero del artículo 87.1:

- la existencia de corrientes de comercio y, por ende, competencia intercomunitaria;
- que la ayuda no sea muy localizada o de pequeña dimensión, pues en ese caso no tendría efecto sobre la competencia en el mercado común.

Con relación al primer punto, entiende RODRÍGUEZ CURIEL, que difícilmente habrá incompatibilidad con el mercado común en los casos que, por razones legales o económicas, no

¹⁹⁵ Sentencia del TJCE de 23 de mayo de 2000, Comité de Empresa de la Société française de production y otros/Comisión, C-106/98 P, Rec

¹⁹⁶ Decisión de 18 de julio de 1990 (DOCE L 215 de 2. 8. 1991, pág. 1).

¹⁹⁷ *State aids under the EEC Treaty, articles 92 to 94*, op. cit., pág. 34.

pueda existir o no exista comercio intracomunitario. Son los casos de los mercados nacionales cautivos¹⁹⁸. Sin perjuicio de analizar en profundidad posteriormente esta materia, entendemos que las regiones ultraperiféricas, entre las que se incluye Canarias, si bien no pueden ser calificadas como mercados cautivos, en ellas el comercio comunitario sufre mermas en su desarrollo por la lejanía e insularidad. De ahí que, en la enumeración que realiza SCHINA de las condiciones que han de cumplirse para que la ayuda afecte a los intercambios, incluyamos ahora nosotros otra condición:

que por el carácter ultraperiférico de la región en la que se conceda la ayuda, el mercado común no pueda desarrollarse en las condiciones normales de competitividad.

1.2.2 El otorgamiento de la ayuda por el Estado o mediante fondos estatales y bajo cualquier forma

1.2.2.1 La posibilidad de calificar como ayuda de Estado a medidas provenientes de otras entidades públicas o privadas

Pese a que del tenor literal del artículo 87.1 TCE pueda inducirse que sólo serán incompatibles con el mercado común las ayudas que hayan sido otorgadas por la Administración estatal, es terminante el TJCE al estimar que «el hecho de que (un) programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por “los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma”, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y

¹⁹⁸ *Ayudas de Estado a Empresas Públicas. Las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de empresas públicas o con participación pública, como Ayudas de Estado según el Tratado de la CEE*, op. cit., pág. 84.

denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado»¹⁹⁹. La Comisión ha mantenido invariablemente una consideración idéntica en orden a calificar como ayuda de Estado las medidas adoptadas por las autoridades centrales, regionales o locales²⁰⁰.

Si bien a raíz de este requisito hay una extensión de la prohibición hacia las autoridades subestatales, el mismo impide la extensión más allá de las fronteras nacionales. En virtud de esta exigencia, por tanto, quedan excluidas de la normativa aplicable a las ayudas de Estado las ayudas concedidas con fondos de la Comunidad Europea, esto es, las ayudas comunitarias²⁰¹. Tales ayudas son medidas tendentes a promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Comunidad, para reforzar la cohesión económica y social, especialmente, en aquellas regiones con un menor grado de desarrollo, en las islas²⁰² y en las zonas rurales²⁰³. En esta línea, el artículo 159 TCE establece que: «Los Estados miembros conducirán su política económica y la coordinarán

¹⁹⁹ Sentencia del TJCE, de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, *Rec.* 1897, pág. 4013, pág. 4041, apartado 17.

Para un estudio de la distribución de competencias en materia de fomento, *vid.* RECASENS CALVO, J.: «Los límites constitucionales de la actividad estatal de fomento en sectores económicos de competencia de las Comunidades Autónomas». *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 245, enero-marzo, 1990, pág. 85 y ss.

²⁰⁰ Cfr. artículo 2 de la Directiva 80/723 de la Comisión de 25 de junio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las empresas públicas (*DOCE* L 195 de 29. 7. 1980, pág. 35).

En el *Primer Informe sobre Política de la Competencia*, 1970, ya había considerado como ayuda de Estado medidas adoptadas por autoridades locales (apartados 158 y 159). La misma interpretación llevó a cabo en el *Decimocuarto Informe sobre Política de la Competencia*, 1984, apartado 201.

²⁰¹ Para un estudio de las ayudas comunitarias, *vid.* DESGRIS, A.: *Ayudas y programas europeos*. Cuadernos de Europa, Ediciones Gestió 2000, S.A., Barcelona, 1989; NIETO SOLÍS, J. A.: *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*. Siglo Veintiuno de España Editores, S.A., Madrid, 1995; NIETO SOLÍS, J. A. y UTRILLA DE LA HOZ, A.: *Las ayudas de la Unión Europea a las regiones españolas en el período 1994-1999: perspectivas y marcos financieros*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid.

En relación con el concreto problema de la tributación de las ayudas comunitarias, *vid.* GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. *Tributación de las Ayudas Comunitarias*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

²⁰² Las ayudas europeas que puede recibir Canarias han sido estudiadas por ESPEJO CASTRO, R.: *Fondos y ayudas estructurales en a Comunidad Económica Europea*. Ed. por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, 1987.

con miras a alcanzar también los objetivos enunciados en el artículo 158. Al formular y desarrollar las políticas y acciones de la Comunidad y al desarrollar el mercado interior, se tendrán en cuenta los objetivos enunciados en el artículo 158, participando en su consecución. La Comunidad apoyará asimismo dicha consecución a través de la actuación que realiza mediante los fondos con finalidad estructural (Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, sección «Orientación»; Fondo Social Europeo; Fondo Europeo de Desarrollo Regional), el Banco Europeo de Inversiones y los otros instrumentos financieros existentes (...)»²⁰⁴.

Pero la ayuda, aun sin ser concedida por una Administración Pública, sino por un organismo público o privado, puede quedar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado. En su Sentencia de 22 de marzo de 1977, el TJCE afirmó que «la prohibición del artículo 92.1 engloba el conjunto de ayudas otorgadas por los Estados mediante recursos de Estado, sin que haya lugar a distinguir entre el otorgamiento directo por el Estado o el otorgamiento por organismo público o privado que ha creado o designado con el objeto de gestionar la ayuda (...). Para la aplicación del artículo 92 son esencialmente los efectos de la ayuda respecto de las empresas o producciones beneficiarias lo que hay que tomar en consideración y no la situación de los organismos distribuidores o gestores de la ayuda»²⁰⁵. Reitera su jurisprudencia en la Sentencia de 30 de marzo de 1985 al estimar que «tal como se desprende del propio texto del apartado 1 del artículo 92, una ayuda no tiene necesariamente que estar financiada mediante los recursos del Estado para ser calificada de ayuda estatal»²⁰⁶. Posición

²⁰³ *Vid.* artículo 158 TCE.

²⁰⁴ *Vid.*, respectivamente, los artículos 34.3, 146, 160, 179 TCE.

²⁰⁵ Sentencia del TJCE de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weiling/Alemania, 78/76, *Rec.* 1977, pág. 595, apartado 21.

²⁰⁶ Sentencia del TJCE de 30 de enero de 1985, Comisión/Francia, 290/53, *Rec.* 1985, pág. 439. En esta sentencia el Tribunal de Justicia se refirió también a la sentencia de 21 de marzo de 1977, Steinike & Weiling/Alemania, 78/76, *Rec.* 1977, pág. 595, en el que había resuelto, como acabamos de citar, que no debía hacerse ninguna distinción entre la «ayuda (...) concedida directamente por el Estado o por organismo público o privado que éste instituye o designa con el fin de gestionar la ayuda».

Con un mismo parecer estima la Comisión que «esas intervenciones pueden emanar tanto del Estado mismo como de una colectividad pública o de otro organismo, público o privado, en el que el Estado ejerza una influencia determinante o de aquél que designe para gestionar la ayuda; conviene, en efecto, en la aplicación del

que mantiene en la sentencia de 7 de junio de 1988²⁰⁷, al especificar que «el artículo 92 abarca todas las ayudas concedidas por los Estados o por medio de recurso estatales, sin que sea necesario distinguir si la ayuda es concedida directamente por el Estado o por organismos públicos o privados que éste instituye o designa como responsables de la gestión de la ayuda»²⁰⁸.

En este orden de cosas, desde el punto de vista del ordenamiento interno español, son entes que pueden conceder ayudas la Administración del Estado, las de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales (Municipios, Provincias, Cabildos y Consejos Insulares), así como los Entidades de Derecho Público que de ellas dependen²⁰⁹, sin que tenga relevancia el

artículo 92, evitar toda discriminación en el control de las ayudas estatales que resultaría del distinto estatuto jurídico de los organismos por los que aquéllas se transitan» (*Decimocuarto Informe sobre la Política de la Competencia*, 1984, apartado 201).

²⁰⁷ Sentencia del TJCE, de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, *Rec.* 1988, pág. 2875, pág. 2872, apartado 12. Esta sentencia se basa en la de 30 de enero de 1985, Comisión/República Francesa, 280/83, *Rec.* 1985, pág. 439.

²⁰⁸ En este asunto en concreto, Grecia mantenía que el reembolso de intereses no se concedía mediante recursos estatales, sino que se financiaba mediante la imposición a plazo de los capitales invertidos por los Bancos comerciales. Sin embargo, la Comisión estimó, y luego el Tribunal ratificó, que, en realidad, era la República Helénica la que, a través del Banco de Grecia, ponía recursos a disposición de los Bancos comerciales para financiar el reembolso de los intereses. Entendió por ello el Tribunal que existía ayuda de Estado ya que el Banco de Grecia había actuado bajo el control directo del Estado.

Esta línea la encontramos en la Sentencia de 2 de febrero de 1988, Van de Kooy, asuntos acumulados 67/85, 68/85 y 70/85, *Rec.* 1988, pág. 219, apartado 35, así como en la sentencia de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-305/89, *Rec.* 1991, pág. I 1603, apartado 13, donde el Tribunal entendió que existía una ayuda en el sentido de lo establecido en el artículo 87 del Tratado, en la aportación de capital que Finmeccanica había concedido a Alfa Romeo, al constatar que es el IRI quien controla el capital de aquélla, nombrando además a los miembros del órgano de gestión. Y es a su vez el Estado italiano el que dota de capital y nombra a los miembros de su órgano de gestión del IRI.

Señala la Comisión en la Decisión de 7 de junio de 1995 (*DOCE* L 300 de 13. 12. 1995, pág. 23) al respecto del IRI que es una sociedad holding industrial que pertenece íntegramente al Ministerio de Hacienda italiano y que cualquier decisión del IRI de llevar a cabo una inversión sin que produzcan un rendimiento, implica un efecto negativo sobre los ingresos que debería proporcionar a su accionista. De hecho, el IRI lleva varios ejercicios sin reportar rendimiento alguno a su accionista, por lo que los fondos que ha puesto a disposición de sus filiales han de considerarse recursos estatales.

²⁰⁹ PARADA, R.: *Derecho Administrativo I*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 15.

régimen jurídico que ostenten los mismos²¹⁰. También quedan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE las medidas beneficiosas concedidas por personas u organismos que actúan bajo el control de una Administración pública²¹¹.

En este punto señala RODRÍGUEZ CUIEL, que la sentencia de 17 de marzo de 1993, al estimar en su apartado 19 que «solamente las ventajas concedidas directa o indirectamente por medio de fondos del Estado se pueden considerar como ayuda en el sentido del artículo 92, apartado 1 del Tratado»²¹², parece «totalmente contraria a la jurisprudencia “Van de Kooy” que consideró la existencia de ayuda de Estado por tratarse de medidas que eran “el resultado del comportamiento del Estado”, sin que estuvieran financiadas mediante el empleo o sacrificio de fondos públicos»²¹³. Desde nuestro punto de vista no existe tal contradicción, ya que en la sentencia de 2 de febrero de 1988, así como en la sentencia de 21 de marzo de 1991, anteriormente citadas, se refiere a casos en que concurrían organismos intermediarios. Y entendemos que es a estos organismos intermediarios, controlados por el Estado, a los que hace mención el Tribunal cuando estima que existe ayuda de Estado cuando la ventaja es concedida «indirectamente por medio de fondos del Estado»²¹⁴. En la misma línea, el Tribunal de Justicia destacó en Sentencia de 17 de marzo de 1993²¹⁵ que «sólo los beneficios concedidos directa o indirectamente mediante recursos del Estado pueden ser considerados como ayudas en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado. En efecto, de los propios términos de esta disposición

²¹⁰ FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 30.

²¹¹ Para el análisis de la catalogación como ayudas de Estado de las medidas adoptadas por las personas y organismos dependientes de uno público, vid. por todos ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 96 a 98.

²¹² Sentencia del TJCE, de 17 de marzo de 1993, Sloman Neptun Schiffarts AG/Bodo Ziesemer, C-72/91 y 73/91, *Rec.* 1993, pág. I-2097.

²¹³ RODRÍGUEZ CUIEL, J. W.: «Giro jurisprudencial restrictivo del concepto de ayuda de Estado (sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 17-3-93)». *Gaceta Jurídica de la CEE*, B-53, nº 123, abril, 1993, pág. 9.

²¹⁴ De la misma opinión es AYMERICH CANO, C.: *Ayudas públicas y Estado Autonomico*. Universidade Da Coruña, La Coruña, 1994, pág. 214.

²¹⁵ Sentencia del TJCE, de 17 de marzo de 1993, Sloman Neptun Schiffarts AG/Bodo Ziesemer, C-72/91 y 73/91, *Rec.* 1993, pág. I-2097, apartado 19.

así como de las reglas de procedimiento establecidas por el artículo 93 del Tratado se desprende que las ayudas concedidas con medios que no sean fondos estatales no están incluidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones de que se trata. La distinción entre ayudas otorgadas por el Estado y ayudas otorgadas mediante fondos estatales está destinada a incluir en el concepto de ayuda no sólo las ayudas concedidas directamente por el Estado, sino también las otorgadas por organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado»²¹⁶.

En atención a los referidos criterios, el Tribunal consideró que la no aplicación parcial de las disposiciones del Derecho Laboral y del Derecho Social alemán a los marineros extranjeros de buques que navegan bajo pabellón alemán, no constituye ayuda de Estado, al no tender este sistema a crear un beneficio que suponga una carga suplementaria para el Estado o los demás organismos. La diferencia en la base de cotización de los seguros sociales, así como la posible pérdida de recursos fiscales, «son inherentes a este régimen y no constituyen una forma de conceder un beneficio determinado a las empresas interesadas»²¹⁷.

Dicha línea jurisprudencial es seguida en la sentencia de 30 de noviembre de 1993²¹⁸, donde considera que no hay ayuda de Estado en el sometimiento de una categoría de empresa al régimen de protección general, al no implicar transferencia directa o indirecta de fondos estatales, sino que es fruto de «la voluntad del legislador de establecer un marco legal específico para las relaciones laborales entre empresarios y trabajadores en las pequeñas empresas y evitar poner a dichas empresas trabas económicas que puedan amenazar su desarrollo»²¹⁹. En una sentencia más reciente, el Tribunal de Justicia afirma que «(...) una disposición nacional que exime a una sola

²¹⁶ De la interpretación de las mismas, concluye BERCOVITZ «que el dato fundamental no es quién da la ayuda, sino el hecho de que ésta se realice, directa o indirectamente con cargo a los fondos públicos. Así pues, las ayudas estatales en el sentido del artículo 92 las pueden conceder, además del Estado, las Comunidades Autónomas, los Municipios, cualesquiera organismos públicos o empresas públicas o privadas, siempre que sea con cargo a fondos públicos» («Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE», op. cit., pág. 464).

²¹⁷ Sentencia del TJCE, de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun Schiffarts AG/Bodo Ziesemer*, C-72/91 y 73/91, *Rec.* 1993, pág. I-2097, apartado 21.

²¹⁸ Sentencia del TJCE de 30 de noviembre de 1993, *Kirsammer-Hack/Nurham Sidal*, C-189/91, *Rec.* 1993, pág. I-6185.

²¹⁹ *Ibidem*, apartado 17.

empresa de la observancia de la normativa de aplicación general en materia de contratos de trabajo de duración determinada no constituye una ayuda en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado»²²⁰.

El TJCE ahonda más en la materia y entiende que la posible pérdida de ingresos de naturaleza fiscal que sufriría el Estado como consecuencia de la aplicación del régimen de administración extraordinaria, debido a la prohibición absoluta de las acciones de ejecución con carácter individual y a la interrupción del devengo de los intereses sobre todas las deudas de la empresa afectada, no puede justificar, por sí sola, que dicho régimen se califique de ayuda. En efecto, «esta consecuencia es inherente a todo régimen legal que fije el marco en el que se organizan las relaciones entre una empresa insolvente y la masa de sus acreedores, sin que de ello pueda deducirse automáticamente la existencia de una carga económica adicional soportada directa o indirectamente por las autoridades públicas y destinada a conceder un beneficio determinado a las empresas interesadas»²²¹.

En definitiva, sólo si la ayuda es concedida directa o indirectamente a través de los recursos del Estado puede incluirse en el ámbito del apartado 1 del artículo 87 del Tratado. Y con

²²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de febrero de 1998, *Viscido y otros*, C-52/97, C-53/97 y C-54/97, *Rec.* 1998, pág. I-2631, apartado 16.

²²¹ Sentencia del TJCE de 1 de diciembre de 1998 *Ecotrade*, C-200/97, *Rec.* 1998, I - 7909, apartado 36. No obstante, en este asunto, se preveía que la Ley objeto de recurso (Ley n. 95/79, de 3 de abril de 1979, GURI n. 94, de 4 de abril de 1979), estaba destinada a ser aplicada de forma selectiva, en favor de grandes empresas industriales en dificultades que tengan una posición deudora particularmente elevada para con determinadas categorías de acreedores, en su mayor parte de naturaleza pública. Entendía también el Tribunal que las decisiones del Ministro de Industria de someter a la empresa en dificultades a administración extraordinaria y autorizarla a continuar su actividad, se podrían ver influidas por el afán de mantener, por consideraciones de política industrial nacional, la actividad económica de la empresa. Por todo ello, estimó el Tribunal de Justicia en su apartado 40 que «(...) habida cuenta de la categoría de las empresas a las que se aplica la normativa controvertida y del alcance de la facultad de apreciación de que dispone el Ministro cuando autoriza, en particular, a una empresa insolvente sometida a administración extraordinaria a continuar su actividad, la normativa de que se trata reúne el requisito de especificidad, que constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado». En el mismo sentido vid. los apartados 36 y siguientes de la

el término «indirectamente» se hace referencia a los organismos públicos o privados vistos anteriormente. Por lo tanto, que el Tribunal no considere como ayuda de Estado a las mencionadas medidas, no implica una restricción en el concepto de ayuda. Lo que aquí ocurre es que el TJCE constata que, aún existiendo transferencia de fondos públicos, determinadas medidas no son incompatibles con el artículo 87.1 cuando estén justificadas por la naturaleza o el sistema del régimen general en el que se engloban²²², siempre y cuando no sean selectivas²²³, lo que constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado²²⁴.

1.2.2.2 Las disminuciones de ingresos estatales

La segunda cuestión que plantea este requisito es la de si la ayuda ha de consistir siempre en un gasto para el Estado o también puede suponer una disminución en los ingresos. Este punto nos lleva al centro mismo de la discusión sobre el concepto de ayuda de Estado. Ni el Tribunal de Justicia ni la Comisión Europea han colmado la laguna dejada por el Tratado al no dar una definición del concepto de ayuda. Estamos de acuerdo con el Abogado General LENZ, cuando afirma que una definición dada por los Tratados «no sería ni posible ni oportuna, ya que cualquier

sentencia de 17 de junio de 1999, *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA y otros*, C-295/97, sin publicar.

²²² Como han puesto de relieve CASTILLO DE LA TORRE y KEPPELNE, la reserva sobre «la naturaleza y el sistema», es de mención frecuente en la jurisprudencia más reciente, aunque es raro su uso por parte de la Comisión y del Tribunal («Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 1999», op. cit., pág. 52). Con ella, lo que se pretende es constatar si determinadas diferencias de trato son inherentes a un sistema dado, por lo que se hace necesario comprobar si la medida supone una excepción a la aplicación normal del sistema o si forma parte del mismo (vid. sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, *Italia / Comisión 173/73*, *Rec.* 1974, pág. 709). En páginas posteriores analizaremos y concretaremos lo que entendemos por naturaleza y economía del sistema desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario.

²²³ En sentencia de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión C-75/97*, sin publicar, el TJCE señaló que una política de empleo que ofrezca una ventaja directa sólo para la situación competitiva de las empresas afectadas que pertenecen a ciertos sectores de actividad económica, no está justificada por la naturaleza y el sistema del régimen de la Seguridad Social.

²²⁴ Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996, *Francia/Comisión*, C-241/94, *Rec.* pág. I-4551, apartados 23 y 24.

definición concreta puede limitar el concepto de ayuda»²²⁵. Por ello se impone una interpretación amplia y es en el requisito de «bajo cualquier forma» a partir del cual el Tribunal y la Comisión han intentado, si no dar una definición, sí al menos enumerar los supuestos en los que nos podemos encontrar ante una ayuda de Estado incompatible con el Tratado. Lógicamente, desde una acepción amplia del significado la enumeración nunca puede ser taxativa²²⁶.

En la citada sentencia de 23 de febrero de 1961 se señala, en el contexto del Tratado de la CECA: «(...) el concepto de ayuda es más general que el concepto de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por tanto, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos»²²⁷. Esta interpretación extensiva del

²²⁵ Conclusiones del Abogado General LENZ en la Sentencia del TJCE de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión 40/85 Rec. 1986, pág. 2321, pág. 2327.

²²⁶ En tal sentido es esclarecedora la afirmación de ÁLVAREZ GONZÁLEZ cuando estima que «las formas que pueden revestir las ayudas, no tiene por consiguiente más limitaciones que las que impongan el, en este campo muy estimable, ingenio de los Estados» («Mercado interior, libre competencia e intervenciones públicas». *Ayudas Públicas y Libre Competencia en el Mercado Europeo*, en *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, Suplemento nº 9, abril 1996, pág. 19)

²²⁷ Sobre el concepto y el régimen jurídico de la subvención, vid. las obras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El control externo de las actividades financieras y económicas de las Comunidades Autónomas». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 5, 1980, «Naturaleza del control financiero en la Administración Pública». *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, 1992, «Criterios constitucionales sobre la subvención pública». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 21, 1984. Asimismo, vid. ERICE ECHEGARAY, M. A.: «Reflexiones acerca del carácter discrecional de las subvenciones públicas: la importancia del reglamento del procedimiento para su concesión». *Revista Jurídica de Navarra*, nº 18, julio-diciembre, 1994, pág. 181 y ss.; FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención. Concepto y régimen jurídico*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, así como «Régimen jurídico de las Ayudas Públicas a las actividades económicas». *La intervención administrativa en la economía*. Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, nº VII, Madrid, 1996; Madrid, 1983; PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Boletín Oficial del Estado, Ministerio de la Presidencia, Madrid, 1999; SESMA SÁNCHEZ, B.: *Subvenciones Públicas*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.

concepto de ayuda de Estado la adoptó posteriormente el Tribunal de Justicia en el contexto del artículo 87 TCE²²⁸.

Tanto el Tribunal como la Comisión han ido señalando cuáles son, a su entender, esas «formas diversas» que conforman el concepto de ayuda de un modo más amplio que el de subvención²²⁹. La Comisión lo interpreta acogiendo una amplia gama de supuestos, que incluye «subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, garantías de préstamos en condiciones puramente favorables, cesión de inmuebles o terrenos de forma gratuita o en condiciones particularmente favorables, suministro de bienes o servicios en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente»²³⁰.

²²⁸ Sentencia del TJCE, de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C 387/92, *Rec.* 1994, pág. I 877, apartado 13.

²²⁹ Sentencia del TJCE, de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, *Rec.* 1961, pág. 3.

²³⁰ *DOCE* 125, de 17 de agosto de 1963. Respuesta de la Comisión de 30 de julio de 1963 a la pregunta escrita nº 48/1963 del Sr. BURGABACHER.

A título de ejemplo, reseñamos algunas de las formas que pueden adoptar las ayudas de Estado:

- Garantía crediticia, reducción de deuda, conversión de capital (*DOCE* L 273, de 25. 10. 1994, pág. 22).
- Cobertura de pérdidas (*DOCE* L 385 de 31. 12. 1994, pág. 1).
- Subvenciones y primas a la inversión, amortizaciones extraordinarias (*DOCE* L 5 de 9. 1. 1997, pág. 30).
- Exenciones fiscales (*DOCE* L 128 de 12. 6. 1970, pág. 33)
- Garantías del Estado sobre préstamos bancarios (*DOCE* L 246 de 27. 9. 1996, pág. 43).
- Precio de venta por debajo del precio de mercado (*DOCE* L 5 de 9. 1. 1997, pág. 30; L 263 de 9. 9. 1992, pág. 15; L 5 de 9. 1. 1997, pág. 30).
- Contraavales (*DOCE* L 314 de 18. 11. 1997, pág. 20).
- Préstamos (*DOCE* L 352 de 15. 12. 1987, pág. 42; L 194 de 23. 7. 1997, pág. 32)
- Cesión de edificios o de terrenos a título gratuito o en condiciones particularmente favorables (*DOCE* L 394 de 30. 12. 1989, pág. 9).

La doctrina, en general, comparte la opinión de entender que una enumeración exhaustiva y cerrada de las distintas clases de ayudas no es de utilidad, por las mismas razones que ya expusimos en referencia a la ineficacia de adoptar un concepto de ayuda de Estado. Para BERCOVITZ, la enumeración sólo puede hacerse a partir de la práctica de la Comisión y del TJCE, lo que implica que el catálogo de ayudas sea abierto para permitir la inclusión en la categoría a futuras formas de intervención inventadas por los Estados («Normas sobre

Asimismo, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre la forma señalando que puede quedar comprendida en el concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE una desgravación fiscal²³¹, la asistencia financiera que impliquen compromisos por parte de la empresa para adoptar medidas específicas²³², los pagos de incentivos para atraer a trabajadores de una industria en particular²³³, la participación en el capital de una empresa²³⁴, las ayudas para favorecer la exportación a otros Estados miembros²³⁵, el abono de intereses y la remisión de deudas²³⁶, la aplicación de tipo de intereses de demora distintos a los aplicados por un acreedor privado²³⁷, los créditos a fondo perdido para inversores²³⁸, la asignación de contratos con el

la competencia del Tratado de la CEE», op. cit., pág. 464 y ss.). Partidario del carácter abierto de la enumeración se muestra también ORLANDI, para quien «partiendo de la premisa de que el elemento que caracteriza la ayuda es el efecto y no la forma o el objetivo, cualquier elenco de tipos de ayudas no puede ser ni completo ni exhaustivos» (*Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, op. cit., pág. 135). Para DE LAS HERAS GONZALO, «una lista completa que tipificara todas las ayudas posibles queda, por otra parte, excluida por el mismo texto del artículo 92 del Tratado CEE que (...) prohíbe las ayudas cualquiera que sea su forma» («Las ayudas públicas en la Comunidad», *Boletín de Estudios Económicos*, nº 126, 1985, pág. 453 y ss.).

A título de ejemplo, vid. el anexo técnico de la *Tercera encuesta sobre ayudas estatales a la producción industrial y otros sectores en la Comunidad Europea*, editado por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1993, donde se detallan distintos tipos y categorías de ayudas.

²³¹ Sentencia del TJCE, de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, *Rec.* 1994, pág. I 877.

²³² Sentencia del TJCE, de 14 de noviembre de 1984, Intermillis/Comisión, 323/82, *Rec.* 1984, pág. 3809. Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, *Rec.* 1996, pág. I 4551.

²³³ Sentencia del TJCE de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, *Rec.* 1961, pág. 3.

²³⁴ Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión (Tubemeuse), C-142/87, *Rec.* 1990, pág. I-959.

²³⁵ Sentencia del TJCE de 10 de diciembre de 1969, Comisión/Francia (Banyue de France), 6/69 y 11/69, *Rec.* 1969, pág. 523.

²³⁶ Auto del TJCE de 30 de abril de 1986, Grecia/Comisión, 57/86R, *Rec.* 1986, pág. 1497.

²³⁷ Sentencia del TJCE de 29 de abril de 1999, España/Comisión, C-342/96, *Rec.* 1999, I – 2459.

²³⁸ Sentencia del TJCE de 17 de setiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, *Rec.* 1980, pág. 2671.

Estado²³⁹, el establecimientos de precios y tarifas²⁴⁰, las exenciones de cargas públicas tales como los pagos de la Seguridad Social o el aplazamiento temporal de las mismas²⁴¹, el impago de impuestos y cotizaciones sociales²⁴². Incluso considera que «para que una medida constituya una ayuda con arreglo al apartado 1 del artículo 92 del Tratado no es necesario que el Estado haya transferido recursos al beneficiario»²⁴³, sino que basta que en el futuro pueda suponer cargas adicionales para el presupuesto del Estado²⁴⁴.

Por otro lado, es conveniente resaltar la sentencia de 27 de septiembre de 1988²⁴⁵, en la que, considerando que el apartado 1 del artículo 87, tal y como mantiene en la sentencia de 10 de octubre de 1978, «incluye las intervenciones de carácter público que tengan por efecto falsear las

²³⁹ Sentencia del TJCE de 20 de marzo de 1990, Du Pont de Nemours Italiana SpA/Carrara, C-21/88, *Rec.* 1990, pág. I- 889.

²⁴⁰ Sentencia del TJCE de 2 de febrero de 1988, Países Bajos/Comisión, 70/85, *Rec.* 1988, pág. 219.

²⁴¹ Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia / Comisión, 173/73, *Rec.* 1974, pág. 709.

²⁴² Sentencia del TJCE de 12 de octubre de 2000, Reino de España/Comisión, C-480/98, sin publicar.

²⁴³ Sentencia del TJCE de 27 de junio de 2000, Comisión/República Portuguesa, C-404/97, sin publicar.

²⁴⁴ Un supuesto de tales características lo hallamos en la sentencia del TPI de 13 de junio de 2000, Empresa para a Agroalimentação e Cereais/Comisión, asuntos acumulados T-204/97 y T-270/97, sin publicar. La señalada sociedad presentaba una situación patrimonial desequilibrada, caracterizada por un exceso de activos inmovilizados y una pesada carga salarial, así como por una insuficiencia de capitales propios para financiar su actividad comercial. Esta situación era el resultado de mantener una amplia red de infraestructuras en todo el territorio nacional, lo que trajo como consecuencia la incapacidad de asumir la mayor parte de sus cargas financieras. Tal situación llevó al Estado portugués a elaborar un plan de rentabilidad económica y saneamiento financiero para EPAC, que el 26 de julio de 1996 fue aprobado conjuntamente por el Secretario de Estado del Tesoro y de Hacienda y por el Secretario de Estado de Producción Agroalimentaria. De este modo, se autorizó a EPAC a negociar un préstamo, en condiciones de mercado, hasta un importe máximo de 50.000 millones de PTE, de los cuales 30.000 millones se beneficiarían de una garantía del Estado durante un período máximo de siete años.

Ante la argumentación de que la garantía estatal no podía ser considerada como ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE por la inexistencia de transferencia de fondos estatales, concluye el TPI, en el apartado 80 de la citada sentencia que: «(...) debe señalarse que la ventaja concedida a EPAC implicará una carga adicional para el presupuesto del Estado en caso de que se ejecute la garantía». En el mismo sentido, vid. la sentencia del TJCE de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, C-200/97, *Rec.* 1998, pág. I-7907, apartado 43.

²⁴⁵ Sentencia de 27 de septiembre de 1988, *Asteris y otros*/Comisión, 106/87 y 120/87, *Rec.* 1988, pág. 5515.

condiciones normales de los intercambios entre Estados miembros»²⁴⁶, restringe el alcance del precepto al concluir que:

«las ayudas públicas, al ser medidas de las autoridades públicas que favorecen a determinadas empresas o producciones, revisten una naturaleza jurídica fundamentalmente diferente de las indemnizaciones que las autoridades nacionales pudieran, eventualmente, ser condenadas a pagar a los particulares como reparación de un perjuicio que ellas les hubiera causado.

En consecuencia (...) los daños y perjuicios que las autoridades nacionales fueren condenadas a pagar a los particulares como reparación de un perjuicio que ellas les hubiera causado, no constituyen ayudas en el sentido de los artículos 92 y 93 del Tratado CEE»²⁴⁷.

Tampoco tendrá la consideración de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1, la restitución a una empresa de las cantidades indebidamente percibidas por las administraciones públicas en virtud de disposiciones nacionales contrarias al ordenamiento jurídico comunitario. Es el caso de las cantidades pagadas por estar sujeta la empresa a un tributo considerado posteriormente contrario al artículo 25 TCE, que prohíbe la imposición entre los Estados miembros de derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Una vez declarada contraria al Derecho Comunitario, si así lo establece la legislación fiscal nacional, la empresa afectada tendrá derecho a la devolución de los pagos efectuados en atención a su obligación tributaria. Restitución que el TJCE ha declarado que no puede ser en ningún caso contraria al artículo 87 TCE²⁴⁸.

²⁴⁶ Sentencia de 10 de octubre de 1978, Hansen, 148/77, *Rec.* 1978, pág. 1787.

²⁴⁷ Sentencia de 27 de septiembre de 1988, Asteris y otros/Comisión, 106/87 y 120/87, *Rec.* 1988, apartado 23 y 24.

En aras de limitar por la jurisprudencia el alcance del elemento contenido en el artículo 87.1 TCE objeto ahora de análisis, se especifica que sólo las ventajas concedidas directa o indirectamente a través de fondos estatales se consideran ayudas estatales. De tal afirmación deriva el que la distinción establecida por el referido precepto entre las «ayudas otorgadas por los Estados» y las ayudas otorgadas «mediante fondos estatales», no significa que todas las ventajas otorgadas por un Estado constituyan ayudas, tanto si se financian con fondos estatales como si no. El único objeto de tal distinción es incluir en dicho concepto las ventajas concedidas directamente por el Estado, así como las otorgadas por medio de organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado. Esta tesis, ya explicada en este mismo epígrafe, sirve de fundamento en la sentencia del TJCE de 13 de marzo de 2001 para concluir el TJCE que «una normativa de un Estado miembro que, por una parte, obliga a las empresas privadas suministradoras de electricidad a adquirir la electricidad generada en su zona de suministro por fuentes de energía renovables a precios mínimos superiores al valor económico real de este tipo de electricidad y, por otra, reparte la carga financiera derivada de esta obligación entre dichas empresas suministradoras de electricidad y los gestores privados de redes eléctricas que están situados en un nivel de distribución anterior no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado»²⁴⁹.

No obstante este esfuerzo de enumerar las diversas formas que puede adoptar la ayuda, la Comisión estima que «el elemento determinante para la apreciación de las medidas de este tipo no es el objeto buscado, sino los efectos que pueden producir en los intercambios intracomunitarios»²⁵⁰. La Comisión sigue la línea jurisprudencial anteriormente mencionada de

²⁴⁸ Cfr. Sentencia del TJCE de 27 de marzo de 1980 *Amministrazione delle finanze dello Stato/Denkavit Italiana*, 61/79, *Rec.* 1980, pág. 1205, apartado 31 y la Sentencia del TJCE de 10 de julio de 1980, *Amministrazione delle finanze dello Stato/Ariete*, 811/79 *Rec.* 1980, pág. 2545.

²⁴⁹ Sentencia del TJCE de 13 de marzo de 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, sin publicar, apartado 58.

²⁵⁰ *DOCE* L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18. En este supuesto, la Comisión entra a conocer de una medida social cuya finalidad real, según las autoridades francesas, es la de combatir la mano de obra clandestina. Aunque la Comisión la declara como ayuda de Estado en el sentido de lo dispuesto en los artículos 87 y siguientes del Tratado «porque los productores se benefician así de condiciones de producción y de venta más favorables que los productores no beneficiarios de la ayudas», señala que, de todas maneras, la medida sería incompatible con el mercado común, ya que lo determinante son los efectos, no la finalidad.

entender el concepto de ayuda de modo más general que el de subvención, por comprender no sólo las prestaciones positivas, sino también toda intervención que alivie las cargas presupuestarias y que, por ello, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. Línea jurisprudencial reafirmada con la sentencia del Tribunal de 2 de julio de 1974²⁵¹, donde se dispone que «el artículo 92 no distingue según las causas o los objetos de las intervenciones afectadas, sino que las define en función de sus efectos, de tal manera que ni el carácter fiscal, ni el fin social eventual de una medida adoptada por un Estado miembro son suficientes para excluirla del campo de aplicación del artículo 92»²⁵².

El Abogado General LENZ, en las conclusiones presentadas en el asunto 234/84, no comparte en toda su extensión la reseñada línea jurisprudencial, al señalar que «es necesario, no obstante, para establecer la separación entre las ayudas de Estado y las dotaciones de carácter privado aportadas por el Estado a empresas públicas, tener en cuenta, al menos como indicio, las finalidades de la medida. La finalidad podrá ser decisiva para la clasificación, en una u otra categoría, de una ventaja concedida a empresas públicas, en la medida en que una motivación de orden macroeconómico, que consista, por ejemplo, en razones de política social o estructural, hará que un apoyo aparezca más bien como una ayuda, mientras que será más difícil ver una ayuda en una inversión de carácter lucrativo, inspirada por la obtención de beneficios»²⁵³.

El mismo Abogado General, en las conclusiones presentadas en la sentencia del TJCE de 10 de julio de 1986²⁵⁴, se basa en los asuntos 78/76 y 173/73, para reiterar lo expuesto anteriormente. Así, señala que «cualquier forma de apoyo otorgada por un Estado miembro o mediante fondos estatales, para alcanzar un objetivo que no sea meramente económico, constituye una ayuda en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE».

²⁵¹ Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, *Rec.* 1974, pág. 709.

²⁵² Mantiene esta postura el Tribunal en la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión C-241/94, *Rec.* 1996, pág. I 4551, apartados 21 y 22. En esta línea, vid. la Decisión de 6 de mayo de 1987 (DOCE L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18).

²⁵³ Sentencia del TJCE de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 234/84, *Rec.* 1986, pág. 2263, pág. 2271.

²⁵⁴ Bélgica/Comisión, 40/85 *Rec.* 1986, pág. 2321, pág. 2327 y ss.

No podemos estar de acuerdo en restar importancia a la finalidad de la medida. Y ello por dos razones, aunque bien es cierto que contradictorias entre sí.

En primer lugar, no nos importa asumir en parte lo expuesto por las Instituciones comunitarias –incluso las alegaciones del Abogado General LENZ–, si bien hay supuestos en que se ha de admitir la importancia de la finalidad, especialmente en medidas de naturaleza fiscal y, más concretamente, en materia de exenciones, como en su momento tendremos ocasión de exponer.

En segundo lugar, si admitimos –que no lo hacemos por la existencia de claras excepciones a tal línea– en todos sus extremos los postulados comunitarios, no se puede estar de acuerdo, en ningún momento, en convertir la finalidad en elemento superfluo²⁵⁵ o irrelevante²⁵⁶ del concepto, ya que el carácter superfluo o la irrelevancia van referidos, de seguir la corriente institucional comunitaria, a la posibilidad de defender la compatibilidad de la ayuda con el mercado común alegando su finalidad. De ello se inferiría que la finalidad es un elemento caracterizador del concepto, pero no para admitir una alegación de compatibilidad, sino precisamente, para excluir toda posibilidad en tal sentido. De tal modo que en el concepto de ayuda de Estado quedaría reflejado que la finalidad de la medida es irrelevante o superflua para la determinación de su compatibilidad con el mercado, con lo que se evitarían las alegaciones efectuadas por los Estados miembros en las que se defendían la legalidad de las ayudas en atención a la finalidad de las mismas.

En conclusión, la expresión «ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales», hace referencia a que se entenderá que existe ayuda en el sentido del artículo 87.1 TCE cuando el beneficio que se produzca en el ejercicio de la actividad de alguna Administración

²⁵⁵ FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. y CALVO CARAVACA, A. L.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas.*, op. cit. pág. 39.

²⁵⁶ ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 59.

Pública (Administración Estatal, Administración Autonómica o Federal, Administración Local y entidades de Derecho Público dependientes de ellas) o entidad privada dependiente de una Administración pública, implique sacrificio de fondos públicos –sin perjuicio, claro está, de la necesidad de que concurren los restantes requisitos del artículo 87.1–.

Y la expresión «bajo cualquier forma», implica que el sacrificio de fondos públicos puede ser positivo, es decir, un mayor gasto –v. gr., subvención–, o bien, negativo, es decir, un menor ingreso –v. gr., exoneración fiscal–.

1.2.3 Falsear o amenazar con falsear la competencia

El artículo 87.1 TCE declara incompatible con el mercado común todas las ayudas «que falseen o amenacen falsear la competencia». Estamos, por tanto, ante otro de los elementos cuya concurrencia deviene necesaria para que una medida adoptada por una de las entidades a las que hemos hecho alusión sea considerada ayuda de Estado²⁵⁷. Con este inciso se quiere evitar toda

²⁵⁷ Se ha planteado el debate sobre si la afectación a la competencia es un elemento del concepto o una condición de incompatibilidad. Para ARPIO SANTACRUZ, la distorsión de la competencia no cualifica el término ayuda de Estado. Si así fuera, se limitaría el ámbito de aplicación del artículo 87.1, pues sólo se notificarían a la Comisión las ayudas que afectaran a la competencia, con lo que las pertinentes valoraciones pasarían a ser realizadas por los Estados miembros y no por la Comisión (cfr. *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 60 y 61).

A nuestro juicio, es irrelevante la discusión entre considerar la afectación a la competencia como elemento del concepto o como condición de incompatibilidad. Y ello porque entendemos que no son las consecuencias señaladas por ARPÍO SANTACRUZ las que resultarían de cualificar el término ayuda de Estado con dicho elemento. Tanto si es elemento del concepto, como si es condición de incompatibilidad, no serán admitidas las ayudas que afecten a la competencia. Y la determinación de tal afectación es tarea que incumbe exclusivamente a la Comisión –a salvo del control jurisdiccional–, por lo que los Estados deberán notificar toda ayuda que pretendan otorgar, sin que el hecho de considerarlo elemento del concepto enerve tal obligación.

En tanto no encontramos diferencias entre elemento del concepto y condición de incompatibilidad, defendemos la postura de considerar que la afectación a la competencia es un elemento caracterizador del término ayuda de Estado.

incidencia que altere el libre juego de la competencia²⁵⁸, para procurar así que la misma dependa únicamente de las fuerzas del mercado²⁵⁹.

La pretensión del precepto es la de incluir en su ámbito de aplicación, no sólo aquellos supuestos en los que la competencia se vea directa e inmediatamente falseada²⁶⁰, sino también aquellas ayudas que amenacen con falsearla²⁶¹. Nos encontramos por tanto ante una hipótesis de posibilidad de falseamiento. El determinar si una ayuda falsea el mercado, no comporta excesivas dificultades. Para ello, tanto la Comisión como el Tribunal, cuentan con instrumentos suficientes

²⁵⁸ Para ORLANDI, falsear la competencia «significa interferir en el juego de la demanda con la oferta y hacer que los precios –o la cuantía de los bienes del comercio– sean distintos de aquellos que un mercado perfectamente libre hubiera determinado» (*Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, op. cit., pág. 181).

²⁵⁹ FERNÁNDEZ TORRES, J. R.: «Reflexiones generales acerca de la obligación de reembolsar las ayudas ilegalmente otorgadas». En *Gaceta Jurídica de la C.E. y de la Competencia*, nº B-74, mayo, 1992, pág. 5.

²⁶⁰ Para la Comisión, por su carácter selectivo y discriminatorio, las ayudas inciden de forma directa y automática en la competencia (cfr., entre otros, *Décimo Informe sobre Política de la Competencia*, 1980, apartado 160).

En el mismo sentido se manifiesta un importante sector de la doctrina, al estimar que las ayudas de Estado afectan *per se* a la competencia en tanto alteran el equilibrio entre la oferta y la demanda. Opinión que es mantenida, entre otros, por FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 47 y ss.; SCHINA, D.: *State aids under the EEC Treaty, articles 92 to 94*, op. cit., pág. 24; VAN DER ESCH, B.: «Ayudas de Estado y anti-dumping». Ponencia presentada en el XII Congreso de la Federación Internacional para el Derecho Europeo, París, septiembre de 1986, *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, pág. 85 y ss.

La interpretación extensiva del concepto de ayuda de Estado, da lugar a que sea también extensiva la interpretación de afectación a los intercambios comerciales y falseamiento de la competencia. De ahí que la mayoría de las medidas beneficiosas otorgadas por el Estado queden comprendidas en el campo de aplicación del artículo 87.1 TCE. La consecuencia de todo ello es que si los Estados desean ejecutar sus políticas asistenciales, habrán de acogerse a una de las excepciones reguladas en los números 2 y 3 del artículo 87 TCE., lo que implica, como acertadamente expone ARPIO SANTACRUZ, el desplazamiento del «análisis sobre la compatibilidad de la ayuda del artículo 87.1 a los apartados 2 y 3 del artículo 87», J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 176.

²⁶¹ Estiman FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA y CALVO CARAVACA que la *ratio* del artículo 87.1 evidencia que la finalidad última de la norma es evitar distorsiones actuales o potenciales de la competencia y que el comparar el contenido de este artículo con el de los artículos 85 y 86 TCE, donde se distingue entre «impedir, restringir o falsear el juego de la competencia» sería de «dudosa corrección técnica y de escasa utilidad práctica» (*Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*, op. cit. pág. 29).

para comprobarlo, como es el caso del estudio de la situación del mercado en el momento de la concesión de la ayuda, esto es, si hay exceso de producción o excesiva competencia²⁶² o si con la ayuda el beneficiario alcanza cuotas que de otra manera no hubiera conseguido²⁶³. Sin embargo, la determinación de la amenaza es un concepto abstracto el cual, al no poderse medir, es de difícil comprensión. La existencia de falseamiento se hace respecto de una realidad tangible y cierta, mientras que la comprobación de la amenaza es un estudio a realizar sobre circunstancias que, de ocurrir, lo harán en el futuro, por lo que la valoración queda sometida a consideraciones de la Comisión sin la base de aquella realidad tangible y cierta.

Al igual que para la comprobación de la afectación de los mercados intracomunitarios, habrá que determinar el grado de afectación de la amenaza, por lo que hay que estar a lo ya dicho en la sentencia Philips Morris, pues en este punto la jurisprudencia del Tribunal es ciertamente escasa²⁶⁴. Por tanto, «cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición

²⁶² Es jurisprudencia reiterada que «desde el momento en que un organismo público favorece a una empresa que opera en un sector caracterizado por una fuerte competencia otorgándole una ventaja, existe una distorsión de la competencia o un riesgo de que se produzca. Si la ventaja es pequeña, la competencia resulta falseada en escasa medida, pero resulta falseada de todos modos. Ahora bien, la prohibición que establece el apartado 1 del artículo 92 del Tratado se aplica a toda ayuda que falsee o amenace falsear la competencia, sea cual fuere su importe, en la medida en que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros». (Sentencia del TPI, de 30 de abril de 1998, *Vkaans Gewest/Comisión*, T-214/95, *Rec.* 1998, pág. II 717, apartados 46 y ss.).

²⁶³ Un ejemplo de ello lo encontramos en la sentencia de 2 de febrero de 1988, *Van der Kooy/Comisión*, 67/85, 68/85 y 70/85, *Rec.* 1988, pág. 219, en la que el Tribunal estimó, en el apartado 58 de la misma que «una ayuda de semejante entidad es capaz de falsear la competencia dentro del mercado común, tanto por el volumen total de gas utilizado por los horticultores neerlandeses (2.500 millones de m³ al año) como por el hecho de que, según consta en autos, en el sector de la horticultura practicada en invernaderos, los costes energéticos representan entre el 25 y el 30 % del coste total de producción. Por lo tanto, una reducción de aproximadamente un 5,5 % en el precio del gas, acordada por los poderes públicos, repercute sensiblemente en el coste total de producción y supone una baja artificial de los precios de los productos de que se trata».

²⁶⁴ La exigüidad de referencias jurisprudenciales viene dada por la consideración de que en materia de ayudas de Estado los requisitos relativos, respectivamente, a la incidencia sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y a la distorsión de la competencia están, por regla general, indisolublemente unidos (cfr., entre otras, la sentencia del TPI de 15 de junio de 2000, *Alzetta Mauro y otros/Comisión*, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a T-607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, sin publicar, apartado 81).

de una empresa en relación con otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, debe considerarse que este último está influenciado por la ayuda»²⁶⁵; y para ello no hay que olvidar que «la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen *a priori* la posibilidad de que se vean afectados los intercambios intracomunitarios»²⁶⁶.

La única mención concreta a este requisito realizado por el Tribunal, ha sido en la sentencia de 15 de julio de 1964²⁶⁷, donde señala que para apreciar la existencia de una ayuda de Estado, es suficiente con que el riesgo sea sólo potencial²⁶⁸. Para WAELBROECK y FRIGNANI, se deberán prohibir ayudas que dificulten la aparición de empresas que hubieran sido creadas en su ausencia, por la necesidad de tener en cuenta ese riesgo potencial²⁶⁹.

Otro punto que puede llevar a confusión en este requisito es el ámbito espacial de la competencia. Ni el Tratado ni la jurisprudencia especifican si el falseamiento o la amenaza de falsear, se refiere a la competencia intracomunitaria o también cabe que sea simplemente en el

²⁶⁵ TJCE, sentencia de 17 de setiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79. *Rec.* 1980, pág. 2671, apartado 11.

²⁶⁶ Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C- 142/87 *Rec.* 1990, pág. I 3125, pág. 1015, apartado 43.

²⁶⁷ Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, *Rec.* 1964, pág. 1141.

²⁶⁸ Aunque no de forma tan expresa como en la citada sentencia, el TJCE tuvo oportunidad de emitir su parecer en el presente punto en la sentencia de 6 de julio de 1995, Associazione italiana Tecnico Economica y otros/Comisión (asuntos acumulados T-447/93 a T-449/93, *Rec.* pág. I-1971). En ella declara que «la alegación de la Comisión se basa en la situación del mercado del cemento en el momento de la concesión de la ayuda. No obstante, puede hacer constar que ya en esa época era previsible la orientación de las exportaciones griegas de cemento hacia algunos otros Estados miembros de la Comunidad. En efecto, los mercados tradicionales de exportación de los productos griegos se habían hundido, lo que implicaba que el comercio intracomunitario ya existente iba a aumentar de forma significativa. (...) Ante tales circunstancias, la Comisión estaba obligada a examinar los efectos que la ayuda podía tener sobre la competencia y sobre el comercio intracomunitario» (apartados 139 y 140).

²⁶⁹ WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 461. En el mismo sentido *vid.* FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L.: «Ayudas de Estado y Política Comunitaria de la Competencia: una aproximación a su concepto y problemática jurídica». *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 17, mayo-agosto, 1992, pág. 19.

ámbito interno de cada Estado miembro. En principio, se podría inferir del tenor del artículo 87.1 que, en tanto el mismo sólo hace referencia a los intercambios entre los Estados miembros, las ayudas que únicamente afecten al comercio interno de un Estado miembro no quedarían comprendidas en el ámbito de aplicación de la norma. No ha sido éste el parecer del TJCE, quien ha defendido, en la sentencia de 13 de julio de 1988²⁷⁰ que «cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la producción interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que (...) disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos hacia el mercado de dicho Estado miembro. Por lo tanto, una ayuda de tales características puede afectar al comercio entre Estados miembros y falsear la competencia»²⁷¹. La Comisión matiza que cuando el mercado de un producto es casi exclusivamente local, «las posibilidades de que ello afecte a la competencia intracomunitaria son verdaderamente mínimas»²⁷².

A nuestro juicio, las ayudas dirigidas a empresas o producciones cuyo mercado es restringido, no deberían ser declaradas de forma tajante incompatibles con el mercado común, siempre que la medida no influya en la competencia. Si alterara la misma, constituiría ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE. El campo difuso en este punto lo encontramos en los casos en los que la competencia no existe, encontrándonos entonces, ante la necesidad de valorar la potencial amenaza de falseamiento de aquélla. La solución que defendemos es la de declarar la incompatibilidad de las medidas que impidan la introducción en ese mercado restringido de nuevas empresas. Pero si de la valoración se induce el escaso interés de posibles inversores en competir en ese mercado, la medida no sería incompatible, en tanto falta el requisito esencial de falsear o amenazar con falsear la competencia, pues ésta no existe.

²⁷⁰ Sentencia del TJCE, de 13 de julio de 1988, Francia/Comisión, 102/87, *Rec.* 1988, pág. 4067, pág. 4087 y ss., apartado 19.

²⁷¹ En el mismo sentido, la sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, C-278/92, C-279/92 y 280/92, *Rec.* 1994, pág. I 4103, pág. 4158, apartado 40.

²⁷² Vid. *Vigésimo Informe sobre la Política de la Competencia*, 1990, apartado 278, pág. 195.

Es, además, jurisprudencia reiterada que el hecho de que un Estado miembro se proponga aproximar, mediante medidas unilaterales, las condiciones de competencia en un determinado sector económico a las existentes en otros Estados miembros no puede desvirtuar el carácter de ayudas de estas medidas²⁷³. Así, por ejemplo, en sentencia de 19 de mayo de 1999²⁷⁴, tuvo ocasión de valorar el régimen de crédito fiscal que Italia estableció, para los ejercicios fiscales de 1993 y 1994, en favor de los transportistas italianos de mercancías por carretera y una compensación a favor de los transportistas comunitarios no nacionales en función del consumo de carburante durante el trayecto realizado en territorio italiano. El crédito fiscal tomaba la forma de una bonificación que los transportistas italianos de mercancías por carretera podían deducir, a su elección, de las cantidades debidas en concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, del impuesto local sobre la renta y del impuesto sobre el valor añadido, así como de las retenciones en la fuente sobre los ingresos de los trabajadores por cuenta ajena y de las compensaciones sobre el trabajo autónomo. Este régimen de crédito fiscal se aplicaba a los transportistas italianos de mercancías por carretera inscritos en el registro regulado por la Ley n. 298, de 6 de junio de 1974. En el apartado 21 de la citada sentencia, el TJCE mantiene la línea jurisprudencial de considerar que no escapa del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE las medidas cuyo fin sea aproximar las condiciones de competencia en un determinado sector económico a las existentes en otros Estados miembros.

1.2.4 Favorecer a determinadas empresas o producciones

Aquella medida que reúna todos y cada uno de los requisitos hasta ahora examinados, será una ayuda de Estado incompatible con el mercado en el sentido del artículo 87.1 TCE cuando la misma vaya dirigida a «determinadas empresas o producciones». Sólo estaremos ante una ayuda cuando el otorgante de la misma le confiera el carácter de selectividad, es decir, que suponga una

²⁷³ Vid. sentencia de 10 de diciembre de 1969, Comisión/Francia, asuntos acumulados 6/69 y 11/69, *Rec.* 1969 pág. 523, apartado 21.

²⁷⁴ Sentencia del TJCE de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, C-6/97, *Rec.* 1999, I – 2981.

ventaja para determinadas empresas o producciones. De tal modo que la actuación estatal que beneficie al conjunto de la economía, no tendrá la consideración de ayuda de Estado²⁷⁵.

Se excluye, asimismo, del ámbito de influencia del artículo 87.1 del Tratado, a las ayudas otorgadas a centros docentes, institutos de investigación, universidades, asociaciones empresariales o de consumidores, etc.²⁷⁶, salvo que su actividad se organice como empresa de servicios y se someta a las condiciones de la competencia en el mercado, aunque no exista afán de lucro²⁷⁷.

Ningún problema existe en cuanto a entender conforme al Derecho Comunitario la segunda de las exclusiones a las que hemos hecho referencia. La conflictividad se plantea, por tanto, en la distinción entre medidas generales y medidas favorecedoras de determinadas empresas o producciones²⁷⁸. El esclarecimiento de las medidas que son selectivas y las que lo son de carácter general, implica, como pone de manifiesto ARPIO SANTACRUZ, establecer un «parámetro por debajo del cual la medida se considera específica y, por encima del cual, la medida se debe considerar general y, por consiguiente, excluida del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE»²⁷⁹. Nos encontramos, por tanto, ante la necesidad de medir o valorar una situación de hecho mediante la utilización de un criterio que distinga entre beneficios generales y específicos. Tarea que, por lo demás, se torna difícil en tanto el primer paso –alcanzar tal criterio– no tiene respuesta clara y directa²⁸⁰.

²⁷⁵ MATTERA, A.: *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 96; WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 458.

²⁷⁶ Vid. anexo técnico de la *Segunda encuesta sobre ayudas estatales en el sector manufacturero y en algunos otros sectores de la Comunidad Europea*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1991.

²⁷⁷ AYMERICH CANO, C.: *Ayudas públicas y Estado Autonómico*, op. cit., pág. 217.

²⁷⁸ MATTERA, A.: *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 96.

²⁷⁹ *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 136.

²⁸⁰ Comparte nuestra opinión VAN DER ESCH, B.: «Ayudas de Estado y anti-dumping», op. cit., pág. 87 y 88.

La Comisión, en aras de resolver el conflicto, excluye del ámbito de aplicación del artículo 87.1 a las medidas generales cuyo objeto sea el desarrollo del conjunto de la actividad económica²⁸¹, por lo que sólo serán ayudas «las medidas específicas cuyos beneficiarios son identificables y obtienen una mejora de su posición competitiva»²⁸². Concreta más el requisito de la selectividad al afirmar:

«para que el apartado 1 del artículo 92 sea de aplicación a un determinado programa por el que se subvenciona a empresas para que desarrollen actividades concretas, dicho programa ha de “favorecer”, es decir, beneficiar especialmente, a ciertas empresas o sectores, en otras palabras, ha de haber una selección o discriminación de los beneficiarios. No es necesario que este grupo de favorecidos esté definido en las normas del programa o que sea fácilmente identificable. Basta con que el programa pueda beneficiar de forma especial a ciertas empresas, aún cuando éstas no puedan determinarse de antemano, y ello ocurre sobre todo cuando las autoridades que lo aplican disponen de facultades discrecionales para seleccionar a los beneficiarios o fijar el nivel de la selección»²⁸³.

El considerar una medida como selectiva en atención a la facultad discrecional de que disfruta el otorgante de la ayuda fue adoptado también por el TJCE. Así, entendió que cuando un ente administrativo puede modular la intervención financiera mediante la elección de los beneficiarios, el importe de la ayuda o las condiciones de intervención, podía situar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras, lo que constituía una ayuda de Estado²⁸⁴. En la sentencia de 17 de junio de 1999 consideró el TJCE que la normativa controvertida reunía el requisito de especificidad tanto en atención a la categoría de las empresas

²⁸¹ Así entiende por medidas generales «cualquier intervención estatal que repercuta de forma uniforme en todos los sectores económicos y cuyo objetivo específico no sea favorecer a determinadas empresas o sectores» (*Primera encuesta sobre ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 5).

²⁸² Vid. *Decimocuarto Informe sobre la Política de Competencia*, 1984, apartado 201, pág. 142.

²⁸³ *Vigésimo Tercer Informe sobre la Política de Competencia*, 1993, apartado 390, pág. 262.

²⁸⁴ Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, *Rec.* 1996, pág. I 4551.

a las que se les aplicaba, como al alcance de la facultad de apreciación de que disponía el Ministro, en particular cuando autoriza a una empresa insolvente sometida a administración extraordinaria a continuar su actividad²⁸⁵. Estima también la concurrencia del requisito de la selectividad –y, en consecuencia, la incompatibilidad de la medida por ser contrario al sentido del artículo 87.1 TCE–, cuando el organismo que concede las ventajas económicas ostenta una facultad discrecional que le permite determinar los beneficiarios o las condiciones de la medida concedida, por lo que no puede considerarse que ésta tenga un carácter general²⁸⁶.

El TJCE y la Comisión optan, en definitiva, por una concepción restrictiva de lo que debe entenderse por medida general. Como expresa ORLANDI, «la noción que la Comisión y Tribunal de Justicia han intentado dar de “medidas de carácter general”, ha sido lo más restringida posible»²⁸⁷.

El origen del conflicto está en la asignación de competencias que por un lado efectúan los artículos 87 a 89 TCE y, por otro, los artículos 98 y 99 TCE, sin olvidarnos del concurso de los artículos 96 y 97.

En los artículos 98 y 99 TCE, se reconoce el ámbito competencial propio de cada Estado miembro para llevar a efecto una política económica nacional, pero esa tarea no puede disociarse del interés comunitario. Los poderes que los artículos 87 y 88 confieren a la Comisión no tendrían efectivamente sentido si un Estado miembro pudiera, alegando que actúa en el marco de su política económica nacional, librarse de las obligaciones que le impone el Tratado. Por ello,

²⁸⁵ Sentencia del TJCE de 17 de junio de 1999, *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA* y otros C-295/97, *Rec.* 1999, I – 3735.

²⁸⁶ Vid. la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Francia/Comisión*, C-241/94, *Rec.* pág. I-4551, apartados 23 y 24, así como la de 29 de junio de 1999, *Déménagements-Manutention Transport SA* C-256/97, *Rec.* 1999, I – 3913.

²⁸⁷ *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, op. cit., pág. 191. Señala en el mismo sentido URIOL EGIDO, que la Comisión procede «con cautela a la hora de calificar una ayuda de “general”, quedando por tanto excluida del régimen de incompatibilidad» (*Las ayudas de Estado en la Comunidad Europea*. Proyecto de Investigación presentado en el Departamento de Derecho Público de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1998, pág. 40).

entiende la Comisión, en su Decisión de 19 de febrero de 1986, que los artículos 87 y 88 priman sobre el artículo 99. No obstante, el Abogado General DARMON, sostiene que no es necesario establecer una jerarquía estricta entre estas normas, al estar situadas en la tercera parte del Tratado, relativa a la «Política de la Comunidad». En este sentido, recuerda que es en su Título I donde se presentan las normas comunes, es decir, los principios generales y que el artículo 99 está situado en el Título II, dedicado a la «Política económica» de la Comunidad, por lo que «las disposiciones de este título sólo pueden pues interpretarse mediante referencia a los principios generales antes enunciados»²⁸⁸. Esta es la interpretación aplicada por el Tribunal de Justicia, cuando indica que el artículo 99 debe interpretarse «dentro del sistema de todo el capítulo de la balanza de pagos. En el marco de este capítulo, el artículo 104 (actual artículo 99) se limita a señalar los objetivos generales de política económica que los Estados miembros deben perseguir teniendo en cuenta su pertenencia a la Comunidad. No puede, pues, ser alegado como excepción a otras disposiciones del Tratado»²⁸⁹

La idea de que la prohibición del artículo 87.1 al dirigirse sólo a determinadas empresas, no puede ser aplicada a políticas generales, se condiciona con el argumento jurisprudencial de que los Estados miembros no pueden adoptar medidas contrarias al Tratado. Así, el Tribunal también tuvo ocasión de pronunciarse sobre la compatibilidad de las políticas generales de los Estados y las normas sobre ayudas de Estado en la Sentencia de 7 de junio de 1988²⁹⁰, al afirmar que «(...) el ejercicio por parte de los Estados miembros de sus competencias en materia monetaria²⁹¹ no puede permitirles adoptar unilateralmente medidas prohibidas por el Tratado»²⁹². Esta dirección

²⁸⁸ Conclusiones del Abogado General DARMON en la sentencia del TJCE, de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, *Rec.* 1897, pág. 4013.

²⁸⁹ Sentencia de 9 de junio de 1982, Comisión/Italia, 95/81, *Rec.* 1982, pág. 2187, apartado 16. Los paréntesis son nuestros.

²⁹⁰ Sentencia de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86 *Rec.* 1986, pág. 2855, apartado 9.

²⁹¹ Aunque en la actualidad no exista política monetaria nacional, sino comunitaria, la idea expresada por el Tribunal la podemos extrapolar a cualquier medida nacional de carácter general que vaya en contra del Tratado.

²⁹² En este asunto, era clara la incompatibilidad de la política general con el artículo 87.1, toda vez que al adoptar las autoridades griegas un sistema de bonificación de interés, éste favorecía claramente a los exportadores.

jurisprudencial, trae causa de la sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974²⁹³, en la que el Tribunal entendió que cae en la aplicación de los artículos 87 a 89 del Tratado «una medida destinada a exonerar parcialmente a las empresas de un sector industrial particularmente, de las cargas pecuniarias derivadas de la aplicación normal del sistema general de la seguridad social, sin que dicha excepción se justifique por la naturaleza o la economía del sistema»²⁹⁴.

En consonancia con tal jurisprudencia, la Comisión resolvió que era incompatible con el artículo 87 del Tratado, y que por tanto debía ser suprimida, una ayuda de las autoridades francesas al sector de las frutas y hortalizas con vistas a aliviar la adhesión de España y Portugal a la Comunidad. Esta ayuda suponía la reducción de la base imponible global diaria sobre la que se calculan las cotizaciones sociales y, asimismo, una prolongación del período durante el cual el empresario podrá beneficiarse de la base imponible reducida de cotizaciones. Estimó la Comisión que al limitarse «la reducción de las cargas sociales solamente en 6 sectores de actividad agrícola, no está justificada por criterios inherentes al sistema de seguridad social. La modificación del régimen existente se presenta, por el contrario, como un instrumento específico de ingreso a favor de determinados sectores agrícolas»²⁹⁵.

²⁹³ Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, *Rec.* 1974, pág. 709.

²⁹⁴ En la misma línea se muestra el TJCE en la sentencia de 29 de abril de 1999, España/Comisión C-342/96, *Rec.* 1999, I – 2459. En dicho asunto, se discutía la conformidad con el artículo 87.1 de los convenios de devolución suscritos con el FOGASA y a los convenios de aplazamiento y fraccionamiento del pago de las cuotas celebrados con la Tesorería General de la Seguridad Social. El Reino de España afirmaba que las medidas que la Comisión calificó de ayudas de Estado eran, en realidad, acuerdos derivados del Derecho del Trabajo y, más en concreto, de la normativa de Seguridad Social, materia que es competencia exclusiva de los Estados miembros. El TJCE recuerda que el artículo 118 del Tratado respeta la competencia de los Estados miembros en materia social, siempre y cuando ésta no afecte a aquellas materias reguladas por otras disposiciones del Tratado (vid. en el mismo sentido, la sentencia de 9 de julio de 1987, Alemania y otros/Comisión, asuntos acumulados 281/85, 283/85 a 285/85 y 287/85, *Rec.* 1987, pág. 3203, apartado 14). Por ello entiende que el hecho de que la Comisión afirme que las medidas adoptadas por España en favor de Tubacex y de Acería de Álava contienen elementos constitutivos de ayuda que se concedieron ilegalmente y son incompatibles con el artículo 87 del Tratado, no pone en entredicho la competencia de los Estados miembros en materia social, si bien éstos deben respetar las normas comunitarias sobre la competencia. Por todos los motivos aducidos concluye el TJCE que «el carácter social de las intervenciones estatales no basta para que escapen desde un principio a la calificación de ayudas en el sentido del artículo 92 del Tratado» (apartado 23).

²⁹⁵ *DOCE* L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18.

Sin embargo, pese a las competencias que los artículos 96 y 97 TCE otorgan a la Comisión para garantizar que las medidas de carácter general que los Estados miembros adopten en su normativa interna no distorsionen el mercado común, nunca ha quedado claro el ámbito de aplicación de tales disposiciones. Además, el procedimiento de actuación que los citados artículos dispensan a las Instituciones comunitarias no es todo lo claro que debería ser²⁹⁶. Por todo ello, tanto el TJCE como la Comisión optan por seguir un concepto restringido de medidas de carácter general, para poder reconducir gran parte de las políticas estatales a la noción de ayuda de Estado y lograr así declararlas incompatibles con el mercado común.

Pero además del beneficio a determinadas empresas, el artículo se refiere a la posibilidad de que «determinadas producciones» sean las beneficiarias de la ayuda. En opinión de FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA y CALVO CARAVACA, «se trata de una locución que (...) debe ser objeto de una interpretación no restrictiva, quedando comprendida dentro de ella tanto las actividades de producción de bienes y servicios como cualesquiera otras operaciones empresariales de índole comercial»²⁹⁷.

1.2.5 El inversor privado

Hemos tenido ocasión de exponer los elementos o requisitos que deben concurrir para que una medida sea considerada como ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE y, en consecuencia, incompatible con el mercado común. Ha quedado reflejado, asimismo, la acepción amplia del concepto de ayuda de la que parten tanto el TJCE como la Comisión a la hora de enjuiciar las medidas adoptadas por los Estados miembros. También amplia es la consideración que ambas tienen en cuanto a lo que se debe entender por falsear la competencia o afectar a los

²⁹⁶ Algún sector de la doctrina ha calificado estos preceptos como los más oscuros del Tratado. Vid., por todos, PESCATORE, P.: «Public and Private Aspects of European Community Competition Law». En la obra colectiva *Annual Proceedings of the Fordham Corporate Law Institute*, Matthew Bender, New York, 1987, pág. 412.

intercambios comunitarios. Prueba de ello es la reiteradamente citada Sentencia Philip Morris/Comisión²⁹⁸, donde el TJCE estableció que «cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, debe considerarse que este último está influenciado por la ayuda»²⁹⁹.

De lo visto hasta ahora, es pacífica la conclusión de que una ayuda de Estado consiste, independientemente de la forma que adopte, en un beneficio³⁰⁰.

²⁹⁷ *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas.*, op. cit., pág. 33.

²⁹⁸ Sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, *Rec.* 1980 pág. 2671, apartado 11.

²⁹⁹ Línea jurisprudencial seguida, como señalamos antes, por la Comisión en la Decisión de 17 de diciembre de 1990 (*DOCE* L 156 de 20. 6. 1991, pág. 33), donde determinó que «no cabe duda de que toda intervención pública que rebaje los coste de una empresa tiene por efecto situar a dicha empresa en una situación ventajosa frente a sus competidores (...) En el caso que nos ocupa, las ayudas, que reducen los costes de la inversión que en principio debería asumir Selbitz, pueden afectar al comercio comunitario». Asimismo, en su Decisión de 1 de marzo de 1995 (*DOCE* L 265 de 8. 11. 1995, pág. 30), señaló que «la utilización de fondos públicos para financiar un organismo de investigación que mediante sus actividades va a reforzar la posición de determinadas empresas frente a competidoras nacionales o comunitarios, perjudica a dichos competidores».

³⁰⁰ Aunque a la misma conclusión llegan todos, las disparidades surgen a la hora de utilizar un concepto u otro para referirse a dicha nota. No obstante, el resultado al que se llega es el mismo, pues las nociones que se usan son sinónimas: beneficio directo o indirecto, beneficio financiero, beneficios económico, ventaja, etc.

Nosotros optamos por no poner apellidos al nombre, esto es, no adjetivar el sustantivo, por entender que el uso del término «beneficio» es acorde con la finalidad que en materia de ayuda de Estado hace gala la Comisión. Si partimos de una concepción amplia de ayuda de Estado hemos de mantener el mismo criterio en referencia al efecto de la medida.

Al pretender evitar que las ayudas produzcan beneficios a las empresas contrarios al espíritu del Tratado CE, no hay que limitarse a los que directamente inciden en los aspectos económicos. En este sentido, destaca IBÁÑEZ GARCÍA, un tipo de medias que no son ayudas económicas directas, como es el caso de la utilización en la publicidad de determinadas empresas, sobre todo de las públicas, de la cláusula «con la garantía del Estado», con el objeto de ofrecer sus servicios y atraer clientela y que el citado autor denomina «intangibles» («Las ayudas públicas intangibles y el artículo 92 del Tratado CEE». *Noticias de la CEE*, nº 81, octubre, 1991, pág. 52).

Nos adherimos a la tesis de ARPIO SANTACRUZ de entender dicho beneficio «de forma objetiva, es decir, como algo que tiene un valor económico para el beneficiario» (*Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 65). Por tanto, el requisito jurisprudencial de que la ayuda ha de reforzar la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras, no ha de interpretarse en el sentido de

Para determinar cuándo una empresa ha recibido una ayuda prohibida, tanto el TJCE como la Comisión acuden al criterio del inversor privado. En este requisito, entienden FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA y CALVO CARAVACA³⁰¹ que la Comisión y la jurisprudencia comunitaria buscan «anudar la existencia de un beneficio o ventaja y por consiguiente la aplicación del Art. 92.1 TCE al hecho de que la financiación pública se realice fuera de las condiciones normales del mercado, es decir, en circunstancias tales que un operador privado³⁰² (...) no se hubiera decidido a realizar dicha operación»³⁰³. Para defender su tesis acuden los reseñados autores a la sentencia de 10 de julio de 1986³⁰⁴, línea jurisprudencial que el Tribunal de Justicia marcó en el asunto 234/84³⁰⁵, en la que señaló:

entender que sólo hay beneficio –y por tanto sólo hay ayuda– cuando la medida coloque al beneficiario en una situación competitiva superior a las demás empresas. Basta que mejore la situación económica de la empresa en relación con quien no la ha recibido para que estemos ante una ayuda de Estado que, de reunir el resto de requisitos contemplados en el artículo 87.1, será incompatible con el mercado común.

Y reiteramos una vez más que el beneficio que conlleva una mejora económica, no tiene que suponer transferencia de fondos por parte del Estado. Como expusimos más arriba, la actuación del Estado como garante de una sociedad para la obtención de un crédito bancario, no implica transferencia de fondos estatales –salvo incumplimiento por parte de la empresa, cuestión que no viene al caso–. Y, sin embargo, es indudable que gracias a dicha garantía obtendrá el crédito, lo que la situará en una posición de ventaja en el mercado de la que no disfrutaba con anterioridad.

³⁰¹ *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*, op. cit., pág. 33.

³⁰² La utilización del término «operador privado» frente a la de «inversor privado», es defendida también por CASTILLO DE LA TORRE y KEPPELNE, por cuanto la jurisprudencia no se limita al hecho de la inversión, sino que su comprobación se refiere a constatar «si un operador privado habría obrado de la misma manera en idénticas circunstancias» («Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 1999», op. cit., pág. 56).

Estamos de acuerdo con los citados autores en considerar que el criterio del inversor privado se ha convertido en el del operador privado. Sin embargo, por razones de comprensión, creemos conveniente mantener en nuestro trabajo la terminología empleada por las Instituciones comunitarias, evitando así posibles confusiones conceptuales.

³⁰³ En el mismo sentido se manifiestan BELLAMY y CHILD al afirmar que lo determinante no es si la ventaja obtenida es gratuita, es decir, si se obtiene algo a cambio de nada, sino si se obtiene un beneficio que normalmente no se recibiría (*Derecho de la Competencia en el Mercado Común*, op. cit., pág. 788).

³⁰⁴ Sentencia de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 40/85, *Rec.* 1986, pág. 2321, apartado, 13.

³⁰⁵ Sentencia de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 234/84 *Rec.* 1986, pág. 2263, apartado 14.

«Para comprobar si una de estas medidas tiene carácter de ayuda estatal, lo adecuado es aplicar el criterio (...) basado en las posibilidades de la empresa de obtener las sumas en cuestión en los mercados privados de capitales. En el caso de una empresa cuyo capital social está en manos de las autoridades públicas, hay que examinar sobre todo si, en circunstancias similares, un socio privado habría procedido a una aportación de capital semejante, basándose en las posibilidades previsibles de rentabilidad y haciendo abstracción de cualquier consideración de tipo social o de política regional o sectorial»³⁰⁶.

³⁰⁶ En la misma línea interpretativa se sitúa el Abogado General GORDON SLYNN, en sus conclusiones en los asuntos acumulados 67, 68 y 70/85 (Sentencia del TJCE de 2 de febrero de 1988, Van de Kooy/Comisión 67/85, 68/85 y 70/85, *Rec.* 1988, pág. 219). Así, en el caso de autos en el que el gobierno holandés fijó una tarifa a un nivel más bajo para un sector que para otros, entiende GORDON SLYNN, que este hecho no constituye automáticamente una ayuda; sólo lo será «cuando no se justifica económicamente». Continúa su argumentación señalando que «el Estado puede comprar acciones pertenecientes a una sociedad, o emitir empréstitos; pero cuando esto se realiza en una medida o según unas condiciones inaceptables para un inversor privado, es cuando se produce una ayuda a los efectos del artículo 87, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos exigidos por este precepto».

En su Decisión 95/524/CE (*DOCE* L 300 de 13. 12. 1995, pág. 23), la Comisión estimó que las aportaciones de capital efectuadas por el Estado a través de una sociedad perteneciente al Ministerio de Hacienda italiano constituían ayudas de Estado, ya que en una situación semejante «ningún accionista privado hubiese aceptado semejantes resultados durante un período tan largo; habría procedido mucho antes a una liquidación o reestructuración en profundidad. Los mencionados fondos deben, pues, considerarse ayudas. (...) En tales condiciones, un inversor privado hubiese intentado limitar su responsabilidad frente a su filial en dificultades, optando por declararla en liquidación a partir del momento en que no podía esperarse razonablemente un restablecimiento de su viabilidad financiera y cuando la relación entre el activo y el pasivo arrojaba aún un saldo positivo. Dado que el IRI no mostró una actitud tan racional y no decidió hasta mucho más tarde liquidar voluntariamente a Iritecna para amortizar pérdidas y deudas y contribuir así a relanzar las actividades transferidas a Fintecna, el coste de tal operación ha de considerarse ayuda».

En la Decisión 94/118/CE (*DOCE* L 54 de 25. 2. 1994, pág. 30), especifica la Comisión que «las inyecciones de capital con cargo a fondos públicos no constituyen un ayuda cuando se da el caso de que algunos accionistas minoritarios particulares participan en la operación proporcionalmente a su participación como accionistas», para lo que será esencial que la participación en el capital de los inversores privados tenga relevancia económica.

Del criterio del inversor privado se ocupó nuevamente el Tribunal en la Sentencia de 21 de marzo de 1991, para enlazarlo con el principio de igualdad de trato entre las empresas públicas y las privadas³⁰⁷, del que infiere el Tribunal:

«(...) los capitales que el Estado pone, directa o indirectamente, a disposición de una empresa, en circunstancias que se corresponden con las

³⁰⁷ El artículo 295 TCE, exige el respeto al principio de neutralidad respecto del régimen de la propiedad de los Estados miembros, por lo que se ha de garantizar la igualdad de trato entre las empresas públicas y las empresas privadas. En atención a estos criterios, la Comisión en su actuación no puede ni perjudicar ni beneficiar a las empresas públicas. En esta línea de exigencia de respeto a los principios de neutralidad del sistema de propiedad de los Estados miembros y el principio de igualdad entre las empresas públicas y las privadas, la acción de la Comisión tampoco podrá perjudicar o beneficiar a las entidades públicas que efectúen inyecciones de capital en las empresas, lo que no obsta para que investigue esas inversiones. En este sentido, *vid. DOCE L 195 de 29. 7. 1980*, pág. 35; *DOCE L 54 de 25. 2. 1994*, pág. 30; *DOCE L 273 de 25. 10. 1994*, pág. 22.

Para un estudio de la aplicación de los artículos 87 a 89 TCE a las ayudas que los Estados otorgan a las empresas públicas, *vid. BRITAN, L.: «La política en materia de ayudas públicas y las empresas públicas: ¿El campo de actuación estatal tiene límites?»*. *Noticias CEE*, nº 70, 1990, pág. 11; CREMADES, B. M.: «Los servicios de interés general y las normas de competencia: los nuevos límites del Estado del Bienestar». *Noticias de la Unión Europea*, nº 150, julio 1997, pág. 15; GARCÍA VICENTE, R.: «La aplicación del Derecho Comunitario de la competencia a las empresas públicas». *Noticias CEE*, nº 48, 1989, pág. 47; LAFUENTE SÁNCHEZ, R.: «Intervención estatal a favor de las empresas públicas: Las exenciones tributarias como elemento positivo de ayuda de Estado (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, Banco de Crédito Industrial, S.A., c. Ayuntamiento de Valencia)». *Revista General de Derecho*, nº 598-599, julio-agosto, 1994, pág. 8319; MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L.: «La ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva sobre Transparencia de las Relaciones Financieras de las Empresas Públicas». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, pág. 13; OLIU CREUS, J.: «Empresas Públicas en la CEE. Retos y oportunidades». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, pág. 27; ORTÍZ-ARCE, A.: «La empresas públicas en el marco de las Comunidades Europeas. Aspectos del ordenamiento comunitario europeo sobre libertad de competencia y sobre políticas sectoriales interesando a las empresas públicas». *Revista de Instituciones Europeas*, nº 2, mayo-agosto, 1983, pág. 413; RODRÍGUEZ CURIEL, J. W.: *Ayudas de Estado a Empresas Públicas. Las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de empresas públicas o con participación pública, como Ayudas de Estado según el Tratado de la CEE*, op. cit., pág. *passim*, «La nueva Comunicación de la Comisión sobre ayudas de Estado a empresas públicas». *Noticias CEE*, nº 89, junio 1992, pág. 35; SANTORO GARCÍA DE LA PARRA, T.: «la Empresa Pública en España y el impacto de la normativa comunitaria». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, pág. 33; SIERRA SÁNCHEZ, D.: «Transparencia en las relaciones financieras entre el Estado y las Empresas Públicas», *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.

condiciones normales de mercado, no pueden ser consideradas ayudas de Estado. (...) Es necesario analizar si, en circunstancias similares, un grupo industrial habría podido proceder de la misma manera a la compensación de las pérdidas de explotación (...).

(...) un socio privado puede aportar razonablemente el capital necesario para asegurar la supervivencia de una empresa que atraviesa dificultades pasajeras, pero que, tras una eventual reestructuración estaría en condiciones de recuperar su rentabilidad. Por lo tanto, debe admitirse que una sociedad matriz puede, de la misma manera, soportar las pérdidas de una de sus filiales, durante un periodo de tiempo limitado, con el fin de permitir que el cese de las actividades de esta última se produzca en las mejores condiciones. Tales decisiones pueden venir justificadas no sólo por la posibilidad de obtener un beneficio material indirecto, sino también por otras consideraciones, como el intento de proteger al reputación del grupo o reorientar sus actividades.

No obstante, cuando las aportaciones de capital de un inversor público prescinden de toda perspectiva de rentabilidad, incluso a largo plazo, dichas aportaciones deben ser consideradas como ayudas en el sentido del artículo 87 del Tratado y su compatibilidad con el mercado común debe analizarse teniendo en cuenta únicamente los criterios enunciados en dicho artículo»³⁰⁸.

En esta sentencia se introduce un nuevo elemento para examinar el criterio del inversor privado: el holding industrial³⁰⁹. Esto es así, porque considera el Tribunal que la crisis de una empresa de titularidad pública puede perjudicar o influir negativamente en la consideración de

³⁰⁸ Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, *Rec.* 1991, pág. 1433, apartados 20 y ss.

³⁰⁹ El comparar el comportamiento del inversor público al de un holding privado antes que al de un inversor privado ordinario, es reafirmado en posteriores sentencias, v. gr., en la de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, C-42/93, *Rec.* 1994, pág. I 4175, apartado 14.

otras empresas de igual titularidad, de la misma forma que influiría en el grupo la consideración de la crisis de una de las filiales³¹⁰. Sin embargo, un holding no podrá hacer «abstracción de cualquier tipo social o de política regional o sectorial», por lo que esta figura se asemeja más en su actividad empresarial a la desarrollada por una autoridad pública. Es factible, por tanto, equiparar la transferencia de capitales que un holding privado hace de una filial a otra, para contribuir a soportar pérdidas pasajeras, con la aportación de capital que una autoridad pública pueda hacer por el mismo motivo. Pero si se enjuagan pérdidas de empresas que operan en un sector caracterizado por el exceso de producción o las pérdidas absorben gran parte del volumen de negocios, sin haber elaborado un plan de reestructuración serio, nos encontraríamos ante un incumplimiento grave de las obligaciones contraídas por el holding privado o ante una ayuda de Estado en el caso de la autoridad pública³¹¹. En la Decisión 96/115/CE la Comisión desestimó los argumentos de las autoridades italianas al entender que ningún accionista privado aceptaría unos resultados tan malos durante un período tan largo. Por ello, considera la Comisión que un inversor privado habría iniciado la liquidación o reestructuración mucho antes, ya que «el período durante el cual *Enichem Agricultura* ha registrado pérdidas ha sido demasiado largo (cinco años)

³¹⁰ En la Sentencia de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión (asuntos acumulados C-278/92, C-279/93 y C-280/93, *Rec.* 1994, pág. I 4103), apartado 25, expresa el Tribunal, con base en la jurisprudencia marcada a partir de la sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, *Rec.* 1991, pág. 1433, que «una sociedad matriz puede soportar la pérdidas de una de sus filiales, durante un período de tiempo limitado, con el fin de permitir que el cese de las actividades de esta última se produzca en las mejores condiciones posibles. Tales decisiones pueden venir justificadas no sólo por la posibilidad de obtener un beneficio material indirecto, sino también por otras consideraciones, como el deseo de proteger la reputación del grupo o de reorientar sus actividades».

³¹¹ En este sentido, vid. las conclusiones del Abogado General VAN GERVEN en la sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, *Rec.* 1991, pág. 1433, apartado 14 y en la sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-305/89, *Rec.* 1991, pág. I 1603, en la que, en los apartados 11 y ss. de sus conclusiones, hace un detallado estudio del criterio del inversor privado, asimilándolo nuevamente al holding privado frente a lo que él denomina «inversor ordinario». Pero en su argumentación añade otro elemento, a nuestro juicio clave en esta materia, que es el del «inversor razonable», en virtud del cual, el inversor, tanto público como privado, debe tener siempre presente la exigencia de rentabilidad en sus inversiones y si éstas son a largo plazo y en una empresa fuertemente endeudada, entiende VAN GERVEN que «un “inversor razonable” sólo podrá convencerse de la posibilidad de lograr realmente el saneamiento de una empresa en dificultades y de la utilidad de efectuar una nueva aportación de capital sobre la base de un plan de reestructuración global» (apartado 13).

y el importe de dichas pérdidas demasiado elevado como para aceptar que el ENI se comportó como una sociedad holding privada. Así pues, la totalidad del importe ha de considerarse como una ayuda»³¹².

Esta línea de asimilar el grupo público a un holding privado es definitivamente aceptada por la jurisprudencia comunitaria a partir de la Sentencia de 21 de marzo de 1991³¹³, donde el Tribunal afirma:

«Para determinar si dichas medidas presentan el carácter de ayudas de Estado, procede analizar si, en circunstancia similares, un inversor privado de dimensiones comparables con las de los organismos gestores del sector público habría efectuado aportaciones de capital de esta importancia.

A este respecto, es necesario precisar que, aun cuando el comportamiento del inversor privado, al que debe compararse la actuación del inversor público que persigue objetivos de política económica, no es necesariamente el del inversor ordinario que coloca capitales en función de su rentabilidad a un plazo más o menos corto, sino que debe ser, por lo menos, el de un holding privado o un grupo privado de empresas que persigue una política estructural, global o sectorial, y se guía por perspectivas de rentabilidad a más largo plazo».

La consideración de si la inversión realizada por una autoridad pública se corresponde con la que realizaría un inversor privado, no sólo se hace en el caso de crisis o acuciante déficit por parte de la empresa beneficiaria. En la Sentencia de 11 de julio de 1996, el Tribunal toma como elemento de comprobación de la inversión «si la retribución percibida como contrapartida es

³¹² DOCE L 28 de 6. 2. 1996, pág. 18.

³¹³ Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-305/89, *Rec.* 1991, pág. I 1603, apartados 19 y ss.

inferior a la que se habría exigido en condiciones normales de mercado»³¹⁴. La determinación de lo que se entiende por retribución normal por las prestaciones «supone un análisis económico que tenga en cuenta todos los factores que una empresa, actuando en condiciones normales de mercado, habría tenido que tomar en consideración en el momento de fijar la retribución por los servicios prestados»³¹⁵. Pero es tajante al afirmar que «un inversor privado que persiga una política estructural, global o sectorial, guiada por perspectivas de rentabilidad a largo plazo, no puede razonablemente permitirse, después de hacer frente ininterrumpidamente a años de pérdidas, proceder a una aportación de capital que no solamente es económicamente más costosa que la opción de liquidación de sus activos, sino que además está vinculada a la venta de la empresa, lo cual le priva de toda perspectiva de beneficio, incluso a más largo plazo»³¹⁶.

A juicio de la Comisión también se debe aplicar el criterio del inversor privado, aun en el caso de que el Estado no haya realizado una aportación de capital. Así, en la Decisión 96/655/CE³¹⁷ entiende que, en atención al criterio del inversor privado existía ayuda de Estado, por el hecho de que el Gobierno español se viera obligado a buscar una garantía estatal para que una empresa obtuviera créditos comerciales, sin la cual la empresa no habría podido obtener créditos del sector privado, pues «ningún avalista comercial habría estado dispuesto a conceder una garantía en condiciones comparables a las de la garantía estatal»³¹⁸. La tesis mantenida por la Comisión tiene su fundamento en la jurisprudencia comunitaria, donde se afirma la necesidad de constatar, a la hora de determinar si una garantía estatal es una ayuda incompatible en el sentido

³¹⁴ Sentencia del TJCE de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, C-39/94, *Rec.* 1996, pág. I 3547, apartado 62.

³¹⁵ *Ibíd.*, apartado 61. En el mismo sentido vid. las conclusiones del Abogado General JACOBS en la Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, asuntos acumulados C-278/92, C-279/93 y C-280/93, *Rec.* 1994, pág. I 4103. Asimismo, en la sentencia del TPI de 30 de abril de 1998, Cityflyer Express/Comisión, T-16/96, *Rec.* 1998, pág. II 7, el Tribunal lleva a cabo una interpretación de las circunstancias existentes en el momento de la concesión de un préstamo para determinar si nos encontramos ante un supuesto de ayuda de Estado. En el mismo sentido, vid. las consideraciones de la Comisión en la Decisión 94/696/CE (*DOCE* L 273 de 25. 10. 1994, pág. 22), la Decisión 97/13/CE (*DOCE* L 5 de 9. 1. 1997, pág. 30).

³¹⁶ Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, asuntos acumulados C-278/92, C-279/93 y C-280/93, *Rec.* 1994, pág. I 4103, apartado 26.

³¹⁷ *DOCE* L 298 de 22. 11. 1996, pág. 14.

del artículo 87.1 TCE, las posibilidades que el garantizado tendría de conseguir el préstamo en el mercado de capitales de no existir la citada garantía³¹⁹. Si por la precaria situación financiera de una empresa ninguna entidad financiera aceptara prestarle dinero sin garantía del Estado, el importe total del préstamo garantizado que obtenga la citada empresa debe considerarse como una ayuda³²⁰. Las garantías estatales no constituyen ayudas de Estado sólo por la utilización del criterio del inversor privado, sino que, como también ha puesto de manifiesto el TPI, existe transferencia de recursos públicos, ya que la ejecución de la garantía supondrá una carga adicional para el presupuesto del Estado³²¹.

Por la utilización del criterio del inversor privado ha concluido la Comisión que en la enajenación por una autoridad pública de bienes por razones comerciales, debe comportarse como un vendedor privado que actúa en condiciones normales de mercado, estudiando las demás ofertas y aceptando la mejor³²².

³¹⁸ En el mismo sentido, vid. Decisión 98/364/CE (*DOCE* L 164 de 9. 6. 1998, pág. 30).

³¹⁹ Cfr. las sentencias del TJCE de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87, *Rec.* 1990 pág. I-307, apartado 39, y de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, *Rec.* 1990 pág. I-959, apartado 26.

³²⁰ Sentencia del TJCE de 5 de octubre de 2000, Alemania/Comisión, C-288/96, sin publicar, apartado 31. Destacan aquí CASTILLO DE LA TORRE y KEPPELNE, que el montante de la ayuda lo constituye el importe total del préstamo garantizado y no únicamente la diferencia entre los tipos de interés («Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2000». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 211, enero/febrero, 2001, pág. 69).

³²¹ Sentencia del TJCE de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, *Rec.* 1998 pág. I-7907, apartado 43 y la sentencia del TPI, de 13 de junio de 2000, EPAC/Comisión, asuntos acumulados T-204/97 y T-270/97, sin publicar, apartados 80 a 82.

³²² Vid. *DOCE* L 6 de 11. 1. 1992, pág. 36, donde la Comisión especifica que «si el vendedor piensa que, debido a circunstancias especiales tales como, por ejemplo, el tamaño del solar o la magnitud de las obras, no se podrán encontrar otros compradores potenciales, y tampoco dispone de referencias fiables respecto al precio que podría alcanzar el bien en el mercado, haría que, antes de proceder a la venta, un perito se lo tasara, teniendo en cuenta todas las circunstancias que acompañen al caso y todos los factores diferentes al precio, a continuación procuraría que el comprador alcanzara como precio de venta la cifra de tasación».

A partir de unas reflexiones de PAPPALARDO³²³, se plante MATTERA una serie de cuestiones en esta materia, de las que destacamos la siguiente: «¿Debe deducirse de los argumentos de la Comisión y del Tribunal que basta con que la empresa se halle en una buena situación financiera para excluir (invocando como elemento de comparación el comportamiento de un potencial inversor privado) que exista una ayuda?»³²⁴. Obviamente, invocando sólo este elemento no habría ayuda. Sin embargo, no hay que olvidar la existencia de otros elementos en la valoración, como, por ejemplo, el exceso de capacidad o el dificultar la exportación desde otros Estados miembros. En todo caso, el casuismo imperante en esta materia³²⁵ no debe llevar a encasillarnos en el uso de un solo elemento de valoración para todos los casos.

1.3 CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO

FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA y CALVO CARAVACA señalan que los redactores del TCE han consagrado, en esta materia, un «principio de integración negativa»³²⁶, mediante el cual se han establecido «medidas defensivas destinadas a neutralizar los efectos derivados de financiamientos públicos privilegiados, es decir, de financiamientos que a través de recursos públicos otorguen a determinadas empresas beneficios que, por su naturaleza, entrañen una ventaja competitiva incompatible con el Mercado común»³²⁷.

³²³ «Le participations de l'Etat dans le capital d'entreprises constituent-elles des aides au sens de l'article 92 du traité CEE?». *Documentação e Direito Coparado*, Lisboa, 1988.

³²⁴ *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 95.

³²⁵ Cfr. CASTILLO DE LA TORRE, F. y KEPPELNE, J.-P.: «Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 1999», op. cit., pág. 57.

³²⁶ La progresiva reducción de posibilidades de políticas autónomas de los distintos Estados miembro, es lo que se ha denominado «integración negativa», en contraposición a la «integración positiva», consistente en la transferencias de competencias en materia de política económica a los órganos comunitarios (vid. FERNÁNDEZ FARRERES, G «El control de las ayudas financieras nacionales». *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1986, pág. 619 y la bibliografía allí citada).

³²⁷ FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. y CALVO CARAVACA, A. L.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*, op. cit., pág. 61.

No estamos de acuerdo con esta afirmación cuando hace referencia a que es la naturaleza de los beneficios lo que implica su incompatibilidad con el mercado común. Y esto en la doble vertiente en la que se podría interpretar. Si por «naturaleza» los autores hacen referencia al nacimiento de la ventaja, entendemos más apropiada la utilización del vocablo «origen», ya que el utilizar la expresión «naturaleza» puede dar lugar a interpretar que el sentir de los autores era afirmar que la incompatibilidad vendría dada por la esencia de la ayuda, ante lo que objetaríamos las afirmaciones de la Comisión cuando advierte de que «el elemento determinante para la apreciación de las medidas de este tipo no es el objeto buscado, sino los efectos que pueden producir en los intercambios intracomunitarios»³²⁸.

Tampoco estamos de acuerdo en que el artículo 87 sea una medida defensiva por la que se busque neutralizar los efectos derivados de la financiación de las empresas a través de fondos públicos. Si esto fuera así, no se comprendería el sentido que tendrían las ayudas comunitarias a las que anteriormente hicimos referencia, al tener también origen público los fondos de los que se nutren tales ayudas. La única diferencia entre las ayudas estatales y las comunitarias es, simplemente, el origen de los fondos públicos, en cuanto que las ayudas estatales provienen de las arcas nacionales, mientras que las comunitarias toman causa de una decisión en el ámbito de la Comunidad. La intención de la política comunitaria no es la de reducir totalmente el gasto público nacional, sino racionalizar su empleo para que su uso sea más eficiente y eficaz³²⁹.

De todo ello, entendemos que el principio que se consagra en el artículo 87.1 no es tanto un principio de integración negativa³³⁰, sino, eminentemente, un principio de integración

³²⁸ DOCE L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18. Recordemos que en este supuesto, la Comisión entró a conocer de una medida social cuya finalidad real, según las autoridades francesas, era la de combatir la mano de obra clandestina. Aunque la Comisión la declaró como ayuda de Estado en el sentido de lo dispuesto en los artículos 87 y siguientes del Tratado «porque los productores se benefician así de condiciones de producción y de venta más favorables que los productores no beneficiarios de la ayudas», señaló que, «de todas maneras», la medida sería incompatible con el mercado común, ya que lo determinante son los efectos, no la finalidad.

³²⁹ SAMANIEGO BORDIU, G.: «Cinco años de experiencia en materia de ayudas de Estado». *Noticias CEE*, nº 75, abril, 1991, pág. 106.

³³⁰ FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. y CALVO CARAVACA, A. L.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*, op. cit., pág. 61. En el mismo sentido CHEROT: «La

coordinada o solidaria, ya que lo que se procura no es la supresión de las ayudas de Estado, sino su control por ser necesarias para el reequilibrio económico y social de las regiones europeas. Finalidad que comparten con las mencionadas ayudas comunitarias. Si la normativa existente en el Tratado fuera tal mecanismo defensivo, entendemos que su objetivo sería la consecución de un mercado guiado única y exclusivamente por las fuerzas de la competencia³³¹, cuando en realidad lo que se pretende es alcanzar una nivelación competencial, pero sin dejar de lado el objetivo del desarrollo económico y social, tanto de regiones desfavorecidas como de sectores económicos sensibles, que no podrían hacer frente a la competencia externa sin el beneficio que tales ayudas comportan.

En definitiva, después de haber llevado a cabo el análisis de las notas o elementos individuales de caracterización del artículo 87.1 TCE, podemos definir a las ayudas de Estado como aquellas medidas producidas en el ejercicio de la actividad de algún organismo público interno o privado dependiente de uno público que, implicando sacrificio positivo o negativo de fondos públicos nacionales, generen beneficio específico a determinadas empresas o producciones, siempre que la medida ocasione sensibles efectos distorsionantes en el mercado común.

2 LAS EXCEPCIONES A LA REGLA DE INCOMPATIBILIDAD

2.1 INTRODUCCIÓN

De lo visto hasta ahora, se desprende claramente el perjuicio que las ayudas de Estado pueden ocasionar en el mercado común en tanto falsean la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Las ayudas contribuyen al mantenimiento de industrias

discipline de les aides nationales dans la Communauté économique européenne». *Revue d'économie industrielle*, 1993 (la cita es tomada de AYMERICH CANO, C.: *Ayudas públicas y Estado Autonómico*, op. cit., pág. 210).

³³¹ Era clara la ideología económica-liberal o neoliberalismo, existente en la Europa de posguerra, con la consecuencia lógica de inspirar la redacción del Tratado CEE. Para un análisis de los principios inspiradores del Tratado, vid, por todos, TAMAMES, R., *La Unión Europea*. Alianza Ed., S. A., Madrid, 1994.

caducas y de empresas no competitivas, sosteniendo así puestos de trabajos inestables, trasladando, en suma, el coste del ajuste a otros Estados miembros³³². Sin embargo, no puede desconocerse su utilidad para alcanzar objetivos económicos y sociales que no se podrían conseguir con el libre juego del mercado³³³ y de la competencia³³⁴, por lo que la Comisión y el Consejo, al poner en práctica las normas en cuestión, se han inspirado «en el deseo de mantener un equilibrio razonable entre la prohibición de las ayudas susceptibles de falsear la competencia y la posibilidad de exceptuarlas temporalmente para permitir la prosecución de objetivos igualmente dignos de protección, con respecto a los fines generales de los tratados»³³⁵.

En este sentido, ha admitido la Comisión:

«En numerosas circunstancias, las ayudas se justifican porque contribuyen a la consecución de los objetivos económicos y sociales de la Comunidad. Así ocurre cuando el libre juego del mercado:

- impide lograr dichos objetivos;
- no permite alcanzarlos en plazos o con un coste social soportable;

³³² *Duodécimo Informe sobre Competencia* (1983), punto 158 y ss. y *Vigésimo Cuarto Informe sobre Competencia* (1994), punto 12. Cfr. ÁLVAREZ GONZÁLEZ, J.: «Mercado interior, libre competencia e intervenciones públicas», op. cit., pág. 14, en el análisis de los perjuicios que causa el uso indiscriminado de las ayudas por parte de las autoridades estatales.

³³³ Vid., en línea similar a la nuestra, el *Octavo Informe sobre ayudas estatales en la Unión*, (COM (00) 205 final, 11.04.2000, apartado 2). La Comisión ha llegado a justificar el uso de ayudas de Estado para «reparar los efectos del fracaso del mercado» (*Séptimo informe sobre ayudas estatales a la industria y a otros sectores en la Unión Europea*, COM (1999) 148 final, 30. 03. 1999, pág. 7).

³³⁴ FERNÁNDEZ FARRERES, G «El control de las ayudas financieras nacionales», op. cit., pág. 620; ÁLVAREZ GONZÁLEZ, J.: «Mercado interior, libre competencia e intervenciones públicas», op. cit., pág. 14.

³³⁵ BERNINI, G.: «Las reglas de la Competencia», op. cit., pág. 391. Para BERCOVITZ, una prohibición absoluta de las ayudas iría contra otros objetivos del Tratado, tales como el desarrollo regional equilibrado o el resolver problemas sociales o económicos («Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE» op. cit., pág. 462.); en una línea similar se expresa ÁLVAREZ GONZÁLEZ, quien considera necesarias las excepciones al principio general en tanto es imposible prescindir de la misma en determinadas ocasiones («Mercado interior, libre competencia e intervenciones públicas», op. cit., pág. 22).

- intensifica la competencia hasta un punto en el que aquélla corre el riesgo de autodestruirse.

Por ello, la Comisión considera que las ayudas deben ser admitidas cuando son necesarias para corregir desequilibrios regionales graves; para facilitar o acelerar ciertas adaptaciones o desarrollos indispensables para ciertas industrias; para permitir, por razones sociales, el repliegue sin dificultades de ciertas actividades o para neutralizar, al menos temporalmente, ciertas distorsiones de la competencia debidas a acciones externas»³³⁶.

Las excepciones a la regla general de incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común, que son fiel reflejo de la atemperación de las ideas neoliberales inspiradoras de los Tratados constitutivos³³⁷, las encontramos en el propio artículo 87 en sus puntos segundo y tercero, que disponen:

«2. Serán compatibles con el mercado común:

- a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
- c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en

³³⁶ *Octavo Informe sobre Política de la Competencia* (1979), punto 175.

Para un análisis detallado de las ayudas de Estado destinadas al sector industrial vid. *Sexto informe sobre ayudas estatales a la industria y a algunos otros sectores en la Unión Europea*, (COM (1998) 417 final, 01. 07. 1998, pág. 7 y ss).

³³⁷ Cfr. el análisis que lleva a cabo EMBID IRUJO sobre la compatibilización de las ideas neoliberales con la consecución otros objetivos del Tratado («El régimen de las ayudas estatales a las empresas en derecho comunitario (Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 1986)». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, pág. 128).

que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

3. 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 subempleo;
- b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
- d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;
- e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión».

2.2 LAS AYUDAS COMPATIBLES

En el apartado segundo del artículo 87, encontramos las excepciones que un sector de la doctrina denomina «*ipso iure*», ya que por sí son compatibles con el mercado interior, por ser su fundamento la finalidad perseguida por ellas, aun afectando a los intercambios intracomunitarios y falseando la competencia³³⁸. En estos casos, la Comisión, aun teniendo competencias de

³³⁸ Vid. FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. y CALVO CARAVACA, A. L.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*, op. cit., pág. 62. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 70.

Por su parte, MATTERA las califica como excepciones de «pleno derecho» (*El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 101). Mientras que PELÁEZ MARÓN las denomina «ayudas incondicionales» («Las ayudas de Estado y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad

control³³⁹, tan sólo entrará a valorar si concurren los elementos objetivos tipificados en la norma, careciendo de todo poder discrecional para apreciar la oportunidad de tales medidas³⁴⁰.

2.2.1 Ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales

En la letra a) del apartado 2 se regulan las denominadas ayudas a los consumidores, donde se permite conceder medidas de carácter social concedidas a los consumidores individuales. Éstas serán compatibles «siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos». WAELBROECK y FRIGNANI estiman que pueden afectar a la competencia si se conceden atendiendo a las características de las empresas que produzcan los bienes objeto de la ayuda que favorezcan su adquisición³⁴¹. Tal afirmación la consideramos una obviedad, pues si se atiende a las características de la empresa que los produzca, hay discriminación basada en el origen de los productos, por lo que la medida no encontraría ya validez en el precepto³⁴².

Europea», op. cit., pág. 119) y JIMÉNEZ hace referencia a las mismas como «compatible *ope legis*» (*Política de competencia y ayudas de Estado en la C.E.E.*, op. cit., pág. 28).

GOLDMAN, LYON-CAEN y VOGEL, las califican, en cambio, como derogaciones imperativas (*Droit commercial européen*. Précis Dalloz, París, 1994, pág. 774).

Para BERCOVITZ, estas ayudas –que él denomina «ayudas automáticas»– son concedidas en «supuestos de importancia totalmente marginal», por lo que resta importancia a la posibilidad de afectación a los intercambios comunitarios y a la competencia («Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE», op. cit., pág. 466).

³³⁹ WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 467.

³⁴⁰ Vid. MATTERA, A.: *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 101, así como RODRÍGUEZ CURIEL, J. W.: *Ayudas de Estado a Empresas Públicas. Las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de empresas públicas o con participación pública, como Ayudas de Estado según el Tratado de la CEE*, op. cit., pág. 87.

En su *Vigesimocuarto Informe sobre Política de la competencia* (1994), constató la Comisión que su labor se limitaba a «comprobar si se cumplen los requisitos establecidos, si las ayudas son compatibles con los principios generales de la normativa comunitaria y si guardaban proporción con el objetivo perseguido. De ser así, la Comisión debe autorizar la ayuda».

³⁴¹ *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 467.

³⁴² Confirma nuestra apreciación lo expuesto por la Comisión en los apartados 183 y 184 de su *Vigesimocuarto Informe sobre la Política de la competencia* (1994), al concluir que «debe considerarse que el concepto de discriminación de la letra a) del apartado 2 del artículo 92, se refiere al origen o suministrador del

Se ha afirmado que la excepción analizada es superflua³⁴³ pues la medida en ella comprendida no entraría dentro del ámbito de aplicación del artículo 87.1, al no ser los destinatarios las empresas o las producciones, sino los consumidores finales³⁴⁴. A nuestro juicio, una ayuda puede afectar a la competencia incluso si sus beneficiarios son los consumidores individuales³⁴⁵. Pero el hecho de merecer mayor protección el consumidor individual que la competencia dio lugar a que los autores del Tratado dejaran constancia positiva de tal prelación³⁴⁶.

2.2.2 Ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional

En la letra b) del apartado 2 del artículo 87, se encuentran recogidas «las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional». Se hace patente la delicadeza de los redactores del Tratado para con los residentes en aquellas zonas que sufran las consecuencias de calamidades naturales –terremotos, inundaciones, sequías, epidemias, etc.– o causadas por el hombre –guerras, graves

producto de que se trata, y no a medidas por las que se establezca una distinción entre dicho producto y los productos competidores».

³⁴³ URIOL EGIDO, C.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 57.

³⁴⁴ En opinión de ORLANDI, «en la práctica las ayudas del artículo 92, párrafo 2, no tienen efectos distorsionantes sobre la competencia» (*Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, op. cit., pág. 228).

³⁴⁵ Para BERCOVITZ «cabe pensar, sin embargo, que esta excepción sí tiene sentido para completar la prohibición general. Se trata de evitar, en efecto, las ayudas indirectas que podrían otorgarse a las empresas si se concedieran ayudas de carácter social a los consumidores, pero imponiéndoles la adquisición de productos o servicios de un origen determinado» («Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE», op. cit., pág. 467).

³⁴⁶ Compartimos, en parte, la opinión de FERNÁNDEZ FARRERES al estimar que con el inciso de «consumidores individuales», se excluye a las empresas (*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 71). Sin embargo, entendemos que no se puede excluir tajantemente a las empresas, pues las mismas podrán ser objeto de ayuda siempre que, al adquirir un bien, su comportamiento sea el de un «consumidor individual» entendido como «consumidor final», esto es, que al adquirir el bien no lo haga con la intención ni de comercializarlo ni de afectarlo al proceso productivo, sino destinadas al consumo dentro de la empresa, v. gr., ayudas para la compra de productos alimenticios que se servirán en el comedor de la misma.

acontecimientos políticos internos, etc., aunque el criterio comunitario ha sido el de no incluir las huelgas—. Como han matizado WAELBROECK y FRIGNANI, al hacer uso de la excepción contenida en la letra b), la ayuda no podrá sobrepasar la estricta reparación del daño³⁴⁷; en otro caso, no estaría amparada la medida por tal compatibilidad³⁴⁸. Destaca ORLANDI como característica fundamental, en la misma línea, la proporcionalidad pues «son consideradas compatibles con el mercado común en cuanto que son necesarias para poner remedio a un evento imprevisible y de extraordinaria gravedad; no pueden de ningún modo legitimar sistemas de subsidio que por su intensidad y por su duración son desproporcionados a los daños ocurridos»³⁴⁹.

Las medidas adoptadas por los Estados bajo el amparo de la presente excepción, deben ceñirse a la finalidad para la que fueron admitidas³⁵⁰ y tener un carácter temporal, sin que se prolonguen más allá del tiempo estrictamente necesario para devolver a la empresa afectada a la situación que ostentaba en el mercado³⁵¹.

³⁴⁷ *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 468.

³⁴⁸ RODRIGO FERNÁNDEZ, J. I.: «Ayudas de Estado». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, pág. 74. En opinión de MATTERA, no se debería haber hecho tal precisión, pues estas ayudas no afectan a la competencia, resultando así superflua la declaración de compatibilidad (*El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 102). No obstante, para FERNÁNDEZ FARRERES, la dificultad que entraña la determinación de cuál debe ser la cuantía de la ayuda para reparar ese daño es lo que justifica la inclusión de esta excepción (*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 72).

³⁴⁹ *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, op. cit., pág. 229.

³⁵⁰ En su Decisión de 26 de mayo de 1972, relativa al otorgamiento de una ayuda para constitución de una reserva para la cobertura de los riesgos propios –daños ocasionados por el granizo a los productores de manzanas y peras de los Países Bajos (*DOCE* L 163 de 19 de julio de 1972, pág. 19)–, la Comisión estimó que medidas de naturaleza preventiva, como lo era el seguro contra riesgos del cultivo, para mejorar la estructura de un sector económico, no entran dentro del ámbito de aplicación de la excepción del artículo 87.2, letra b).

³⁵¹ Afirmó la Comisión en su Decisión de 25 de julio de 1990, relativa a las ayudas establecidas por la Ley italiana 120/87 a favor de determinadas zonas del Mezzogiorno afectadas por catástrofes naturales (*DOCE*, nº L 86 de 6. 4. 1991, pág. 23), que «diversos años después del terremoto, los territorios de las regiones afectadas por el sismo de 1980 y febrero de 1981 no presentan ni la gravedad, ni la urgencia, ni la especificidad necesaria para justificar la adopción de nuevas medidas extraordinarias del tipo de aquéllas previstas por la Ley nº 219/81».

2.2.3 Ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania

En la letra c) del mismo apartado segundo, se encuentran recogidas las ayudas que se pueden conceder a determinadas regiones de Alemania. No obstante, no entendemos la razón por la que, tras las reformas acaecidas con el Tratado de Amsterdam, se ha mantenido este precepto en sede de las excepciones incondicionales³⁵². La integración, como ocho nuevos Länder, del territorio de la antigua República Democrática Alemana en la República Federal, ha determinado la inaplicación del precepto por desaparición del supuesto fáctico que le servía de base³⁵³.

La jurisprudencia comunitaria, sin decantarse claramente por esta opción, utiliza una interpretación estricta del precepto para denegar la concesión de ayudas de Estado al amparo de tal excepción. Así, por ejemplo, el TJCE en sentencia de 19 de septiembre de 2000³⁵⁴, considera que la letra c) del artículo 87.2 TCE es aún de aplicación, incluso tras la reunificación de Alemania, al no haber sido derogada la disposición ni por el Tratado de la Unión Europea ni por el Tratado de Amsterdam. Por ello, estima que, habida cuenta del alcance objetivo de las normas de Derecho comunitario, cuyo carácter imperativo y eficacia debe salvaguardarse, no puede presumirse que tras la reunificación de Alemania dicha disposición haya perdido su objeto. Si bien el hecho de tratarse de una excepción al principio general de incompatibilidad contenido en el artículo 87.1 TCE, exige una interpretación en sentido estricto³⁵⁵. A raíz de tal interpretación

³⁵² En el pasado, fueron muchas las ayudas otorgadas al amparo de la excepción. En este sentido, nos remitimos a la enumeración que de las mismas realiza SCHINA, D.: *State aids under the EEC Treaty, articles 92 to 94*, op. cit., pág. 41.

³⁵³ De la misma opinión a la nuestra se manifiesta AYMERICH CANO, C. *Ayudas públicas y Estado Autónomo*, op. cit., 1994, pág. 221.

³⁵⁴ Sentencia del TJCE de 19 de septiembre de 2000, República Federal Alemana/Comisión, C-156/98, sin publicar.

³⁵⁵ *Ibíd.*, apartado 49. A tal conclusión llega desde el respeto de la jurisprudencia comunitaria que considera que para la interpretación de una disposición de Derecho comunitario procede tener en cuenta no sólo el tenor de ésta, sino también su contexto y los objetivos que pretende alcanzar la normativa de que forma parte (cfr. sentencias del TJCE (de 17 de noviembre de 1983, Merck, 292/82, *Rec.* 1983 pág. 3781, apartado 12, y de 21 de febrero de 1984, St. Nikolaus Brennerer und Likörfabrik, 337/82, *Rec.* 1984 pág. 1051, apartado 10).

extensiva, considera el Tribunal que el artículo 87.2, letra c), debe aplicarse a los nuevos Estados federados con los mismos requisitos que eran aplicables en los antiguos Estados federados durante el período anterior a la fecha de la reunificación, por lo que sólo es posible considerar compatible la ayuda cuando la anterior división geográfica de Alemania sea la causa directa de las desventajas económicas que sufren globalmente los nuevos Estados federados³⁵⁶.

No podemos estar de acuerdo con tal interpretación. El TJCE está admitiendo implícitamente que cabe considerar compatible una ayuda de Estado en virtud de la aplicación del artículo 87.2, letra c). Si entra a valorar las circunstancias, para luego denegarlas, es obvio interpretar que lo que se puede denegar, también se puede conceder. Y aquí está cometiendo un grave error el TJCE, pues la excepción contenida en dicho precepto no da lugar a las interpretaciones efectuadas por el Tribunal. Estamos ante una excepción *ipso iure*, donde si concurren las circunstancias objetivas descritas en el precepto, la medida es compatible sin más valoración. Por tanto, en lo único que puede entrar la Comisión o el Tribunal es en el estudio del caso para contrastar si reúne los requisitos objetivos. Si los contiene, la ayuda es compatible. En este caso, de considerar el TJCE, como implícitamente lo hace, que concurren los requisitos objetivos del precepto, no tenía por qué entrar a valorar si las dificultades económicas de la región se debían a la división de Alemania o no. Si considera que existe división en Alemania, como implícitamente parece reconocer, aunque sólo sea para justificar el que no se haya derogado el precepto, tenía que haber admitido la compatibilidad de la medida, pues el TCE no autoriza ni a la Comisión ni al TJCE a controlar –y mucho menos a valorar– las restantes circunstancias que concurren en la medida.

El problema está en que no cabe ninguna medida que pueda ser aceptada por el concurso del artículo 87.2, letra c) TCE al ser imposible que se den las circunstancias objetivas del precepto, el cual exige que la ayuda se conceda a una región afectada por la división «en la medida en que sea necesaria para compensar las desventajas económicas que resultan de tal

³⁵⁶ Sentencia del TJCE de 19 de septiembre de 2000, República Federal Alemana/Comisión, C-156/98, sin publicar, apartado 54.

división». Es claro que se refiere a una división que realmente ocurra, pues se redacta el precepto en presente. Desde el momento en que la República Federal de Alemania no está dividida, desaparece la premisa fundamental que sustenta el precepto, por lo que ninguna medida puede ser admitida por tal excepción. Claro que, si el Tribunal de Justicia hiciera suyas estas palabras, reconocería explícitamente la derogación fáctica de una norma del Tratado, lo que quizá sentaría un grave precedente.

Las regiones de la República Federal con un desarrollo económico bajo o con importantes tasas de desempleo, pueden encontrar fundamento para las ayudas estatales que recibieren, en las excepciones del apartado 3 del artículo 87³⁵⁷, sin necesidad, en la actualidad, de reconocimiento específico por parte de la Comunidad³⁵⁸.

2.3 LAS AYUDAS QUE PUEDEN SER DECLARADAS COMPATIBLES

2.3.1 Introducción

En el apartado 3 del artículo 87, se encuentran reguladas otra clase de excepciones, para las que el Tratado exige la concurrencia de unos requisitos a fin de ser concedidas. Están pues, sujetas al cumplimiento de unas condiciones de compatibilidad que contrarresten el efecto distorsionador de la competencia y de los intercambios comerciales. Necesariamente se interpretaran de manera restrictiva, «debiendo darse una relación de causa-efecto entre la ayuda proyectada y el objetivo perseguido, justificándose la legitimidad de éste»³⁵⁹, de tal forma que sólo se aplicarán cuando la Comisión pueda comprobar que, de no haber existido esta ayuda, las fuerzas del mercado no habrían bastado para persuadir al futuro beneficiario de la ayuda para que

³⁵⁷ Esta parece ser la línea que intenta marcar la Comisión, sobre todo, a partir de la Decisión de 26 de junio de 1996, 97/13/CE, *DOCE* L 5 de 9. 1. 1997, pág. 30.

³⁵⁸ Cfr. WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 468.

³⁵⁹ FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 76.

actuara a fin de contribuir al logro de uno de los objetivos de estas excepciones³⁶⁰. En caso contrario, la aplicación de tales excepciones supondría favorecer a sectores o empresas de determinados Estados miembros, o incluso al mismo Estado³⁶¹, con lo que se fortalecería artificialmente su situación financiera, perturbando el comercio interestatal al falsearse la competencia sin encontrar justificación alguna en el interés común a que se refiere el apartado 3 del artículo 87 del Tratado³⁶². La compatibilidad de la ayuda en atención a estas consideraciones deberá analizarse en el contexto comunitario y no en el de un sólo Estado miembro³⁶³.

En el presente epígrafe no haremos alusión a las ayudas regionales, a las que por la sistemática derivada de la naturaleza de nuestro trabajo es oportuno dedicarle uno específico. A continuación, analizaremos de forma somera aquellas medidas estatales que pueden ser declaradas compatibles con el mercado común por fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o por estar destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; así como las encaminadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio.

2.3.2 Ayudas para fomentar la realización de un proyecto de interés comunitario o destinadas a remediar una grave perturbación económica de un Estado miembro

2.3.2.1 Ayudas para fomentar la realización de un proyecto de interés comunitario

³⁶⁰ Vid., entre otras, las Decisiones de la Comisión de 17 de diciembre de 1990, 91/304/CEE, *DOCE* L 156 de 20. 6. 1991, pág. 33, de 7 de octubre de 1994, 94/696/CE (*DOCE* L 273 de 25. 10. 1994, pág. 22).

³⁶¹ Como señala MATTERA, la ayuda no podrá tener por objeto o como efecto mejorar, con carácter general la situación económica y social del Estado; en caso contrario, la ayuda sería incompatible con el mercado común, no pudiéndose aplicar ninguna excepción (*El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 107).

³⁶² Decisión de la Comisión de 29 de mayo de 1996, 96/563/CE, *DOCE* L 246 de 27. 9. 1996, pág. 43.

³⁶³ MATTERA denomina a esta regla «criterio de la perspectiva comunitaria», por la que habrá que comprobar si la ayuda «persigue objetivos legítimos y dignos de protección en el plano comunitario» (*El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 107).

El fundamento de su compatibilidad con el mercado común reside en que por tratarse de medidas dirigidas a proyectos de interés común europeo, serán beneficiarias de las mismas empresas de varios Estados miembros, lo que conlleva atenuación en la alteración de la competencia. Sólo podrán ser consideradas compatibles las medidas encauzadas hacia aquellos proyectos que formen parte de un programa transnacional europeo financiado conjuntamente por varios Estados miembros (v. gr., la construcción de una autopista entre varios Estados miembros, o la construcción de un avión exclusivamente con tecnología proveniente de los Estados miembros) o cuando el proyecto constituye una acción concertada de distintos Estados miembros dirigida a luchar contra un problema común (protección del medio ambiente)³⁶⁴.

Deviene fundamental la determinación de lo que ha de entenderse por «proyectos de interés común europeo». Para ARPIO SANTACRUZ, con el término «proyecto» el Tratado hace referencia «a una tarea específica que debe ser realizada durante un período de tiempo limitado. Puede consistir, por ejemplo, en el desarrollo de un nuevo producto, una tecnología innovadora o la realización de una obra de infraestructura»³⁶⁵.

Los proyectos deberán, a juicio de la Comisión, ser cualitativa y cuantitativamente importantes, tener un carácter transnacional y estar «relacionados con la definición de estándares industriales que pueden permitir a la industria comunitaria beneficiarse de todas las ventajas del mercado individual»³⁶⁶.

Todo proyecto que reúna las condiciones antes señaladas, podrá ser declarado compatible con el mercado común, siempre que sea de «interés común europeo». Para ello deberá tener

³⁶⁴ En el análisis en concreto de la letra b) del apartado 3 del artículo 87, vid. por todos WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 474.

³⁶⁵ *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 281

³⁶⁶ *Vigésimo Primer Informe sobre Política de la Competencia*, 1991, apartado 180.

carácter transnacional³⁶⁷, lo que ocurrirá cuando el proyecto sea financiado por parte de varios Estados miembros³⁶⁸ o participen en él empresas de distintos Estados miembros³⁶⁹.

2.3.2.2 Ayudas destinadas a remediar una grave perturbación económica de un Estado miembro

El segundo supuesto permite la concesión de ayudas que no encontrarían justificación regional o sectorial³⁷⁰. Las dificultades residen en los problemas interpretativos del término «grave perturbación en la economía»³⁷¹. Para la Comisión, es necesario llevar a cabo una interpretación restrictiva del mismo, del tal modo que sólo será apreciable la excepción en circunstancias excepcionales³⁷².

³⁶⁷ Cfr. sentencia del TJCE de 8 de marzo de 1988, *Exécutif régional wallon y SA Glaveel/Comisión (Glaverbel)*, 62/87 y 72/87, *Rec.* 1988, pág. 1573, apartados 22 y 23, donde el Tribunal ratifica la utilización de este criterio por parte de la Comisión en su Decisión 87/195/CEE, de 3 de diciembre de 1986. Para el análisis de la referida sentencia nos remitimos a LASAGABASTER HERRARTE, I.: «Decisión de la Corte (Cámara Sexta) de 8 de marzo de 1988». *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 20, 1988, pág. 145.

³⁶⁸ Ejemplo de este supuesto lo encontramos en diversos Informes sobre Política de la Competencia donde la Comisión refleja la autorización de diversas ayudas de Estado en atención a la excepción contenida en la letra b) del artículo 87.2, dirigidas a fomentar el ahorro de energía y a la diversificación de fuentes de energía.

No obstante, tal carácter puede desprenderse en situaciones en las que sólo intervenga un Estado miembro pero sus ventajas repercutan en otros Estados miembros, como es el caso de la construcción de un oleoducto a través un Estado o de una planta energética que posteriormente abastezca a varios Estados miembros. De la misma opinión ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 282; SCHINA, D.: *State aids under the EEC Treaty, articles 92 to 94*, op. cit., pág. 57.

³⁶⁹ En 1991 la Comisión, con la aplicación del mencionado precepto, autorizó las ayudas otorgadas por Francia, Países Bajos e Italia a favor de seis empresas situadas en los mencionados Estados, destinadas al desarrollo conjunto de la televisión de alta definición (*Vigésimo Primer Informe sobre Política de la Competencia*, 1991, apartado 180).

³⁷⁰ *Vid.* WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 475 y los ejemplos de Decisiones que se citan en los que la Comisión autorizó ayudas por este precepto.

³⁷¹ MATTERA, A.: *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 104 y ss.

³⁷² *Segundo Informe sobre Política de la Competencia*, 1972, apartado 103.

La perturbación que se pretenda remediar mediante la concesión de la medida estatal debe afectar al conjunto de la economía de un Estado miembro, pues si la misma se localiza en una región o sector concreto, entrarían en juego las letras a) y c) del artículo 87.3 TCE³⁷³.

Estarían asimismo subsumidas en esta excepción, aquellas medidas dirigidas a empresas que, por la coyuntura económica de la región o del Estado en el que desarrollen su actividad, se encuentran en una situación de crisis eventual, que superaran por sí solas en cuanto desaparezca la perturbación económica³⁷⁴.

2.3.3 Ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio

La excepción regulada en la letra d) del artículo 87.3, fue incorporada al Tratado como consecuencia de la reforma llevada a cabo por el Tratado de la Unión Europea de 1992. Al ser incompatibles con el mercado común las ayudas destinadas a la promoción de la cultura y conservación del patrimonio, tenían que ser evaluadas conforme a los criterios previstos en la letra c) del precepto, para poder ser consideradas compatibles.

La dificultad a la que se veían sometidas tales medidas para poder ser declaradas compatibles, hizo necesario regular la presente excepción a la regla general de incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común. No era conforme a la finalidad de determinados preceptos del Tratado prohibir que los Estados miembros fomentaran su cultura y conservaran el patrimonio. En este sentido era necesario tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 151 TCE, a tenor del cual: «la Comunidad contribuirá al florecimiento de las culturas de los Estados miembros, dentro del respeto de su diversidad nacional y regional, poniendo de relieve al mismo tiempo el patrimonio cultural común».

³⁷³ A favor de nuestra opinión se manifiesta ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 283.

³⁷⁴ En este sentido, vid. FERNÁNDEZ FARRERES en su comentario al punto 133 del *Quinto Informe sobre la Política de la Competencia* (1975), donde el autor concluye que es «un supuesto excepcional que obliga a

No obstante, precisa el precepto que para ser declaradas compatibles conforme a la letra d) del artículo 87.3, no han de alterar «las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común». Inciso que, dentro del apartado tercero del artículo 87, sólo se encuentra transcrito en la letra c). Desde nuestro punto de vista, se pretende con ello evitar subvencionar aquellos elementos del patrimonio histórico-cultural europeo susceptibles de ser objeto de comercio, ya que es lógico considerar ilegal una ayuda de Estado para restaurar una obra de arte que luego puede ser vendida a un coleccionista, pero no lo es dar tal calificación a una ayuda para conservar las ruinas de un circo romano.

Entendemos, en fin, que es una indicación de que la Comisión no admitirá ayudas en aquellos elementos del patrimonio histórico susceptibles de comercialización. Salvo para evitar estos supuestos, estamos de acuerdo con WAELBROECK y FRIGNANI en que es muy limitada la posibilidad de aplicar esta excepción, por lo que parece que no tiene importancia práctica³⁷⁵.

2.3.4 Ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades

En la letra c) del artículo 87.3 TCE se halla regulada otra de las excepciones al principio general instaurado en el artículo 87.1 de la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común. Son dos las categorías de ayudas recogidas en aquél precepto. La primera referida a las medidas favorecedoras de determinadas regiones, cuyo estudio hemos pospuesto para un epígrafe posterior. La segunda clase es en la que centraremos en estos momentos el análisis, para lo que proponemos su subdivisión en dos nuevas categorías: sectoriales y horizontales.

2.3.4.1 Ayudas sectoriales

una interpretación muy restrictiva del concepto “grave perturbación en la economía” de un Estado miembro» (*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 82).

³⁷⁵ *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 480.

Dentro de la categoría de ayudas previstas en el artículo 87.3, letra c), se incluirán aquellas medidas destinadas a sectores específicos, sin que tengan relevancia los condicionamientos geográficos. Su justificación deviene de la necesidad de solucionar problemas específicos que concurren en momentos determinados en el seno de una empresa. Es oportuno traer a colación las palabras de MATTERA al señalar que «las ayudas a favor de algunos sectores económicos con dificultades pretenden remediar dos situaciones muy específicas: por una parte, aquella fruto de la incapacidad de una empresa o sector productivo para hacer frente, por sus propios medios, a un evolución favorable del consumo interno (crisis de crecimiento); por otra parte, aquella producida por la incapacidad de una empresa o sector productivo para afrontar la competencia para adaptarse a los cambios de la demanda (crisis de recesión)»³⁷⁶.

Mediante el empleo de la excepción contenida en el artículo 87.3 c) TCE, se permite a la Comisión para que autorice, en contra de la regla general de incompatibilidad del artículo 87.1 TCE, programas de ayudas cuya finalidad sea la de auxiliar concretos sectores de la actividad económica³⁷⁷.

Tanto para el caso de ayudas regionales –como tendremos ocasión de examinar–, como para el supuesto de las ayudas sectoriales, la letra c) del artículo 87.3 TCE dispone un condicionante a su validez. Para que las ayudas sectoriales sean compatibles –también las regionales– no han de alterar las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

En la década de los setenta, se produjo un aumento considerable de las ayudas sectoriales, debido, fundamentalmente, a la crisis del petróleo. Motivo por el que la Comisión presentó la Comunicación al Consejo de 25 de mayo de 1978, donde estableció las Directrices de aplicación a

³⁷⁶ *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 113.

³⁷⁷ Cfr. ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 288.

este tipo de medidas³⁷⁸. En ella se posibilita el otorgamiento de ayudas sectoriales cuyo fin sea reparar situaciones en que las condiciones de mercado impidan el progreso hacia ciertos objetivos económicos y sociales, no permitan alcanzar dichos objetivos sino en un plazo o con unas repercusiones inaceptables socialmente o vigoricen la competencia de tal modo que exista riesgo de autodestrucción³⁷⁹. La propia Comisión justifica tales ayudas por ser un medio idóneo para facilitar el desarrollo ordenado de las estructuras comunitarias³⁸⁰.

Los factores que hagan necesario la autorización de las ayudas sectoriales deben evaluarse desde la dimensión comunitaria y sólo se otorgarán cuando la medida potencie la eficacia de las políticas económicas, sociales y regionales de la Unión Europea. De este modo, no serán aptas las que únicamente permitan el mantenimiento de estructuras existentes, ante el evidente riesgo de provocar un exceso de proteccionismo que dificulte la cohesión de la Comunidad³⁸¹. Señala asimismo la Comisión su voluntad de exigir que las ayudas sean además de decrecientes y limitadas en el tiempo, proporcionales a la gravedad de los problemas que se tratan de resolver sin transferir de un Estado miembro a otro ni los problemas industriales ni el paro³⁸².

³⁷⁸ COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Derecho de la Competencia en las Comunidades Europeas. Volumen II. Normas aplicables a las ayudas estatales (Situación a 31 de diciembre de 1989)*. Bruselas, 1991, pág. 42 y ss. Asimismo, un resumen del mismo se encuentra recogido en el *Octavo Informe sobre Política de la Competencia*, 1978, apartados 172 a 179.

³⁷⁹ Como acertadamente expone URIOL EGIDO, estamos ante unas condiciones en las que las circunstancias económicas de determinados sectores implican que el respeto a las normas de la competencia dé lugar a tan altos costes sociales y económicos, que deviene necesaria la intervención en aras a «paliar las consecuencias derivadas de un normal funcionamiento del mercado regido por el principio de la libre competencia» (*Las ayudas de Estado en la Comunidad Europea*, op. cit., pág. 77).

³⁸⁰ Cfr. Comunicación de la Comisión al Consejo sobre la política de la Comisión en cuanto a programas de ayudas sectoriales en *Derecho de la Competencia en las Comunidades Europeas. Volumen II. Normas aplicables a las ayudas estatales (Situación a 31 de diciembre de 1989)*, op. cit., pág. 42.

³⁸¹ Así se expresó la Comisión, que consideró que, si bien las ayudas eran fundamentales para la adaptación y desarrollo de la industria europea, «su utilización para preservar el “*status quo*” no puede más que dificultar los ajustes a los que necesariamente deben proceder las industrias comunitarias para garantizar el futuro económico y social de la Comunidad» (*Octavo Informe sobre la Competencia*, 1978, apartado 173).

³⁸² Cfr. *Ibíd.*, apartado 177.

En 1994 al Comisión adoptó unas nuevas directrices en las que diferenciaba las ayudas de salvamento de las ayudas de reestructuración³⁸³. Para las ayudas de salvamento, la Comisión sigue su política elaborada en 1978, por lo que deberán ser ayudas de liquidez (avales, préstamos, etc.), limitarse al importe necesario para mantener la empresa en funcionamiento, limitadas en el tiempo, y con el fin de superar dificultades sociales, sin desequilibrar la situación del sector en otros Estados miembros³⁸⁴.

Las ayudas a la reestructuración sólo se permitirán cuando se pueda demostrar que su aprobación reviste interés comunitario³⁸⁵. Para ello, deberán cumplir una serie de requisitos³⁸⁶:

- estarán vinculadas a un programa de reestructuración suficientemente detallado que garantice la competitividad de la empresa en un período de tiempo razonable,
- se adoptarán medidas para contrarrestar los efectos adversos que la ayuda pueda provocar en los competidores,
- se deberá reducir o cerrar capacidad de producción. Si no hay exceso de capacidad productiva, se podrá mantener la producción pero sin aumentarla,
- el importe y la intensidad de la ayuda deberán limitarse a lo estrictamente necesario para alcanzar la reestructuración,
- el plan de reestructuración se deberá aplicar en su integridad,
- se presentarán informes anuales detallados para el control por parte de la Comisión.

De lo expuesto, deducimos una línea marcada por la Comisión en el sentido de admitir las ayudas sectoriales sólo para dar solución a casos muy concretos. Por tanto, mantiene el mismo criterio que para la autorización de las restantes categorías de ayudas, que no es otro que el de una interpretación restrictiva de los supuestos en que entre en juego la excepción al principio general de incompatibilidad con el mercado común.

³⁸³ *DOCE* C 368 de 23. 12. 1994, pág. 12.

³⁸⁴ Punto 3.1 de las Directrices

³⁸⁵ Cfr. punto 3.2.1.

³⁸⁶ Cfr. punto 3.2.2.

Es conveniente completar el presente esbozo de las ayudas sectoriales, con la alusión a la posibilidad de admitir las mismas en aquellos sectores declarados sensibles. Nos referimos a los sectores productivos cuya importancia en la economía de los distintos Estados es de suma relevancia, por lo que intentan mantener su existencia y aumentar su productividad mediante el uso, entre otros instrumentos estatales, de las ayudas. Los sectores sensibles son: la construcción naval, el textil, las fibras sintéticas, vehículos de motor, transporte, siderurgia, agricultura y pesca.

La Comisión ha realizado una específica regulación aplicable a las ayudas destinadas a los sectores sensibles³⁸⁷. No obstante, en la Comunicación al Consejo sobre la política de la Comisión en cuanto a programas de ayudas sectoriales, expuso los principios que se debían tener en cuenta a la hora de otorgar una medida ventajosa en dichos sectores:

- no deberán concederse ayudas para mantener el *status quo* de las empresas;

³⁸⁷ El análisis de su regulación excedería con creces el ámbito de nuestro trabajo, por lo que nos remitimos en este punto a ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 289 y 290; CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE LA COMUNIDAD DE MADRID. *La regulación de las ayudas estatales en el Derecho Comunitario*. Secretaría General Técnica, Sección de Estudios Económicos para las Comunidades Europeas, Madrid, s/f, pág. 17 y ss.; CORTINA RUIZ, J. M.: «La cláusula de salvaguardia para la siderurgia española». *Noticias CEE*, nº 18, julio, 1986, pág. 79; FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. y CALVO CARAVACA, A. L.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*, op. cit., pág. 107 y ss.; GONZÁLEZ GÓMEZ, Á.: «Ayudas de Estado en las Comunidades Europeas». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3, 1990, pág. 41; HERAS GONZALO, A.: «Reflexiones sobre la situación de las ayudas de Estado a sector industrial en el contexto comunitario». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3, 1990, pág. 55; MATTERA: *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 113 y ss.; MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L.: «La disciplina comunitaria de las subvenciones llega al sector del automóvil». *Noticias CEE*, nº 69, 1990; MÉNDEZ-NAVIA GÓMEZ, F.: «Las ayudas públicas a las PYMES y otros regímenes horizontales y sectoriales». *Ayudas Públicas y Libre Competencia en el Mercado Europeo*, en *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, Suplemento nº 9, abril 1996, pág. 119; ORTÍZ-ARCE, A.: «La configuración de la responsabilidad civil en el ámbito comunitario europeo de la competencia entre empresas y las ayudas de Estado». *Revista de Instituciones Europeas*. Volumen 23, Nº 2, mayo-agosto, 1996, pág. 397-411; RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. y SÁNCHEZ MIGUEL, M^a C.: «Política europea de la competencia: el principio de subsidiariedad y ayudas públicas», op. cit., pág. 115; VAN DER ESCH, B.: «Ayudas de Estado y anti-dumping» op. cit., pág. 91 y ss; VÁZQUEZ LOSADA, A. M^a: «Política comunitaria par al pequeña y mediana empresa». *Noticias CEE*, nº 97, febrero, 1993, pág. 79.

- las medidas de rescate han de limitarse a los supuestos en que resulten necesarias para hacer frente a los problemas sociales graves,
- no podrán suponer un incremento de la capacidad de producción, pues estamos ante un mercado caracterizado, precisamente, por su exceso de capacidad de producción.

No obstante, no toda ayuda susceptible de ser englobada en la categoría que ahora analizamos se evaluará conforme a un análisis restrictivo. Existen sectores económicos cuya rápida expansión no es correctamente aprovechada por las empresas de un Estado miembro. Supuestos en los que la Comisión es partidaria de promocionar o alentar las políticas de los Estados miembros que coadyuven al desarrollo de las empresas operantes en sectores de rápido crecimiento, como es el caso del aeronáutico³⁸⁸, el de la informática³⁸⁹ o el de la electrónica³⁹⁰.

2.3.4.2 Ayudas horizontales

En la categoría de ayudas horizontales se incluyen aquellas formas de intervención que ni son sectoriales, por superar el marco específico de un sector; ni generales, por estar limitadas a ciertos sectores; ni regionales, por afectar a todo el territorio de un Estado miembro. Como ha manifestado MATTERA, son ayudas «que se conceden con objeto de alcanzar unos ciertos objetivos o de aportar ciertas soluciones que son comunes a un cierto número de sectores productivos»³⁹¹. El objeto de dichas medidas es el de procurar la realización de inversiones estatales en programas con alcance más amplio que los desarrollados por medidas de carácter regional o sectorial³⁹².

³⁸⁸ *Primer Informe sobre Política de la Competencia*, 1971, apartados 176-178; *Segundo Informe sobre Política de la Competencia*, 1972, apartados 100-103.

³⁸⁹ *Segundo Informe sobre Política de la Competencia*, 1972, apartados 104 y 105; *Sexto Informe sobre Política de la Competencia*, 1976, apartado 236.

³⁹⁰ *Quinto Informe sobre Política de la Competencia*, 1975, apartado 119; *Séptimo Informe sobre Política de la Competencia*, 1977, apartado 213.

³⁹¹ *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 119.

³⁹² *Decimoprimer Informe sobre Política de la Competencia*, 1981, apartado 183.

Por entender limitados los efectos que sobre la competencia pueden generar tales ayudas, la Comisión ha autorizado, incluso alentado, a los Estados miembros a adoptarlas. Sin embargo, el Tratado no recoge en ninguno de sus preceptos una excepción al principio general de incompatibilidad específicamente referidos a las ayudas horizontales. La Comisión, se vio en la necesidad de compatibilizar las políticas estatales en atención a la letra c) del artículo 87.3, si bien teniendo presente que la excepción allí regulada no estaba concebida expresamente para estos supuestos.

Las consideraciones expuestas, y con el fin de evitar utilizar los preceptos del Tratado para fines distintos para los que inicialmente fueron concebidos, dieron lugar a que el Consejo hiciera uso de la facultad que le dispensa el artículo 89 TCE³⁹³ para dictar el Reglamento 994/98/CE de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 (actuales artículos 87 y 88) del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea a determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales³⁹⁴, una vez vista la propuesta de la Comisión³⁹⁵, previa consulta al Parlamento Europeo³⁹⁶ y visto el dictamen del Comité Económico y Social³⁹⁷.

Para garantizar una supervisión efectiva y eficaz de las ayudas de Estado, simplificando a la vez la labor administrativa de la Comisión, sin que por ello se debilite su control, considera conveniente el Consejo que la Comisión autorice mediante reglamentos que determinadas categorías de ayudas sean compatibles con el mercado común. Dichas categorías serían las de aquellos ámbitos en los que posea experiencia suficiente para definir criterios generales de compatibilidad y, en consecuencia quedarían exentas del procedimiento previsto en el apartado 3

³⁹³ Dispone el artículo 89 TCE que: «El Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 87 y 88 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 88 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento».

³⁹⁴ *DOCE* L 142 de 14. 5. 1998, pág. 1.

³⁹⁵ *DOCE* C 262 de 28. 8. 1997, pág. 6.

³⁹⁶ *DOCE* C 138 de 4. 5. 1998.

³⁹⁷ *DOCE* C 129 de 27. 4. 1998, pág. 70.

del artículo 88³⁹⁸. Alega asimismo el Consejo que los reglamentos de exención por categorías otorgan mayor transparencia y seguridad jurídica, además de poder ser aplicados directamente por los tribunales nacionales.

Según el artículo 1 del Reglamento, la Comisión podrá adoptar Reglamentos en los que declare compatible con el mercado común y no sujetas a la obligación de notificación, las ayudas a favor de:

- las pequeñas y medianas empresas;
- la investigación y el desarrollo;
- la protección del medio ambiente;
- el empleo y la formación.

En todo caso, el apartado segundo del artículo primero, exige que los Reglamentos de exención por categorías comprendan necesariamente determinados aspectos. La Comisión deberá expresar la finalidad de la ayuda y las categorías de beneficiarios. Puntos necesarios serán también los umbrales aplicables, así como las condiciones relativas a la acumulación de ayudas y al control de las mismas.

Por su parte, el apartado tercero del mismo artículo, faculta a la Comisión a que incluya en los reglamentos otra serie de condiciones:

³⁹⁸ Estamos ante una delegación del Consejo a la Comisión del poder de desarrollo que aquél tiene respecto de los artículos 87 y 88. La posibilidad de delegación está reconocida en el artículo 202 TCE, por cuyo tenor, para garantizar la consecución de los fines establecidos en los citados preceptos, podrá el Consejo atribuir a la Comisión «respecto de los actos que el Consejo adopte, las competencias de ejecución de las normas que éste establezca. El Consejo podrá someter el ejercicio de estas competencias a determinadas condiciones».

Asimismo, el artículo 211 TCE establece que, con el objeto de garantizar el funcionamiento y el desarrollo del mercado común, la Comisión «ejercerá las competencias que el Consejo le atribuya para la ejecución de las normas por él establecidas».

- fijar umbrales u otras condiciones para la notificación de los casos de concesión de ayudas individuales;
- excluir determinados sectores de su ámbito de aplicación y
- establecer condiciones suplementarias relativas a la compatibilidad de las ayudas exentas de conformidad con dichos reglamentos.

De la interpretación de las normas contenidas en los preceptos que acabamos de exponer, es factible concluir que el mandato contenido en el apartado segundo del artículo primero del Reglamento, es de obligatorio cumplimiento por parte de la Comisión. No así el contenido en el apartado tercero, que es facultativo. Prueba de ello lo tenemos en los verbos que el Consejo utiliza: en el apartado segundo obliga a la Comisión con el uso de la terminación verbal «deberán», mientras que en el apartado tercero, faculta a dicha Institución con la terminación verbal «podrán».

Nuestra conclusión se confirma con la reflexión que lleva a cabo el Consejo en los considerandos del Reglamento, al exponer que la Comisión «al adoptar reglamentos por los que se exima a determinadas categorías de ayudas de la obligación de notificación contenida en el apartado 3 del artículo 93 del Tratado, conviene que (...) especifique la finalidad de la ayuda y las categorías de beneficiarios y fije umbrales por los que se determine la intensidad máxima (...)». Mientras que «procede autorizar a la Comisión» para fijar requisitos adicionales.

En el artículo 2 se recoge la autorización para que la Comisión excluya del procedimiento de notificación a determinadas ayudas incompatibles con el artículo 87.1 del Tratado, «siempre que la ayuda concedida a una misma empresa durante un período dado no supere un determinado importe fijo». En este artículo se recoge, por tanto, la posibilidad de adoptar un reglamento de mínimos.

El que tales ayudas queden exentas del procedimiento de notificación no conlleva que estén libres de todo control. Es por ello que el artículo 3 compele a la Comisión a que imponga a los Estados miembros normas que garanticen la transparencia y la supervisión de las ayudas

exentas de notificación. En los apartados 2, 3 y 4 se recogen las obligaciones mínimas que se han de hacer constar en los reglamentos que adopte la Comisión: transmisión por parte de los Estados de un resumen del régimen de la ayudas, comunicación de información complementaria por parte de los Estados miembros y remisión a la Comisión, al menos una vez al año, de un informe sobre la aplicación de dichas ayudas.

Las ayudas exentas de notificación en virtud de Reglamento de exención por categorías, tendrán, según el artículo 4 del Reglamento que analizamos, un plazo determinado, que será el de vigencia del reglamento que las autorice. Asimismo, estima el Consejo que, ante la complejidad y diversidad de consideraciones de hecho, jurídicas y económicas que entran en juego a la hora de autorizar la concesión de una ayuda, es conveniente que la Comisión deba revisar regularmente las categorías de ayudas que deben quedar exentas de notificación. Se autoriza también a que la Comisión derogue o modifique los futuros reglamentos adoptados en atención al cambio de las circunstancias o cuando el funcionamiento del mercado común lo exija.

Son indudables las ventajas que se desprenden del uso de la técnica jurídica del Reglamento para desarrollar el artículo 87.3, letra c). Como es bien sabido, el Reglamento tiene alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro. En función de tales caracteres, las políticas estatales que cumplan las condiciones en él expuesto, serán compatibles *per se* con el mercado común. Además, los beneficiarios tendrán derecho a disfrutar de las ventajas que las medidas proporcionan, con la simple constatación diligente de la conformidad de las mismas con el Reglamento, sin necesidad de esperar a la notificación. Podrán los destinatarios de las ayudas ejercer sus derechos directamente ante cualquier Tribunal nacional.

También se derivan ventajas para la Comisión al no tener que examinar casos en los que la competencia difícilmente se vería afectada y que, sin Reglamento, tiene la obligación de valorar. Con ello, podrá dedicar más recursos humanos y materiales al control de las ayudas que realmente alteren la competencia en el mercado común.

2.4 LAS AYUDAS REGIONALES

2.4.1 Análisis de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87

A las excepciones contenidas en los puntos a) y c) del número 3 del artículo 87, se las denomina indistintamente «ayudas de finalidad regional» o simplemente «ayudas regionales». Con ellas se establece la posibilidad de derogar la regla general de la incompatibilidad de las ayudas de Estado en atención a procurar el desarrollo económico y social de aquellas regiones más desfavorecidas dentro de la Unión Europea. Ya en 1971 la Comisión consideró, en su primera Comunicación sobre ayudas regionales³⁹⁹, que cuando tales ayudas se aplican adecuadamente, constituyen un instrumento cardinal en el desarrollo regional, permitiendo que en el crecimiento económico de los Estados miembros exista equilibrio entre sus regiones. Sin embargo, en el momento de la redacción de los Tratados fundacionales se creía que la realización de la unión aduanera y el progresivo desarrollo de las libertades comunitarias serían suficiente, sin más intervención, para que la Comunidad, en todas sus regiones, experimentara un crecimiento armonioso y equilibrado, con la disminución de las diferencias económico-sociales entre las regiones comunitarias⁴⁰⁰. Al no ser igual el desarrollo de las distintas regiones de la Comunidad, a lo que se une la adhesión de Estados del sur de Europa, las diferencias regionales no sólo no disminuyeron, sino que se acrecentaron, por lo que las excepciones a la regla general de la incompatibilidad de las ayudas de Estado terminó por asentarse como instrumento necesario para reducir tales diferencias⁴⁰¹. La importancia de promover el desarrollo regional se confirmó con el Acta Única Europea, que incorporó el artículo 130 A⁴⁰², con lo que, en palabras de WAELBROECK

³⁹⁹ DOCE C de 14. 11. 1971.

⁴⁰⁰ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.: «Las ayudas con finalidad regional y la cohesión económica y social». *Ayudas Públicas y Libre Competencia en el Mercado Europeo*, en *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, Suplemento nº 9, abril 1996, pág. 61.

⁴⁰¹ *Ibidem*.

⁴⁰² Actualmente es el artículo 158 TCE, donde se establece:

«A fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Comunidad, ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica y social.

La Comunidad se propondrá, en particular, reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones o islas menos favorecidas, incluidas las zonas rurales».

y FRIGNANI⁴⁰³, «el fortalecimiento de la cohesión económica y social se eleva al rango de objetivo de la Comunidad»⁴⁰⁴.

La formulación de las excepciones de finalidad regional tiene un carácter muy general, por lo que ante la necesidad de concreción en la aplicación de esta normativa, la Comisión ha establecido unos principios generales de coordinación aplicables a todas las ayudas regionales⁴⁰⁵. A la vista de lo anteriormente expuesto y de la dispersión de los documentos, así como la diversa naturaleza de los mismos, su heterogeneidad y su escalonamiento en el tiempo, ha considerado la Comisión que, ante las necesidades de concentrar las ayudas y reducir los falseamientos de la competencia, se genera la exigencia de revisar el conjunto de los criterios que se siguen y sustituir aquellos documentos por un solo texto «en un triple esfuerzo de transparencia, actualización y simplificación»⁴⁰⁶. Este texto es el de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional⁴⁰⁷. En ellas, expresa la Comisión:

⁴⁰³ *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 471.

⁴⁰⁴ En esta misma línea, señala GIL ANTÓN que «en efecto, los doce países integrantes de la Europa Comunitaria no constituyen un conjunto homogéneo, sino que presentan importantes contrastes desde el punto de vista socio-económico dándose de esta manera desequilibrios regionales. La preocupación por estos desequilibrios aparece salpicada en varios lugares del Tratado de Roma, de tal manera que en su espíritu está el reforzar la unidad de sus economías y asegurar su desarrollo armonioso, reduciendo las diferencias entre las diversas regiones y el retraso de las menos favorecidas» (*Ayudas estructurales de la CEE. Manual del Alcalde*. Editado por el Banco de Crédito Local de España, Madrid, 1990, pág. 7).

⁴⁰⁵ Vid. ARGÜELLES VÉLEZ, M. y BENAVIDES GONZÁLEZ, C.: «El papel de las ayudas regionales en la cohesión económica y social de la Unión Europea». *Revista Asturiana de Economía*, nº 7, 1996, pág. 39 y ss.

⁴⁰⁶ Todos estos documentos han sido analizados ya por la doctrina, por lo que creemos que no se hace necesario profundizar ahora en ellos, al entender que ampliaría en exceso el ámbito de estudio que, en principio nos habíamos marcado. Para un estudio en extenso de las Comunicaciones publicadas por la Comisión en esta materia, vid ARGÜELLES VÉLEZ, M. y BENAVIDES GONZÁLEZ, C.: «El papel de las ayudas regionales en la cohesión económica y social de la Unión Europea», op. cit., pág. 41 y ss.; DIEZ CLAVERO, J.: «Los incentivos regionales en el marco de la libre competencia». *Gaceta Jurídica de la CEE*, B – 38, nº 59, enero 1989, pág. 15 y ss.; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.: «Las ayudas con finalidad regional y la cohesión económica y social», op. cit., pág. 63 y ss.; LEDESMA SÁNCHEZ, M.: «La política de promoción de inversiones en España a través de los incentivos regionales», en *Revista Asturiana de Economía*, RAE nº 7, 1996, pág. 37 y ss.; MATTERA, A.: *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, op. cit., pág. 111 y ss. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. y SARMIENTO ACOSTA, M. J.: «Las subvenciones de los Estados en el Marco Comunitario». *Noticias CEE*, nº

«La finalidad de las ayudas regionales es el desarrollo de las regiones desfavorecidas mediante el apoyo a las inversiones y la creación de empleo en un contexto de desarrollo sostenible. Las ayudas regionales favorecen la ampliación, la modernización y la diversificación de las actividades de los establecimientos situados en estas regiones, así como la implantación de nuevas empresas. Para favorecer este desarrollo y paliar las repercusiones negativas que se puedan derivar de las posibles deslocalizaciones, es necesario supeditar la concesión de estas ayudas al mantenimiento de la inversión y de los puestos de trabajo creados durante un período mínimo en la región desfavorecida de que se trate.

En casos excepcionales, cuando las desventajas 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.

(...) Las ayudas regionales pueden cumplir con eficacia la función que se les asigna y, por tanto, justificar el falseamiento de la competencia que se deriva de su concesión si respetan determinados principios y obedecen a determinadas reglas. A

71, 1990, pág. 71 y ss.; WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 471 y ss.

⁴⁰⁷ DOCE C 74 de 10. 3. 1998, pág. 9. En el punto segundo de estas Directrices se determinan los documentos que se sustituyen, a saber:

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

la cabeza de estos principios figura el del carácter excepcional de este instrumento (...).

De hecho, estas ayudas son inconcebibles en la Comunidad salvo que se utilicen con moderación y se centre en las regiones menos favorecidas. Si estas ayudas se generalizasen y se convirtiesen en norma, perderían todo carácter incentivador y desaparecerían sus efectos económicos. Al mismo tiempo, falsearían las reglas de juego del mercado y mermarían la eficacia de la economía comunitaria en su conjunto».

Se establece además, que las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, serán de aplicación a toda ayuda otorgada en cualquier sector de actividad, con excepción de la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, pesqueros o de la industria del carbón. Y en aquellos sectores donde existan directrices específicas, se aplicarán conjuntamente⁴⁰⁸.

Señala asimismo la Comisión, que la concesión de tales ayudas queda circunscrita a que se garantice «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»⁴⁰⁹. Es decir, debe existir por parte de las empresas beneficiarias una contrapartida que justifique la concesión de la ayuda⁴¹⁰ y esta contrapartida debe perseguir un interés de la Comunidad y no el exclusivo interés de los beneficiarios⁴¹¹. Añade la Comisión en las Directrices sobre las ayudas de

⁴⁰⁸ Los sectores hasta ahora sujetos a directrices específicas son: transportes, siderurgia, construcción naval, fibras sintéticas e industria del automóvil.

⁴⁰⁹ En este sentido, vid. la Sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, *Rec.* 1980, pág. 2671, apartado 17 y la de 14 de enero de 1997, España/Comisión, C-169/95, *Rec.* 1997, pág. I 135, apartado 20.

⁴¹⁰ En el mismo sentido, vid. las conclusiones del Abogado General LENZ en la Sentencia del TJCE del 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 40/85, *Rec.* 1986, pág. 2321.

⁴¹¹ En los apartados 27 y siguientes de la Sentencia del TJCE de 8 de marzo de 1988, Exécutif régional wallon y SA Glaverbel/Comisión, 62/87 y 72/87, *Rec.* 1988, pág. 1573, determina el Tribunal que las ayudas orientadas a la renovación periódica no responde a las exigencias del desarrollo de un sector sin alterar las

Estado de finalidad regional que las medidas individuales que se otorgan a una sola empresa o un sector concreto de actividad, pueden afectar seriamente a la competencia en el mercado. Y ello es así en tanto los efectos sobre el desarrollo regional son demasiado limitados. Se considera más oportuno incluirlas en el contexto de políticas sectoriales, ya que las ayudas regionales deben mantener su neutralidad frente a la distribución de los recursos productivos entre los diferentes sectores y actividades económicas. Este principio de neutralidad, como otros propuestos en las presentes Directrices, ya había sido mantenidos por la Comisión en anteriores Decisiones como, por ejemplo, en la 94/696/CE⁴¹², donde consideró la Comisión que una ayuda a Olympic Airways no podía estar amparada como ayuda regional, pese a que Grecia se consideraba perteneciente en su totalidad al ámbito de aplicación de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, desde el momento en que las medidas no constituyen un régimen general del que se beneficien todas las compañías que explotan líneas aéreas entre Grecia y el resto del mundo o todas las compañías aéreas establecidas o autorizadas en Grecia. Al considerarla como una medida *ad hoc* que sólo beneficia a Olympic Airways y con el único objetivo de mantenerla en servicio sin vínculo alguno con un régimen de ayudas regionales, la considera compatible, siempre que se ajuste a determinados requisitos, en virtud de la letra c) del apartado 3 del artículo 87, pero en cuanto ayuda sectorial, no regional.

En las mencionadas Directrices, se estipulan las condiciones a cumplir por las regiones que pueden ser beneficiarias de las ayudas. Obviamente, estarán vinculadas a las excepciones en atención a criterios de análisis previamente establecidos por la Comisión. Al presidir todo el sistema de ayudas regionales el principio de excepcionalidad, considera la Comisión que ha de ser siempre mayor la extensión de regiones no subvencionadas que las subvencionadas. En virtud de todo ello, la cobertura total de las ayudas regionales en la Comunidad debe situarse por debajo del 50% de la población comunitaria. Y dentro de este cálculo, debe darse prioridad a las regiones afectadas por los problemas más graves, esto es, tendrán preferencia a la hora de determinarse las

condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, ya que a todo productor le interesa utilizar las técnicas y los materiales más modernos y eficaces para reducir los gastos de gestión, incluido el consumo de energía.

⁴¹² DOCE L 273 de 25. 10. 1994, pág. 22.

regiones subvencionables, aquellas que se insertan en la excepción de la letra a) frente a las de la letra c) del referido artículo 87.3 TCE.

La diferencia existente entre ambas excepciones, la encontramos recogida en la jurisprudencia comunitaria; así, en la Sentencia de 14 de octubre de 1987, establece el Tribunal:

«Cuando un programa de ayudas de carácter regional reúne los requisitos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, hay que comprobar a continuación en qué medida puede ampararse en una de la excepciones previstas por las letras *a* y *c* del apartado 3 del artículo 92 del Tratado. En este sentido, el uso de las palabras “anormalmente” y “grave” en la excepción recogida en la letra *a* muestra que ésta es sólo aplicable a las regiones en que la situación económica sea muy desfavorable en relación al conjunto de la Comunidad. Por el contrario, la excepción recogida en la letra *c* tiene un alcance más amplio en cuanto permite el desarrollo de determinadas regiones, sin estar limitada por las circunstancias económicas previstas en la letra *a*, siempre que las ayudas a ellas destinadas no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Esta disposición concede a la Comisión la facultad de autorizar ayudas destinadas a promover el desarrollo económico de las regiones de un Estado miembro desfavorecido en relación con la media nacional»⁴¹³.

Destaca el Abogado General JACOBS las diferencias entre las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87, a saber: que la letra a) contempla únicamente las ayudas con finalidad regional, y sólo serán aplicables a las regiones con nivel de vida anormalmente bajo o con grave situación de subempleo, como destaca la sentencia anteriormente reseñada, mientras que la letra c) permite a la Comisión autorizar, además de las ayudas regionales sin limitarse a las regiones especialmente

⁴¹³ Sentencia del TJCE, de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, *Rec.* 1897, pág. 4013, apartado 19. En la misma línea jurisprudencial se pronuncia el TJCE en su sentencia de 14 de enero de 1997, España/Comisión, C-169/95, *Rec.* 1997, pág. I 135, apartado 15.

desfavorecidas, ayudas sectoriales destinadas al desarrollo de determinadas actividades⁴¹⁴. De ello, concluye JACOBS, que el Tratado permite la aplicación ilimitada de la excepción contenida en la letra c), lo que a su vez explicaría la inclusión en el precepto del requisito de que «no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común», condición que no se recoge en la letra a) en virtud de la limitación geográfica. A nuestro juicio, tal conclusión resulta errónea tras la redacción de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional desde el momento en que en el punto 3.3 de las mismas se determina que también para la aplicación de la excepción de la letra c) se ha de tener en cuenta el límite espacial anteriormente expuesto.

Lo que traslucen ambos apartados del artículo 87 TCE es, en palabras del Abogado General DARMON en las conclusiones presentadas en la Sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987, «la necesaria conciliación entre la libre competencia y la solidaridad»⁴¹⁵. A ello nos referimos más arriba cuando enunciamos que es el principio de integración coordinada o solidaria el que enmarca, a nuestro entender, la normativa sobre ayudas de Estado. Si para los redactores del Tratado, lo fundamental, y sin límite alguno, hubiese sido el libre juego de la competencia, en ningún momento se habrían preceptuado tales excepciones. Tan sólo desde el momento en que se entiende presidida esta normativa por el principio de solidaridad entre las regiones, se fundamenta la inclusión de las ayudas regionales como excepción a la regla general de la incompatibilidad. El peso de la solidaridad comunitaria marca otra diferencia en el alcance de ambas excepciones, al tener mayor preponderancia dicho principio que el de la libre competencia en las situaciones de crisis descritas en la letra a) que la que tiene en los casos previstos por la letra c),⁴¹⁶ ya que, a tenor de lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 de artículo 87, podrán ser compatibles con el mercado común 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 subempleo.

⁴¹⁴ Conclusiones en la sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, C-278/92, C-279/92 y 280/92, *Rec.* 1994, pág. I 4103, apartado 43.

⁴¹⁵ Conclusiones en la sentencia del TJCE, de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, *Rec.* 1897, pág. 4013.

En las Directrices que analizamos, se reafirma el criterio hasta entonces empleado por la Comisión, al considerar demostrada su utilidad, de estimar que las condiciones recogidas en la letra a) del 87.3, se cumplen cuando la región, correspondiendo a una unidad geográfica del nivel II de la NUTS⁴¹⁷, tiene un producto interior bruto (PIB) por habitante –medido en paridad de poder de compra (PPC)– inferior al 75 % de la media comunitaria, en ambos casos –PIB/PPC y la media comunitaria– referidos a los últimos tres años. Estos indicadores se calculan sobre la base de datos facilitados por la Oficina Estadística de la Comunidad Europea. La letra c) permite, en cambio, determinar con mayor flexibilidad las dificultades de una región que se pueden subsanar con la concesión de la ayuda, con lo que los indicadores no se reducen al nivel de vida y al subempleo. Asimismo, el contexto comparativo para evaluar las dificultades no es sólo la Comunidad, sino también el Estado miembro⁴¹⁸. En este sentido la jurisprudencia es clara cuando afirma, tal como mencionamos anteriormente, que «por el contrario, la excepción recogida en la letra c) tiene un alcance más amplio en cuanto permite el desarrollo de determinadas regiones, sin estar limitada por las circunstancias económicas previstas en la letra a), siempre que las ayudas a ellas destinadas no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común». Esta disposición concede a la Comisión la facultad de autorizar ayudas destinadas a

⁴¹⁶ *Ibídem*, siendo recogidas estas afirmaciones por el Tribunal de Primera Instancia en la sentencia de 12 de diciembre de 1996, *Aiufass y AKT/Comisión*, T-380/94, *Rec.* 1996, pág. II, apartado 54.

⁴¹⁷ La Nomenclatura de Unidades Territoriales Estadísticas (NUTS) fue establecida por Eurostat con el fin de ofrecer una división uniforme de las unidades territoriales para la elaboración de las estadísticas regionales de la Unión Europea. La nomenclatura NUTS no tiene ningún valor jurídico en si misma, aunque desde 1988 se ha venido utilizando en la legislación comunitaria (Reglamento CEE nº 2052 del Consejo, relativo a los Fondos Estructurales, *DOCE* L 185 de 15 de julio de 1988).

⁴¹⁸ El que en este punto se permita la evaluación a nivel nacional, no le exime de la obligación de evaluarlas desde la óptica del interés comunitario. A este respecto las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional son claras, apoyándose en la jurisprudencia comunitaria, cuando especifica que la determinación de las regiones subvencionables en cada Estado miembro debe inscribirse en un contexto que permita garantizar la coherencia global desde la perspectiva de la Comunidad. En este sentido *Vid.* las sentencias del TJCE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris/Comisión*, 730/79, *Rec.* 1980, pág. 2671, apartado 26 y la de 24 de febrero de 1987, *Deufil/Comisión*, 310/85, *Rec.* 1987, pág. 901, apartado 18.

promover el desarrollo económico de las regiones de un Estado miembro desfavorecido en relación con la media nacional»⁴¹⁹.

No obstante esta flexibilidad, las ayudas regionales susceptibles de acogerse a la excepción de la letra c), deben respetar el principio de coherencia en la política estatal de ayudas y, además, someterse al principio de concentración geográfica, como anteriormente expresamos. En estos casos, actúa con mayor argumento el principio de la excepcionalidad, habida cuenta de que están destinadas a regiones menos desfavorecidas que las potenciales beneficiarias de las ayudas regionales recogidas en la letra a), por lo que no podrán ser aceptadas más que de forma muy limitada. En tales condiciones, estiman las citadas Directrices que «sólo una parte del territorio nacional de un Estado miembro podrá, *a priori*, beneficiarse de tales ayudas. Este es el motivo por el cual la cobertura de población de las regiones contempladas en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 no debe rebasar el 50 % de la población nacional no abarcada por la excepción de la letra a del apartado 3 del artículo 92».

Se estipulan, asimismo, los aspectos a tener en cuenta a la hora de la determinación de las regiones subvencionables. Su especificación se hace con el fin de procurar otorgar el suficiente margen a los Estados para atender a las necesidades de sus regiones, pero sin poner en cuestión, en ningún momento, la eficacia del control ejercido por la Comisión, ni menoscabar la exigencia de la igualdad de trato entre los Estados miembros. Los dos aspectos a los que hacemos mención son:

- el establecimiento, por parte de la Comisión, de un límite máximo de cobertura de estas ayudas por país,
- la selección de las regiones subvencionables.

Aclaran las Directrices con relación al último punto que las normas que lo desarrollen serán transparentes, aunque lo suficientemente flexibles como para atender a la diversidad de las situaciones que puedan justificar la aplicación de la excepción. Para determinar el número de

⁴¹⁹ Sentencia del TJCE, de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, *Rec.* 1897, pág. 4013, apartado 19.

regiones subvencionables en virtud de la letra c) del mencionado artículo, se deberá realizar un cálculo en virtud del cual, como expusimos antes, se deducirá del límite máximo permitido de regiones subvencionables –50 % de la población comunitaria–, las regiones subvencionables en virtud de la letra a) –que no olvidemos se determinan de forma automática–, para luego repartir esa franja vacante entre los distintos Estados miembros en función de la situación socioeconómica relativa de las regiones en cada Estado miembro, evaluada en el contexto de la Comunidad⁴²⁰.

Los Estados miembros deberán notificar a la Comisión la metodología y los indicadores cuantitativos que desean utilizar para determinar las regiones subvencionables, así como la lista de regiones que proponen para poder acogerse a la excepción prevista en la letra c). La metodología deberá congregar una serie de requisitos:

- tendrá carácter objetivo;
- permitirá medir las disparidades de la situación socioeconómica de las regiones consideradas dentro del Estado miembro correspondiente;
- se presentará de forma clara y detallada.

Por otro lado, se exige también la concurrencia de requisitos en los indicadores:

- el número de indicadores no serán más de cinco;
- deberán ser objetivos y pertinentes para el examen de la situación socioeconómica de las regiones;
- deben basarse en series estadísticas de los indicadores utilizados con respecto a un período anterior que comprenda los tres últimos años, como mínimo, en el momento de la notificación;
- serán elaborados mediante fuentes estadísticas fiables.

⁴²⁰ En el anexo III de las Directrices se regula el método para determinar los límites máximos de población a la que se puede aplicar la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87, al que nos remitimos para un estudio más detenido.

Se compele, asimismo, al cumplimiento de una serie de requisitos por parte de las regiones:

- las regiones corresponderán al nivel III de la NUTS o, en circunstancias justificadas, a una unidad geográfica homogénea distinta;
- las regiones individualmente propuestas o en los grupos de regiones contiguas, deberán formar zonas compactas, cada una de las cuales agrupará como mínimo a 100.000 habitantes⁴²¹.

Se postula asimismo, que el objeto de las ayudas regionales deberá ser la realización de una inversión productiva –inversión inicial– o la creación de empleo ligada a la inversión. Se exige, además, que la aportación del beneficiario destinada a la financiación debe ser como mínimo del 25 %, con el objeto de garantizar que las inversiones productivas subvencionables sean viables.

Por «inversión inicial» se entenderá, a tenor de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, «una inversión en capital fijo relacionada con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un establecimiento existente o el lanzamiento de una actividad que implique un cambio fundamental en el producto o el procedimiento de producción de un establecimiento existente (racionalización, reestructuración o modernización)»⁴²². Estas ayudas a la inversión inicial se calcularán en porcentaje del valor de la inversión, valor que se establecerá sobre la base de un conjunto uniforme de gastos (en adelante, base uniforme) en el que se incluirán los siguientes elementos de la inversión: terreno, edificio y equipamiento.

⁴²¹ Se exceptúa de esta regla a:

- las regiones con menos de 100.000 habitantes, en estos casos se parte de una cifra ficticia de 100.000 habitantes para calcular el porcentaje de población cubierta.
- las islas.
- las regiones que presenten aislamiento topográfico especial.

⁴²² *Vid.* el punto 4.4, donde se exceptúan las inversiones de sustitución, que se incluyen en la categoría de ayudas al funcionamiento, así como las ayudas para la reestructuración financiera de empresas en crisis.

También podrán ser gastos subvencionables determinadas inversiones inmateriales, siempre que no rebasen el 25 % de la base uniforme, a saber: patentes, licencias de explotación o de conocimientos técnicos patentados y conocimientos técnicos no patentados. Estos activos inmateriales subvencionables quedarán sujetos a los requisitos necesarios para garantizar que permanezcan ligados a la región en cuestión, por lo que no podrán ser transferidos en beneficio de otra región:

- deberán ser explotados en el establecimiento beneficiario de la ayuda regional,
- tendrán la consideración de elementos del activo amortizable,
- serán adquiridos a un tercero conforme las condiciones de mercado y
- figurarán en el activo de la empresa y permanecerán en el establecimiento del beneficiario de la ayuda regional durante un período mínimo de cinco años.

En virtud de las orientaciones establecidas en las referidas Directrices, la Comisión exigirá que la intensidad de las ayudas se adapte a la naturaleza y magnitud de los problemas regionales⁴²³. Para ello, es prioritario diferenciar entre las intensidades admisibles en las regiones

⁴²³ El punto 4.7 dispone que «(...) las ayudas notificadas por lo Estados miembros se expresarán en términos brutos, es decir, antes de impuestos. Con objeto de poder establecer comparaciones entre las distintas modalidades de ayuda y las correspondientes intensidades de los distintos Estados miembros, la Comisión convierte las ayudas notificadas por los Estados miembros en ayudas expresadas en equivalente en subvenciones neta (ESN)».

El método del cálculo del ESN se publica en el Anexo I de las Directrices a las ayudas regionales, en aras de la transparencia, ya que los Estados miembros no tienen obligación de aplicarlo, aunque es por el que la Comisión evalúa los regímenes de ayudas notificados. El cálculo del ESN consiste en reducir la ayuda vinculada a la inversión a un denominador común independiente del país de que se trate. Este denominador común será la intensidad neta que, como deja claro la Comisión, es un método de comprobación *ex ante* que no siempre reflejará la realidad contable, pero que, no obstante, representa la ventaja final que la empresa debe en principio obtener de la ayuda, con respecto al importe sin el Impuesto sobre el Valor Añadido de la inversión subvencionada. En dicho cálculo se tendrán en cuenta, exclusivamente, los gastos de inversión inmovilizados correspondientes a los terrenos, construcciones y equipos. La intensidad de la ayuda debe calcularse tras imposición, esto es, tras deducir aquellos impuestos que se encuentran vinculados a su obtención, en particular del impuesto sobre beneficios. Asimismo, en la determinación del ESN, se deberán llevar a cabo cálculos de

de la letra a) y las admitidas en las regiones de la letra c). Se ha de tener en cuenta que las acogidas a la letra c) no sufren un nivel de vida anormalmente bajo o una grave situación de subempleo, por lo que el falseamiento de la competencia estará menos justificado que en los supuestos de la letra a). De ello se desprende la consecuencia lógica de posibilitar intensidades más elevadas para las de la letra a) que para las de la letra c)⁴²⁴.

actualización, especialmente, cuando las ayudas o los gastos de inversión se escalonen en el tiempo, ya que, en estos casos, es de suyo necesario tener presente los plazos reales de pago de las ayudas, así como de los gastos.

Un caso especial recogido también en el Anexo I de las Directrices a las ayudas regionales, es el de la inversión otorgada a una empresa en forma de aportación de capital, que deberá expresarse en porcentaje de la inversión. Nos encontramos ante el equivalente en subvención nominal o equivalente en subvención bruta. Según el método común de evaluación de las ayudas, el ESN de una subvención representa la parte de la subvención que llega efectivamente a la empresa, tras el pago del Impuesto sobre Sociedades. Hace constar también la Comisión que, en la mayoría de los casos, la subvención no es imponible, pero que, al deducirse del valor de las inversiones que se amortizan, el inversor amortiza cada año un valor inferior al que le correspondería de no recibir ninguna ayuda.

Otro caso especial recogido en el Anexo I de las citadas Directrices a las ayudas regionales, lo encontramos en los casos en que la ayuda a la inversión se concede a un empresa en forma de préstamos con bonificación, que deberá expresarse en puntos de bonificación que representan la diferencia entre el tipo de referencia y el tipo solicitado por el organismo prestador. El único efecto que produce esta bonificación es la de reducir la carga de los intereses y esta ventaja se expresará en porcentaje de la inversión. Se trata, en este caso, del equivalente en subvención nominal o equivalente en subvención bruta.

En todo caso, nos remitimos al Anexo I de las Directrices a las ayudas regionales (*DOCE C 74 de 10. 3. 1998*, pág. 19).

⁴²⁴ Los límites establecidos por la Comisión a este respecto serán los siguientes:

- regiones de la letra a): las ayudas no podrán rebasar el 50 % del ESN, salvo que se trate de regiones ultraperiféricas, en cuyo caso el límite se sitúa en el 65 %,
- regiones de la letra c): las ayudas no podrán superar el 20 % del ESN, salvo las regiones de baja densidad demográfica y las ultraperiféricas, en las que puede llegar al 30 % del ESN,
- en las regiones del nivel II de la NUTS subvencionables con arreglo a la letra a) cuyo PIB por habitante, medido en PPC, sea superior al 60 % de la media comunitaria, la intensidad de las ayudas regionales no podrá rebasar el 40 % del ESN salvo en las regiones ultraperiféricas en las que puede alcanzar el 50 % del ESN,
- en las regiones incluidas en la letra c) con un PIB por habitante, medido en PPC, superior a la media comunitaria, y con un índice de desempleo inferior a la media comunitaria, la intensidad de las ayudas regionales no podrá rebasar el 10 % del ESN, salvo en las regiones de baja densidad demográfica y en las regiones ultraperiféricas, en las que puede alcanzar el 20 % del ESN.

Los límites anteriormente expuestos constituyen límites máximos, por lo que dentro de ellos, la Comisión se reserva la potestad de velar por que la intensidad de las ayudas regionales se module en función de

Como último requisito, aunque no por ello menos relevante, dispone la Comisión que las ayudas a la inversión deberán estar supeditadas, mediante su forma de desembolso o las condiciones ligadas a su obtención, al mantenimiento de la inversión de que se trate durante un período mínimo de cinco años. Este principio deviene de anteriores conclusiones a las que llegó la Comisión, como en la Decisión 97/765/CE, en la que considera incompatible con el mercado común una ayuda que, pese a ser concedida a una empresa situada en una región alemana potencialmente beneficiaria de ayudas amparadas en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, por tener un subempleo considerable y un nivel de vida anormalmente bajo, sin embargo «no era de esperar que estas ayudas fuesen a contribuir al fomento del desarrollo económico, dado que su objetivo no consistía en invertir a largo plazo y crear puestos de trabajo, sino en mantener a flote a una empresa con pérdidas»⁴²⁵.

Hacíamos mención anteriormente a que las ayudas regionales también pueden referirse a la creación de empleo. La diferencia entre estas ayudas y las contempladas en las Directivas sobre ayudas al empleo⁴²⁶, radica en que aquéllas están ligadas a una inversión inicial⁴²⁷. Por «creación de empleo» entiende la Comisión el aumento neto del número de puestos de trabajo del establecimiento en concreto con respecto a la media de un período de referencia, por lo que habrá que deducir del número total de puestos de trabajo creados, los puestos suprimidos en el mismo período⁴²⁸. Al igual que para las ayudas a la inversión, deberán modularse en atención a la

la gravedad e intensidad de los problemas regionales, evaluados en el contexto comunitario, no en el nacional. Especifica también la Comisión en las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, que a los citados límites pueden añadirse las bonificaciones a favor de las PYMES, así como en el caso de ayudas de Investigación y Desarrollo.

⁴²⁵ DOCE L 314 de 18. 11. 1997, pág. 20.

⁴²⁶ DOCE C 334 de 12. 12. 1995, pág. 4.

⁴²⁷ Considera la Comisión que un empleo estará ligado a una inversión «siempre que se refiera a la actividad a la que se destina la inversión y su creación se produzca en los cinco primeros años a partir de la realización íntegra de la inversión».

⁴²⁸ El número de puestos de trabajo corresponde al número de unidades de trabajo por año (UTA), siendo éste el de los asalariados empleados a tiempo completo durante un año, al considerarse el trabajo a tiempo parcial y el estacional como fracciones UTA.

naturaleza y magnitud de los problemas regionales que se tratan de solucionar, pero sin sobrepasar un determinado porcentaje del coste salarial, porcentaje que será igual que la intensidad admitida en la zona de que se trate para las ayudas a la inversión. Y como requisito de cierre, se establece igualmente la necesaria supeditación de estas ayudas al mantenimiento del empleo creado durante un período mínimo de cinco años.

2.4.2 Las ayudas de funcionamiento

En los puntos 4.15 y siguientes de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, se estipulan las orientaciones que la Comisión seguirá en materia de ayudas de funcionamiento. Este tipo de medidas están conformadas por ayudas regionales cuyo objeto es el de reducir periódicamente los gastos corrientes de las empresas. Es decir, contienen la nota de perdurabilidad en el tiempo, que las diferencia de las ayudas a la inversión al agotarse éstas desde su concesión, mientras que aquéllas se continuarán otorgando en el tiempo. En la misma línea, el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia han declarado que las ayudas de funcionamiento son aquellas ayudas que tienen por objeto liberar a una empresa de los costes que normalmente hubiera debido soportar en el marco de su gestión corriente o de sus actividades normales, por lo que en principio falsean las condiciones de la competencia⁴²⁹. Excepcionalmente, sin embargo, podrán concederse en las regiones de la letra a) del artículo 87.3 –regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo– «siempre y cuando así lo justifiquen su aportación al desarrollo regional y su naturaleza y su importe guarde proporción con las desventajas que se pretenda paliar».

Se exceptúa asimismo de la regla general a las regiones ultraperiféricas y a las de baja densidad de población –en ambos casos, ya estén acogidas a la letra a), ya lo estén a la letra c)–, a las que se les podrá otorgar ayudas destinadas a compensar parte de los costes adicionales de

⁴²⁹ Vid. la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 8 de junio de 1995, Siemens/Comisión, T-459/93, *Rec.* 1995, pág. II -1679, apartados 48 y 77, y la jurisprudencia que allí se cita.

transporte⁴³⁰. En estos supuestos, corresponderá al Estado miembro demostrar la existencia de tales costes y medir su importancia.

2.4.3 El mapa de las ayudas regionales

A tenor de lo dispuesto en el punto 5.1 de las Directrices a las ayudas regionales «el conjunto que forman, por un lado, las regiones de un Estado miembro acogidas a las excepciones consideradas⁴³¹ y, por otro, los límites de intensidad de las ayudas a la inversión inicial o de las ayudas para la creación de empleo autorizados en cada caso constituye el mapa de las ayudas regionales de dicho Estado miembro». Los Estados miembros deberán notificar a la Comisión el proyecto de mapa elaborado conforme a los criterios establecidos en las mencionadas Directrices a las ayudas regionales, para luego ésta confeccionarlo, en principio, a través de una decisión única para el conjunto de las regiones afectadas de un Estado miembro y por un período determinado. Estos mapas nacionales serán revisados periódicamente, tal como dispone el punto 5.2 *in fine*.

2.4.4 Aplicación, ejecución y revisión de las Directrices a las ayudas regionales

A tenor de lo dispuesto en el punto 6.1 de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, las mismas carecen de valor normativo, pero será de las orientaciones en ellas marcadas de donde partirá la Comisión a la hora de evaluar la compatibilidad de las ayudas de finalidad regional con el mercado común. Como medida transitoria, los proyectos de ayudas notificados antes de la comunicación a los Estados miembros de las señaladas Directrices, y respecto de los cuales la Comisión aún no haya adoptado una decisión definitiva, serán evaluados con arreglo a los criterios vigentes en el momento de la notificación.

⁴³⁰ Aclara la Comisión en las mencionadas Directrices a las ayudas regionales, que por «costes adicionales de transporte» se entenderán los ocasionados por el desplazamiento de mercancías dentro de las fronteras nacionales, pero que tales ayudas no podrán consistir en ningún caso en ayudas a la exportación.

Se indica también la facultad que ostenta la Comisión para proponer medidas que garanticen la compatibilidad de todos los mapas de ayudas regionales y de todos los regímenes de ayuda de finalidad regional aplicables a partir del 1 de enero de 2000 con los dispuesto en las *Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional*, para lo que se advierte de que la Comisión propondrá limitar al 31 de diciembre de 1999 la validez de todas las listas de regiones asistidas aprobadas por la Comisión sin fecha límite, o cuya fecha límite sea posterior al 31 de diciembre de 1999, así como su modificación a fin de que sean compatibles con las *Directrices* a partir del 1 de enero de 2000.

Se establece, por último, la revisión de las mismas en un plazo de cinco años y que su modificación podrá llevarse a cabo en cualquier momento, si resulta conveniente por motivos de política de competencia o para tener en cuenta otras políticas comunitarias y compromisos internacionales.

2.5 LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS

2.5.1 Introducción

A partir de los POSEI⁴³² se fijaron las líneas directrices para reconocer y tener en cuenta las características específicas de las regiones ultraperiféricas. Con ellos se pretendía la plena integración y adaptación de dichos territorios al espacio europeo mediante la concesión de fondos estructurales y la modulación de las distintas políticas comunitarias. La concepción que en ellos subyace es la de «reconocer plenamente, en su dimensión estructural y permanente, las

⁴³¹ Para un estudio del estado del desarrollo de las Comunidades Autónomas españolas, vid., entre otros, VILLAVERDE CASTRO, J.: «Disparidades regionales en España: evolución reciente, causas y perspectivas». *Noticias de la Unión Europea*, nº 110, marzo, 1994.

⁴³² Programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad: POSEIDOM (para los Territorios Franceses de Ultramar, 1989), POSEICAN (para las Islas Canarias, 1991) y POSEIMA (para Azores y Madeira, 1991). Especialmente el referido a Canarias tendremos ocasión de explicarlo en el epígrafe dedicado a la evolución histórica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

especificidades y dificultades particulares de estas regiones en su condición de ultraperiféricas, especificidades distintas, por lo tanto, de las de otras regiones insulares menos distantes y también de las otras regiones contempladas por el “objetivo nº 1”, a fin de tenerlas en cuenta, con un enfoque horizontal, en todas las acciones comunitarias»⁴³³. Ante la necesidad de disponer de una base jurídica más sólida para alcanzar tales objetivos, se actualiza y refuerza las estipulaciones que al respecto contenía el antiguo artículo 227.2 TCE, mediante la introducción por el Tratado de Amsterdam del ya referido artículo 299.2, a tenor del cual:

«2. 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 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.

⁴³³ Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea (COM (2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000, pág. 5).

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».

De lo expuesto en el precepto dos cuestiones merecen, a efectos de nuestro trabajo, ser destacadas. La primera es la determinación de los criterios que permitan esclarecer por qué son los mencionados territorios regiones ultraperiféricas, esto es, cuál es la nota que los diferencia de otros territorios comunitarios a los que no alcanza la nota de ultraperifericidad. La segunda cuestión se refiere a ese conjunto de medida que pueden disponer las Instituciones comunitarias para desarrollar en dichos territorios determinadas políticas, en concreto, las fiscales y las que versan sobre las ayudas de Estado.

2.5.2 Criterios delimitadores del concepto de región ultraperiférica

En su tercera acepción, el término «periferia» es definido por el Diccionario de la Real Academia Española como «espacio que rodea un núcleo cualquiera». Si tomamos como «núcleo» a la base continental de la Comunidad Europea –incluido el Reino Unido–, la periferia estará constituida por los territorios de los Estados miembros geográficamente situados fuera del continente europeo. Sin embargo, un nuevo término político nace en el seno comunitario: la ultraperiferia. El Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española⁴³⁴ no recoge dicho vocablo, por lo que al carecer de una definición exacta debemos inferir su significado a partir de la composición del mismo. De la introducción del término la primera conclusión es que debe existir diferencia entre las regiones periféricas y las ultraperiféricas. Sin embargo, antes de dar una respuesta, es preferible exponer las palabras de CIAVARINNI AZZI, para quien el término regiones ultraperiféricas:

⁴³⁴ Hemos manejado la edición vigésima segunda de la Editorial Espasa Calpe, Madrid, 2001.

«(...) 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 unen 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»⁴³⁵.

No serán, por tanto, regiones ultraperiféricas las que estén situadas en la periferia. Una primera nota distintiva –aunque no del todo correcta por la excepción de la Guayana– se puede extraer y es que sólo podrán ser regiones ultraperiféricas las islas. Se excluyen así a las regiones periféricas continentales que, como advierte ASÍN CABRERA, «se encuentran en una situación de desventaja en relación a las regiones centrales, no obstante, las islas, al estar separadas por un

⁴³⁵ «El modelo de integración específico de la Regiones Ultraperiféricas de la Comunidad Europea». *Canarias en la Comunidad Europea*, Fundación Pedro García Cabrera, Santa Cruz de Tenerife, 1994, pág. 46.

espacio marítimo, se encuentran con más razón, en una situación aún mayor de inferioridad»⁴³⁶. La diferencia viene dada, a juicio de la profesora, por la noción de insularidad, cuyas características revisten de especificidad a dichos territorios: aislamiento, limitación física y dispersión⁴³⁷. Ahora bien, toda isla posee, por el hecho de serlo, la noción de insularidad, por lo que alguna diferencia habrá entre regiones periféricas insulares –a las que se debe otorgar régimen específico frente a las regiones periféricas continentales– y las regiones ultraperiféricas, pues qué duda cabe que por su situación geográfica frente al continente no todas las islas son iguales desde el punto de vista del desarrollo económico y social. La diferencia la podemos entresacar de las palabras transcritas del Presidente del Grupo Interservicios encargado de las regiones ultraperiféricas de la Comisión de la Comunidad Europea.

En cuanto a la insularidad, ya dijimos que es una nota fundamental para diferenciar a los enclaves geográficos que tratamos de perfilar –salvo la excepción de la Guayana, como dijimos antes–. Las islas, además de sus limitaciones geográficas, suelen tener características especiales, como una orografía y un clima poco propicio para el desarrollo agrícola o industrial, si bien es cierto que esta característica es aplicable a muchas islas pertenecientes a Estados miembros, por lo que en principio no nos servirá para la delimitación de islas periféricas de las islas ultraperiféricas.

El reconocer una situación específica es una opción, obviamente, de la que dispone la Comunidad aun cuando en determinados casos –como el de la Comunidad Autónoma de Canarias en el momento del ingreso de España en la Unión Europea– tal opción viene defendida con mayor intensidad desde postulados nacionales. Sin embargo, pese a ser característica de las regiones ultraperiféricas, tampoco nos vale como elemento diferenciador en tanto la Comunidad puede

⁴³⁶ *Islas y Archipiélagos en las Comunidades Europeas*. Ed. Tecnos, Madrid, 1988, pág. 92. Por el ámbito disciplinar donde se enmarca nuestro estudio, difuminaría la exposición el tratar un tema tan complejo, como la justificación de tratos específicos en función del territorio. En atención a tal circunstancia nos detendremos lo justo para exponer nuestro planteamiento sobre las regiones ultraperiféricas. Para un estudio exhaustivo de las situaciones políticas, económicas y sociales de los enclaves geográficos insulares nos remitimos a la obra citada en la presente nota.

⁴³⁷ *Ibíd.*, pág. 92 y 93.

establecer regímenes diferenciados en territorios no ultraperiféricos. Así lo pone de manifiesto ASÍN CABRERA al estimar que «ha sido la dinámica de las Comunidades, al compás de la evolución del Derecho internacional y de la propia sociedad actual lo que motivó la consideración de tener en cuenta una serie de situaciones específicas existentes en determinadas partes del territorio de algunos Estados miembros»⁴³⁸.

El que el disfrute en el seno de la Unión Europea de una situación específica derive del reconocimiento histórico nacional tampoco actúa como elemento diferenciador entre islas periféricas y ultraperiféricas. Así ocurre con territorios comunitarios insulares como en el caso de la isla francesa de Córcega o las islas italianas de Sicilia y Cerdeña⁴³⁹.

Podríamos apuntar un nuevo elemento como es el del nivel socioeconómico. Las condiciones geográficas (situación, clima, relieve, etc.) de dichas regiones son un claro obstáculo para su desarrollo económico. Ello queda patente por el hecho de que su PIB no alcanza por término medio el 59% del PIB comunitario. Sin embargo, tampoco es válido como elemento diferenciador, pues si bien las cifras son ciertas, la realidad es que la Comunidad Autónoma de Canarias ha alcanzado recientemente el 75%, lo que no permite calificarla entre las regiones más pobres, ni mucho menos, de la Unión Europea. Lo mismo ocurre con el nivel de desempleo, que si bien en todas es anormalmente alto, no es un problema exclusivo de estas regiones.

Donde encontramos, a nuestro juicio, el elemento caracterizador de las regiones ultraperiféricas es en la lejanía. Canarias, los Departamentos franceses de ultramar, así como las regiones portuguesas de Azores y Madeira comparten una característica que no se encuentra en ningún otro territorio comunitario. Su enorme distancia con el continente europeo determina una situación geográfica específica, convirtiéndolos no sólo en territorios alejados, sino, en palabras

⁴³⁸ Ibid., pág. 21.

⁴³⁹ Cfr. GRANELL TRÍAS, F.: *La opción CEE para la economía canaria*. Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Las Palmas, Las Palmas de Gran Canaria, 1979, pág. 226 y ss. En el mismo sentido, MUSTO, S. A.: *Las Islas Canarias y las Comunidades Europeas: estructuras, problemas y opciones políticas*

de CIAVARINNI AZZI, en territorios extraeuropeos pues, de hecho, por su enclave bien pueden ser considerados, desde el punto de vista geográfico, pertenecientes a otros continentes⁴⁴⁰.

Podemos concluir, por tanto, que sólo son regiones ultraperiféricas aquellas partes del territorio de un Estado miembro cuya gran distancia con el continente europeo permite considerarlas perteneciente geográficamente a otro distinto.

2.5.3 Medidas específicas a favor de las regiones ultraperiféricas: la política fiscal y las ayudas de Estado

2.5.3.1 Las ayudas estatales en las regiones ultraperiféricas

Desde la creación de los POSEI, la Comisión ha examinado las ayudas recibidas por las regiones ultraperiféricas desde la óptica de su específica situación, lo que ha permitido que tanto los Estados miembros como las Administraciones Públicas de dichas regiones, establecieran unos amplios y diversificados sistemas de apoyo a las empresas sitas en los citados territorios. Así, por ejemplo, se autorizó la creación de una zona franca en Madeira con exención total de impuestos directos hasta el año 2011; en Azores existe un régimen de ayudas a favor de la promoción de los productos regionales; en los departamentos franceses de ultramar, la «Ley Pons» de medidas fiscales permite deducir las inversiones realizadas en los señalados territorios, mientras que con la creación del fondo de garantías, se compensa el mayor coste del crédito en los DU; y en el caso de Canarias, la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, a las que dedicaremos especial atención en páginas posteriores.

Se recoge asimismo en el Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, que para las regiones

de integración. Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1981, pág. 42 y ss.

⁴⁴⁰ Revelador en este punto es el hecho de que Canarias se encuentra a tan sólo 100 km. de las costas africanas o que la Guayana esté enclavada en la selva amazónica.

ultraperiféricas será de aplicación lo dispuesto en las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional en tanto responden para el período 2000-2006 al criterio del PIB per cápita inferior al 75% de la media comunitaria⁴⁴¹. Es por ello que podrán disfrutar de los límites máximos de intensidad de la ayuda más altos de la Unión, así como de la concesión con carácter excepcional de ayudas de funcionamiento⁴⁴². Lo que se une al enfoque específico, ya comentado en su momento, otorgado en las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, a saber:

- límites máximos de intensidad de la ayuda excepcionales para dichos territorios, por el hecho de pertenecer a la categoría de región ultraperiférica; tratándose de regiones que se acogen al artículo 87.3, letra a) TCE, el límite es de 65% ESN en lugar de 50% (que es el límite de intensidad común para tales regiones);
- posibilidad de recibir ayudas de funcionamiento con el fin de compensar los costes suplementarios de transporte, sin limitación en el tiempo y sin decrecimiento, tanto si la región se acoge a la excepción del artículo 87.3, letra a) TCE, como de la letra c) del mismo precepto.

Es consciente la Comisión de la relevancia del artículo 299.2 TCE en el análisis futuro de las ayudas de Estado. Por ello admite la posibilidad de conceder a las regiones ultraperiféricas ayudas a la explotación no regresivas y no limitadas en el tiempo, siempre que su fin sea el reducir los costes suplementarios del ejercicio de la actividad económica inherente a las desventaja

⁴⁴¹ Hubiese sido preferible para las regiones ultraperiférica que en el TCE se recogiera su inclusión dentro de la letra a) del artículo 87.3 TCE con independencia de su nivel de renta. De esta forma, podrían optar al disfrute de ayudas regionales sin depender de su desarrollo socioeconómico ya que si éste se ha producido ha sido, sin duda, gracias a la concesión de medidas contrarias al sentido del artículo 87.1 TCE, pero admisibles por ampararse en la excepción del artículo 87.3, letra a). Es por ello que hasta la promulgación del denominado Estatuto Permanente de las Regiones Ultraperiféricas, será necesario estar al criterio del PIB per cápita de cada región en relación con la media comunitaria para determinar si pueden ser beneficiarias de ayudas de carácter regional.

⁴⁴² En principio limitadas en el tiempo y decrecientes, si bien en el mismo Informe se recoge, como a continuación veremos, la posibilidad de conceder medidas tributarias –cuya calificación como ayudas al funcionamiento es obvia– de larga duración.

definida en el apartado 2 del artículo 299. Será necesario tener en cuenta el nivel de desarrollo alcanzado por la región, así como la incidencia de la ayuda en el desarrollo futuro del territorio.

2.5.3.2 La fiscalidad en las regiones ultraperiféricas

Tras la aprobación del artículo 299.2 TCE es admisible el establecimiento de medidas tributarias prolongadas en el tiempo que resulten necesarias en atención a las dificultades de la región⁴⁴³, incluso las de larga duración. Posibilita el precepto la aplicación de los instrumentos más

⁴⁴³ No nos detendremos ahora en el análisis de la situación de la fiscalidad en las regiones ultraperiféricas con anterioridad al presente informe. Es un tema irrelevante en nuestro estudio, máxime cuando posteriormente examinaremos la situación de Canarias. Sin embargo, creemos oportuno transcribir, dada la claridad y sencillez de la redacción, lo expuesto por la Comisión en su Informe sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea, op. cit., pág. 16 y 17:

«Los programas POSEI han tenido en cuenta la especificidad de las regiones ultraperiféricas en el ámbito fiscal y han sido llevados a la práctica a través de diversas medidas de fiscalidad indirecta adaptadas a cada una de las regiones. El objetivo global de estas medidas es permitir el desarrollo económico y social de las regiones, compensando las desventajas derivadas de su localización ultraperiférica.

En general estas regiones cuentan con una fiscalidad indirecta propia, adaptada de la que han heredado de la historia. La fiscalidad indirecta de los DU estaba fundamentada en el antiguo apartado 2 del artículo 227 del Tratado, mientras que en el caso de las islas Canarias, o Madeira y las Azores, la base jurídica es el Acta de Adhesión a las Comunidades Europeas de, respectivamente, España y Portugal.

Las islas Canarias y los DU no entran en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva IVA. Sin embargo, los DU (con la excepción de Guayana) aplican un régimen de IVA parecido al comunitario, aunque con algunas variantes (tipos reducidos). Madeira y las Azores, por el contrario, aplican el IVA comunitario con algunas correcciones (sobre todo, tipos reducidos). Por otro lado, estas regiones aplican impuestos indirectos específicos: el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el Arbitrio insular especial y el Arbitrio a la producción e importación (APIM) en las islas Canarias, y el *octroi de mer* en los DU. El nuevo *octroi de mer*, derivado de la Decisión nº 89/688/CEE del Consejo, ha sido refrendado por el Tribunal de Justicia, quien ha afirmado la compatibilidad de dicha decisión con el Tratado.

Por otro lado, la Comunidad ha autorizado temporalmente a Francia a aplicar unos impuestos especiales específicos para el ron tradicional, así como la introducción de contingentes anuales en su territorio metropolitano a tipos reducidos.

Estas disposiciones fiscales permiten establecer, bajo el control de la Comisión, excepciones que posibilitan la exención total o parcial de los impuestos que gravan la producción local. El Tribunal de Justicia precisó, a propósito de las decisiones sobre el *octroi de mer*, que las exenciones deber ser necesarias, proporcionadas y estar determinadas de forma precisa.

adaptados a los objetivos de desarrollo regional, entre los que se incluyen, obviamente, las medidas tributarias. No debe entenderse, sin embargo, como autorización inmediata mediante la cual la excepción contenida en la letra a) del artículo 87 cambia su consideración de excepción condicional a excepción *ipso iure*. Los Estados miembros con regiones ultraperiféricas –España, Francia y Portugal– presentaran oportunos memorandos, a través de los cuales llevar a cabo la evaluación específica de las peticiones de conformidad con los procedimientos vigentes. Los acuerdos alcanzados deberán estar inspirados en los principios de colaboración y continuidad. En atención al primero, las medidas a adoptar no deben beneficiar a una determinada región ultraperiférica en perjuicio de otra u otras. Por el segundo nos referimos a la necesidad de respetar los contenidos concretos del artículo 299.2 TCE.

a) Fiscalidad indirecta

En el siguiente esquema sintetizaremos el estado de las negociaciones entre los Estados miembros con regiones ultraperiféricas y la Comisión al respecto de la fiscalidad indirecta:

Francia:

Mediante la Decisión 89/688/CEE, de 22 de diciembre de 1989, el Consejo aprobó la aplicación en los departamentos franceses de ultramar la aplicación del régimen del «*octroi de mer*» en tanto se constató su carácter esencial para el mantenimiento de los niveles de desarrollo de dichas regiones. Francia solicita que se mantenga el régimen con posterioridad al 31 de diciembre de 2002, fecha de expiración del mismo. En el Informe de la Comisión sobre las

Estas excepciones al derecho común permiten aliviar los costes suplementarios derivados de la distancia y la insularidad. Sin embargo, la exclusión de las islas Canarias y de los DU del ámbito de aplicación del IVA comunitario tiene como consecuencia que estas regiones se sustraen al proceso de armonización fiscal comunitario, y tienen que sufragar los gastos de mantenimiento de las fronteras fiscales.

Por otra parte, se ha autorizado a España y Francia a no aplicar el régimen general de detención, circulación y control de productos sometidos a impuestos especiales en, respectivamente, las islas Canarias y los DU. Los Estados miembros pueden, por lo tanto, adaptar la legislación relativa a este tipo de impuestos en estas dos regiones, introduciendo los ajustes que consideren necesarios para las necesidades locales. En lo que se refiere a Madeira y las Azores, las directivas sobre impuestos especiales son de aplicación, aunque se permite realizar ajustes en el régimen general (tipos reducidos)».

medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea⁴⁴⁴, se estima necesario atender a los criterios de necesidad, proporcionalidad y determinación de las medidas adoptar, por lo que se estima oportuno entablar negociaciones entre la Comisión y las autoridades francesas para concretar los elementos de evaluación en los que se basa la petición del Estado francés.

La importancia socioeconómica que para los DU supone el sector de la caña, del azúcar y del ron, inducen a que las autoridades francesas soliciten la prórroga del régimen fiscal aplicable a los rones tradicionales, cuya vigencia temporal finaliza el 31 de diciembre de 2002. La Comisión estima oportuno la realización de un diagnóstico preciso a partir de las medidas financieras recogidas en el POSEIDOM, así como de las posibles medidas complementarias aplicadas a nivel nacional, sin olvidar los acuerdos alcanzados en el marco de la Organización Común de Mercado del azúcar.

Asimismo se solicita por parte de Francia que las medidas específicas a favor de los DU tengan, tras su prórroga, una larga duración. La Comisión es consciente de la contradicción existente entre tal propuesta y los criterios mantenidos sobre ayudas al funcionamiento en lo referente a su carácter temporal y decreciente. No obstante, y esto es muy importante destacarlo, tiene en cuenta la necesidad de crear para los agentes económicos un clima de seguridad indispensable para el desarrollo de sus actividades, por lo que prevé el establecimiento de medidas de naturaleza tributaria de larga duración, sin perjuicio de los oportunos y periódicos controles para la evaluación. Estamos, por tanto, ante el génesis de una nueva situación para las regiones ultraperiféricas, sin duda más atractiva para los inversores que les permitirá disfrutar de un razonable período de amortización de inversiones.

Portugal:

El Gobierno portugués solicitó el mantenimiento en la región autónoma de Madeira de los tipos reducidos del IVA para los productos del ron y los licores de frutas. En el señalado

⁴⁴⁴ Op. cit., pág. 45.

territorio, se aplican tipos reducidos del IVA en atención a la autorización estipulada en el apartado 6 del artículo 12 de la Sexta Directiva del IVA. Considera la Comisión la innecesidad de modificar o derogar el precepto en tanto respeta el principio de no discriminación entre los productos importados y los productos locales. No obstante, la petición de Portugal incluye el que se autorice el establecimiento de tipos reducidos por debajo del 50% para el ron producido en la región y para los licores fabricados a partir de frutas subtropicales. Mientras que para el mantenimiento de tipos reducidos superiores al 50% la Comisión no encuentra objeción, antes de contestar a esta segunda solicitud, pide a Portugal que le transmita toda la información que justifique tal petición.

Considera también conveniente Portugal el mantenimiento de los tipos reducidos de los impuestos especiales sobre el combustible consumido en sus territorios ultraperiféricos, que se conceden con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE, a fin de compensar los costes suplementarios que conlleva el transporte de combustible hasta dichas regiones y cuyo plazo expiró el 31 de diciembre de 2000. La Comisión considera admisible tal propuesta, por lo que no se opone a su prórroga .

España:

Si bien tendremos ocasión de exponer en la parte de nuestro trabajo dedicado al Régimen Económico y Fiscal de Canarias su situación específica, queremos reflejar sucintamente las consideraciones que la Comisión mantuvo al respecto en el Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea. A raíz de la propuesta de las autoridades españolas de prorrogar las medidas fiscales existentes en Canarias –APIM, IGIC y la Tarifa Especial–, la Comisión considera necesario el previo examen de la incidencia de la suspensión del desmantelamiento, en concreto, del APIM. Sin embargo, se manifiesta partidaria de la propuesta alternativa aducida por España de introducir un impuesto específico neutro que tenga en cuenta la necesidad de lograr un determinado nivel de desarrollo de la producción de bienes en las Islas Canarias.

En conclusión, la Comisión en la mayoría de los casos opta por no dar solución alguna, la cual pospone al resultado de futuras negociaciones una vez recibidas nuevas argumentaciones por parte de los Estados miembros. Es necesario destacar nuevamente, la clara predisposición por parte de la Comisión para permitir medidas tributarias de larga duración, lo que supone una clara excepción a los criterios mantenidos en los puntos 4.15 y siguientes de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional en materia de ayudas al funcionamiento, por cuanto las mismas deben ser limitadas en el tiempo y decrecientes, como en su momento tuvimos ocasión de exponer.

b) Fiscalidad directa

En su Informe, la Comisión se remite por completo al Código de Conducta, en concreto a la letra G del mismo, donde se expone que las medidas tributarias aplicables en las regiones ultraperiféricas utilizadas para el desarrollo económico de las mismas, se evaluarán conforme a criterios de proporción con los fines buscados. Nos extenderemos en su análisis en el epígrafe dedicado al estudio de dicho Código.

No obstante, queremos reseñar una cuestión sobre la que la Comisión no entró a valorar en su Informe. Si se admiten que las medidas relacionadas con la fiscalidad indirecta puedan tener una larga duración ¿ocurrirá lo mismo con los instrumentos tributarios referidos a la fiscalidad directa?

CAPÍTULO III

APLICACIÓN DE LAS NORMAS COMUNITARIAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO A LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS

1 EL CÓDIGO DE CONDUCTA COMO FUNDAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS ESTATALES A LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL

1.1 LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESOLUCIÓN POR LA QUE SE APRUEBA EL CÓDIGO DE CONDUCTA

1.1.1 Introducción

En su momento expusimos las grandes dificultades con las que se encuentran las Instituciones comunitarias para lograr la aproximación de las legislaciones fiscales de los Estados miembros. De ahí que destacáramos el hecho de que, aún a costa de vaciar de contenido a la política comunitaria sobre fiscalidad, se busque mediante la utilización de otras políticas sobre las que sí tienen competencia, la eliminación de las distorsiones fiscales. Por ello se han examinado por parte de la Comisión y del TJCE las exenciones fiscales –al ser medidas que pueden afectar a la libre competencia o a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en el seno del mercado común–, a la luz de la política comunitaria sobre la competencia; en concreto, se ha valorado el perjuicio que una medida fiscal puede provocar en el mercado común, a través de las normas comunitarias en materia de ayuda de Estado.

Sin embargo, tal actuación se ha producido a partir de la doctrina de la propia Comisión así como por la jurisprudencia del TJCE. A lo largo del presente estudio hemos puesto de manifiesto que es jurisprudencia y doctrina reiterada del TJCE y de la Comisión interpretar en sentido amplio el artículo 87.1 TCE. De tal modo, y en tanto las ayudas puedan revestir «cualquier forma», serán medidas incompatibles con el mercado común no sólo las positivas, como es el caso de las subvenciones, sino también las negativas, esto es, aquellas medidas que sin suponer un gasto para el erario público, implican un menor ingreso para el Estado. Nos referimos,

claro está, a las medidas de naturaleza fiscal que aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de las empresas.

No obstante, tales actuaciones nunca han estado explícitamente respaldadas ni por el Derecho originario ni por el derivado. Consecuencia de ello, y con el objetivo de lograr una actuación coordinada en el seno de la Unión Europea para reducir las distorsiones subsistentes dentro del mercado común, se puso en marcha en 1996 un análisis general de la política fiscal que desembocó en la Resolución de 1 de diciembre de 1997 relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas en el ámbito de la Unión Europea⁴⁴⁵.

1.1.2 Problemática de los denominados «acuerdos de los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo»

Conviene plantear en este momento la naturaleza jurídica de los denominados genéricamente «acuerdos» o «decisiones de los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo», para luego centrarnos en la naturaleza de la citada Resolución de 1 de diciembre de 1997 por la que se aprueba el Código de Conducta.

En primer lugar, resulta claro que no se trata de actos normativos típicos previstos en los Tratados fundacionales, en particular en el art. 249 TCE. Ha sido la dinámica propia del proceso de integración europea la que ha producido este tipo singular de actos que se sitúan al margen de las reglas de competencia, procedimiento, información y control judicial propios del sistema de los actos institucionales. Así ISAAC destaca la posición de actos no institucionales, es decir, no previstos expresamente⁴⁴⁶. Pero esta valoración es insuficiente al haberse generado un importante debate en la doctrina especializada acerca de la posición de estos actos en el sistema de fuentes comunitario.

⁴⁴⁵ Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, anexa a las Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (*DOCE* C 2 de 6 de enero de 1998).

⁴⁴⁶ *Manual de Derecho comunitario general*. Ariel Derecho (2ª ed. ampliada). Barcelona, 1991, pág. 143.

Confusamente, MANGAS MARTÍN y LIÑÁN NOGUERAS dicen que se trata de una «categoría mixta entre lo internacional y lo institucional comunitario», aludiendo al «aspecto jurídico comunitario que viene dado por su objeto y fin y por el marco institucional en el que son adoptadas, no sólo porque ese hecho se produzca “en el seno del Consejo”, sino también porque, a veces, se cuenta con la intervención de otras Instituciones comunitarias en el proceso de su preparación»⁴⁴⁷.

A nuestro entender es preciso huir de categorías mixtas y centrar el objeto en sus términos adecuados. Dejando sentado que la transferencia del ejercicio de competencias de los Estados miembros a las Comunidades implicó la creación de un ordenamiento jurídico propio de la Entidad supranacional, consideramos el concurso de tres órdenes singulares: el comunitario, el nacional de cada Estado y el internacional⁴⁴⁸. Como decimos que los acuerdos de los representantes de los Estados miembros adoptados en el seno del Consejo se sitúan al margen de las reglas de competencia y de los procedimientos de adopción y control judicial propios del sistema de los actos institucionales comunitarios, deben tener por necesidad otra ubicación: su carácter interestatal y, por tanto, su pertenencia al ordenamiento jurídico internacional. Constituyen, en consecuencia, acuerdos internacionales concluidos en forma simplificada entre los Estados miembros de la Unión Europea con el fin de realizar determinados objetivos, comunitarios o no⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 194. Estos autores afirman que «el que las sucesivas Actas de adhesión establezcan que “los nuevos Estados miembros que se adhieren, por medio de la presente Acta, a las decisiones y acuerdos adoptados por los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros en el seno del Consejo”, a diferencia de lo previsto en relación con los “convenios complementarios”, donde se contempla un compromiso de adhesión posterior, potencian su carácter comunitario» (ibídem).

⁴⁴⁸ El TJCE fue claro desde muy pronto en esta materia: «a diferencia de los Tratados internacionales ordinarios, el Tratado de la CEE ha instituido un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros, desde la entrada en vigor del Tratado y que se impone a sus órganos jurisdiccionales» (Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, Rec. 1964, pág. 1141 y ss).

⁴⁴⁹ Ha destacado FALCÓN Y TELLA que «pese a sus indudables connotaciones comunitarias, por el fin perseguido, por la frecuente intervención en su elaboración del Parlamento y la Comisión (sic), se trata de acuerdos interestatales» (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op.

ISAAC no tiene dudas sobre esta naturaleza jurídica al identificarlos como «actos convencionales interestatales en forma simplificada»⁴⁵⁰. LOUIS, en cambio, insiste en que se trata de «acuerdos en forma simplificada»⁴⁵¹. Esto es así porque, en la práctica, los gobiernos suelen obviar los trámites de ratificación interna, aunque de esto no se puede deducir una regla general.

El profesor ARROYO LARA destaca su carácter de «acuerdos en el seno del Consejo». En su opinión esto es una prueba patente de la voluntad de los gobiernos de los Estados miembros de otorgar mayor peso al ámbito intergubernamental y menos al comunitario, en ese juego de fuerzas opuestas (entre comunitarización e intergubernamentalidad) en el que se ha desarrollado el proceso de integración desde 1950, agravado con cada nueva ampliación de las Comunidades Europeas⁴⁵². Por su parte, GARCÍA NOVOA ha dicho, certeramente, que «si no se trata de materias de competencia comunitaria, el Consejo es un mero foro de concertación internacional»⁴⁵³.

En todo caso, se trata de acuerdos internacionales superiores al Derecho comunitario. Como dicen MANGAS MARTÍN y LIÑÁN NOGUERAS: «en este ámbito el Derecho internacional se impone a los Estados y a las Organizaciones internacionales sin requerir una formulación expresa, ya que su validez se sitúa en el propio Derecho internacional general y no en los ordenamientos constitucionales o de Organizaciones internacionales»⁴⁵⁴. De este modo, el sistema comunitario

cit., pág. 62). Por su parte, PELECHA ZOZAYA, expresa de forma confusa que «como integrantes del Derecho comunitario y, más concretamente, del Derecho originario, pueden considerarse aquellos acuerdos celebrados entre los Estados miembros por medio de sus representantes en el seno del Consejo, pero no a título de miembros del Consejo en tanto que institución comunitaria sino a título de representantes de los Estados miembros» (*Hacienda Pública y Derecho comunitario*. Vol. I Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1992, pág. 151).

⁴⁵⁰ *Manual de Derecho comunitario general*, op. cit., pág. 143.

⁴⁵¹ *El ordenamiento jurídico comunitario*, op. cit., pág. 125; más extenso en «Les décisions des représentants des gouvernements des Etats membres», *Le nouvelle Droit des Communautés européennes*. Bruselas, 1989, pág. 427 y ss.

⁴⁵² Cfr. ARROYO LARA, E.: «El ámbito material de la política exterior de la Unión Europea», *Acción exterior de la Unión Europea y comunidad internacional* (Mariño Menéndez ed.). Universidad Carlos III de Madrid-BOE. Madrid, 1998, pág. 353-381.

⁴⁵³ *Sistema fiscal español y armonización europea*, op. cit., pág. 81.

⁴⁵⁴ *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, op. cit., pág. 191.

está sujeto al Derecho internacional como lo están todos los sujetos de este ordenamiento, naturalmente, en el ámbito de sus competencias.

El TJCE ha aportado su contribución en este asunto con ocasión de un recurso del Parlamento Europeo contra un acto de los representantes de los Estados miembros dirigido a otorgar una ayuda especial a Bangladesh, aprobada en Bruselas los días 13 y 14 de mayo de 1991, bajo la presidencia de JACQUES POOS, Ministro de Asuntos Exteriores de Luxemburgo⁴⁵⁵.

De entrada el Tribunal declaró que «el acto controvertido no fue adoptado por el Consejo, sino por los Estados miembros y, en consecuencia, no puede ser objeto de un recurso de anulación con arreglo al artículo 177 del Tratado», abundando en este punto en los considerandos siguientes⁴⁵⁶. En cuanto al fondo, lo que nos interesa singularmente, vino a decir que «en el ámbito de la ayuda humanitaria, la competencia de la Comunidad no es exclusiva y que, por consiguiente, nada impide a los Estados miembros ejercer conjuntamente, en el seno del Consejo o fuera de éste, sus competencias a este respecto. (...) Del conjunto de las consideraciones que anteceden, se desprende que el acto controvertido no constituye un acto del Consejo, sino un acto adoptado conjuntamente por los Estados miembros»⁴⁵⁷. Luego, nos encontramos ante un acto de naturaleza jurídica internacional.

⁴⁵⁵ En el apartado 12 del acta de dicha reunión se recogía el acuerdo: «Los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, a propuesta de la Comisión, han acordado conceder, en el marco de una acción comunitaria, una ayuda especial de 60 millones de ECU a Bangladesh. El reparto entre los Estados miembros se efectuará con arreglo a la clave PNB. Dicha ayuda se integrará en la acción general de la comunidad con respecto a Bangladesh» (*Boletín de las Comunidades Europeas* núm. 5/1991).

⁴⁵⁶ Sentencia del TJCE de 30 de junio de 1993, Parlamento Europeo/Consejo y Comisión, asuntos 181/91 y 248/91, *Rec.* 1993, I, pág. 3717. El Tribunal reiteraba: «del tenor literal de dicha disposición se desprende claramente que los actos adoptados por los representantes de los Estados miembros, cuando no actúan en calidad de miembros del Consejo, sino en calidad de representantes de su Gobierno, ejerciendo así conjuntamente las competencias de los Estados miembros, no están sometidos al control de legalidad ejercido por el Tribunal de Justicia. A este respecto, como indicó el Abogado General en el punto 18 de sus conclusiones, es indiferente que tal acto se denomine “acto de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo” o “acto de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo”» (ibídem).

⁴⁵⁷ *Ibíd.*, pág. 3718 y 3719.

Esta problemática jurídica está relacionada, indudablemente, con algunas de las motivaciones políticas de tales acuerdos:

- 1) en unos casos, se trata de agilizar la acción de las Instituciones cuando éstas carecen de competencia para adoptar un acto en determinada materia;
- 2) en otros, con tales decisiones se pretende que los Estados miembros adopten un acuerdo entre ellos eludiendo la obligación de someterlos a la ratificación de sus respectivos Parlamentos si así lo exige su Derecho interno;
- 3) también buscan evitar la intromisión de otras Instituciones como la Comisión o el Parlamento Europeo o, en particular, como indicó el profesor ARROYO LARA, eludir el control de legalidad del TJCE.

Nos detendremos en cada uno de estos puntos. En primer lugar, los propios Tratados fundacionales prevén medios de acción en aquellas materias que escapan a la competencia de las Instituciones comunitarias. En concreto, el mecanismo del art. 308 TCE permite que el Consejo adopte por unanimidad las disposiciones pertinentes «cuando una acción de la Comunidad resulte necesaria para lograr, en el funcionamiento del mercado común, uno de los objetivos de la Comunidad, sin que el presente Tratado haya previsto los poderes de acción necesarios al respecto»⁴⁵⁸. Plasmación de la denominada «teoría de los poderes implícitos» elaborada por la jurisprudencia constitucional americana. Así, se admite que una Organización internacional, además de las competencias atribuidas expresamente, pueda disponer de las competencias que sean necesarias para la realización de los objetivos fijados por el Tratado constitutivo, o sean esenciales para las funciones asignadas⁴⁵⁹. La idoneidad de esta vía alternativa, adecuada a la dinámica comunitaria, es requerida por PELECHA ZOZAYA en materia fiscal⁴⁶⁰.

⁴⁵⁸ En este sentido vid. LOUIS: *El ordenamiento jurídico comunitario*, op. cit., pág. 125.

⁴⁵⁹ Cfr. MANGAS MARTÍN y LIÑÁN NOGUERAS: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, op. cit., pág. 46-48.

⁴⁶⁰ Según este autor el recurso a los «acuerdos adoptados en el seno del Consejo» sólo estaría justificado en el caso de que los representantes de los Estados miembros persiguiesen un objetivo que por no tener nada que

Segundo, respecto a la voluntad de los gobiernos de los Estados miembros de eludir la intervención de los Parlamentos nacionales en estos acuerdos, la práctica comunitaria revela que, en la mayoría de los casos, lo que debería ser una ratificación formal es reemplazada por una simple notificación a la Secretaría General del Consejo de que el Estado queda obligado por la firma de su representante sin que se exija el cumplimiento de ningún otro procedimiento en el ámbito interno. Esto plantea problemas, al menos teóricamente, sobre la entrada en vigor que debería ocurrir una vez se hayan cumplido los procedimientos requeridos en el Derecho interno de cada Estado para contraer obligaciones internacionales, porque, no olvidemos, se trata de tratados internacionales⁴⁶¹.

Conforme a lo dispuesto en el Derecho interno español, «la prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales en los siguientes casos: (...) d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública; e) Tratados o convenios que supongan una modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución. 2. El Congreso y el Senado serán inmediatamente informados de la conclusión de los restantes tratados o convenios» (art. 94 CE).

Queda patente, pues, el choque de las disposiciones constitucionales con la práctica de los Estados miembros en casos como el «Acuerdo de los representantes de los Estados miembros dirigido a otorgar una ayuda especial a Bangladesh», aprobada en Bruselas los días 13 y 14 de mayo de 1991, cuando impuso a los Estados miembros, entre ellos España, una carga financiera de 60 millones de ECU, con un reparto sobre la base del PNB. Esto a todas luces implica una obligación financiera para la Hacienda Pública española, en la dicción del art. 94.1 d), y, en

ver, ni directa ni indirectamente, con el mercado común no pudiese ser alcanzado por el Consejo por la vía del art. 308 TCE (*Hacienda Pública y Derecho comunitario*, op. cit., pág. 154).

⁴⁶¹ FALCÓN Y TELLA ha puesto de manifiesto este aspecto importante: “pese a sus indudables connotaciones comunitarias, por el fin perseguido, por la frecuente intervención en su elaboración del Parlamento y la Comisión (sic), se trata de acuerdos interestatales, que han de cumplir los requisitos exigidos por el Derecho interno de cada Estado miembro” (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op. cit., pág. 62).

consecuencia, la necesaria intervención de las Cortes para autorizar la prestación del consentimiento del Estado para obligarse internacionalmente.

En todo caso, los Estados han recurrido a tales actos en una gran variedad de materias (política económica, desarme arancelario, problemas institucionales, medio ambiente, ayuda humanitaria) y no siempre existe la intención de vincular jurídicamente a las partes, adoptando entonces la forma de compromisos políticos.

Tercero, la voluntad de eludir la participación de «las otras» Instituciones comunitarias en un determinado asunto no es ajena a la práctica comunitaria, antes al contrario. Esta realidad sostiene la tesis del profesor ARROYO LARA anotada antes sobre la orientación hacia la intergubernamentalidad que se produce en determinados momentos o en determinadas materias en el proceso de integración europea. La estimación queda patente con la exclusión del control de legalidad de tales actos por el Tribunal de Justicia. Como nos encontramos ante acuerdos internacionales, distintos de los Tratados constitutivos, están sustraídos a la competencia del TJCE, excepto si conllevaran una modificación de aquéllos, en cuyo caso, no el acuerdo en sí sino el comportamiento de los Estados podría ser objeto, al menos teóricamente, del recurso de incumplimiento. En todo caso, el recurso de anulación, según reiterada jurisprudencia del TJCE, debe estar disponible por lo que respecta a todas las disposiciones adoptadas por las Instituciones cualesquiera que sean su naturaleza o su forma, destinadas a producir efectos jurídicos⁴⁶², en consecuencia no basta con que un acto se califique de «decisión de los Estados miembros» para sustraerlo al control establecido en el art. 230 del TCE⁴⁶³. Para ello es preciso, en palabras del

⁴⁶² Sentencia del TJCE de 31 de marzo de 1971, Comisión/Consejo, asunto 22/70, *Rec.* 1971, pág. 263; Sentencia del TJCE de 30 de junio de 1993, pág. 3717-3718.

⁴⁶³ Dice el art. 230 TCE: «El Tribunal de Justicia controlará la legalidad de los actos adoptados conjuntamente por el Parlamento Europeo y el Consejo, de los actos del Consejo, de la Comisión y del BCE que no sean recomendaciones o dictámenes, y de los actos del Parlamento destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros. A tal fin, será competente para pronunciarse sobre los recursos por incompetencia, vicios substanciales de forma, violación del presente Tratado o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución, o desviación de poder, interpuestos por un Estado miembro, el Consejo o la Comisión (...)»

Tribunal, «comprobar que dicho acto, habida cuenta de su contenido y del conjunto de las circunstancias en las que se adoptó, no constituye en realidad una decisión del Consejo»⁴⁶⁴.

Por otra parte, no hay que olvidar que estos actos se publican en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* y con frecuencia delegan en las Instituciones comunitarias, en particular en la Comisión, la tarea de aplicarlos⁴⁶⁵.

1.1.3 Resolución por la que se aprueba el Código de Conducta

Es el momento ahora de prestar especial atención a la Resolución del Consejo y de los representantes de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997, relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. Esta disposición requiere un comentario detenido, si bien, algunas cuestiones que aquí adelantamos serán objeto de estudio pormenorizado posteriormente.

En primer lugar, es preciso tener en cuenta las partes intervinientes: el Consejo y los representantes de los Estados miembros. Hasta ahora expusimos la problemática jurídica de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo por los Estados miembros, pero en la Resolución de 1 de diciembre de 1997, éstos requieren la participación del Consejo mismo, con unas consecuencias jurídico-internacionales diferentes. Se trata de un acuerdo internacional multilateral en el que los quince Estados miembros de la Unión Europea conciertan un determinado asunto entre sí, en este caso un Código de conducta fiscal, y hacen partícipe a una institución relevante de la Organización: el Consejo.

Si consideramos que estamos ante una materia de competencia concurrente, comunitaria y nacional a un tiempo, se entiende el objetivo de los miembros del Consejo (en su doble condición de integrantes del mismo y de representantes de los Estados miembros). Se trata de buscar un consenso pleno entre los Estados miembros, de ahí la unanimidad que requieren este tipo de actos

⁴⁶⁴ Sentencia del TJCE de 30 de junio de 1993, pág. 3718.

⁴⁶⁵ Así, por ejemplo, la ayuda a Bangladesh de 13-14 de mayo de 1991.

en cuanto normas convencionales, y la propia Organización internacional, representada por una de sus Instituciones, el Consejo, que, no olvidemos, es el depositario de las competencias legislativas comunitarias, con excepciones, y también del poder para concertar tratados en el sistema comunitario. En consecuencia dicho acuerdo es vinculante tanto para los Estados miembros como para la Unión Europea.

El problema radica, ya lo señalamos antes, en que no siempre existe la intención de vincular jurídicamente a las partes, adoptando acuerdos concretos la forma de meros compromisos políticos. Es preciso delimitar entonces el grado de compromiso de los Estados y del Consejo acerca del establecimiento de un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas en el ámbito de la Unión Europea. En el preámbulo de la Resolución de 1 de diciembre de 1997 las partes dicen expresamente que «el Código de conducta es un compromiso político y que, por tanto, no influye en los derechos y obligaciones de los Estados miembros ni en las competencias respectivas de los Estados miembros y de la Comunidad tal y como se derivan del Tratado»⁴⁶⁶. Sin embargo, la práctica demuestra que los signatarios pueden pretender decir una cosa y el articulado establecer otra muy distinta; pueden querer excluir la obligatoriedad de las disposiciones⁴⁶⁷ pero el texto claramente otorgar derechos y obligaciones a las partes.

⁴⁶⁶ Como así lo ha entendido la doctrina: ALBI IBÁÑEZ, E.: «La armonización de la fiscalidad directa ante el euro». *Economistas*, nº 78, 1998, pág. 243; BOKOBO MOICHE, S.: «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, nº 93, 2000, pág. 44; RUIBAL PEREIRA, L.: «Código de conducta para la fiscalidad de las empresas». *Noticias de la Unión Europea*, nº 179, diciembre, 1999, pág. 106.

⁴⁶⁷ De ahí que GARCÍA-MONCÓ defienda el carácter no vinculante desde el punto de vista jurídico del Código de Conducta (*Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, op. cit., pág. 226). En la misma línea, ROCHE LAGUNA afirma su condición de compromiso político que no conlleva ninguna obligación jurídica vinculante, en el que no existe ningún elemento coactivo [*La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, op. cit., pág. 120]. De la misma opinión se manifiesta HERRERA MOLINA, si bien deja entrever cierta obligatoriedad no derivada de su naturaleza jurídica –pues mantiene que es un compromiso político que no implica obligación jurídica–, sino del procedimiento para alcanzar conclusiones, el cual hace muy difícil no llevarlas a cabo jurídicamente [«Nuevas perspectivas de armonización fiscal. (Comentario a la nota sobre “Panorama sobre el proceso de armonización fiscal” elaborado por el Grupo de intercambio sobre asuntos europeos)», op. cit., pág. 86].

En la Resolución de 1 de diciembre de 1997 se determina, de forma llamativa, que «las medidas fiscales a que se refiere el presente Código son disposiciones legislativas o reglamentarias y prácticas administrativas» (letra A, párrafo 3º), con lo que las partes tienen claro que se está afectando a materias estatales y comunitarias ya legisladas y que, por tanto, requieren de modificación para la implementación de ese Código de conducta fiscal.

A continuación procede a delimitar problemas concretos: «deben considerarse potencialmente perniciosas y, por consiguiente, afectadas por el presente Código las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado de que se trate» (letra B); y, en consecuencia, obligaciones paralelas: el compromiso de «no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas en el sentido del presente Código» (letra C) y modificar las disposiciones y prácticas vigentes «con objeto de eliminar cualquier medida perniciosa lo antes posible, teniendo en cuenta las deliberaciones del Consejo tras el procedimiento de evaluación» (letra D).

Además, se impone a los Estados el deber de informarse recíprocamente de las medidas fiscales vigentes o que se propongan adoptar, que pudieran entrar en colisión con el ámbito de aplicación del Código (letra E). A tal efecto, el Consejo y los Estados miembros acordaron establecer un Grupo de evaluación de las «medidas que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del presente Código» y la comunicación de información relativa a dichas medidas (letra G).

Pero la Resolución va más allá incluso y establece, de forma clara, un reenvío a las disposiciones de otra Organización internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, puesto que «en la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos: (...) 4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE» (letra B). Es decir, tanto los Estados miembros como la Unión Europea asumen la obligatoriedad de «las normas acordadas por la OCDE» en esa materia concreta, de la cual, singularmente, la Comunidad Europea no es parte.

Por otro lado, la Resolución de 1 de diciembre de 1997 se encuentra fuera del control de legalidad comunitario, tal es la voluntad de los Estados miembros y del Consejo. Aunque, como indicamos antes, corresponde al propio Tribunal comprobar que, habida cuenta de su contenido y del conjunto de las circunstancias en las que se adoptó, no constituye un acto susceptible del recurso previsto en el art. 230 TCE, tratándose, por tanto, de un control de legalidad formal. Otra cosa distinta es la revisión de los actos de ejecución de tal acuerdo por parte de las Instituciones comunitarias, Consejo y Comisión, cuestión que requiere una respuesta positiva conforme a la dicción del artículo citado (230, párrafo 2º TCE).

En definitiva, a la vista de las obligaciones que dimanarían de la Resolución, no nos encontramos, pese al tenor del Preámbulo y a la unanimidad de los autores que sobre ella han escrito, ante un mero compromiso político. A expensas de una futura sentencia del TJCE – referida exclusivamente, claro está, a un control de legalidad formal–, a nuestro entender estamos ante una norma no comunitaria. En otras palabras, la Resolución por la que se aprueba el Código de Conducta, es un acuerdo multilateral, esto es, un tratado internacional del que forman parte los quince Estados miembros y la Unión Europea. No puede estimarse que carece de valor jurídico alguno, pues ante el incumplimiento por alguna de las partes de las obligaciones que de él dimanarían, cabe el recurso a los medios de solución pacífica propios del Derecho Internacional – mediación, arbitraje, jurisdicción voluntaria del Tribunal Internacional de Justicia–.

Existe una problemática adicional de gran relevancia teórica pues, desde el punto de vista del Derecho interno español, tal Resolución debe pasar el trámite parlamentario previsto en el artículo 94.1 CE por cuanto la aplicación del Código de conducta establecido supone la «modificación o derogación de alguna ley» o, en todo caso, exige «medidas legislativas para su ejecución». Obviar este procedimiento supone cercenar las competencias de las Cortes en los asuntos internacionales, la ruptura del sistema constitucional de reparto de poderes y, en consecuencia, la inconstitucionalidad de tales disposiciones y medidas, amén de ser susceptible de generar responsabilidad internacional para el Estado español.

1.2 ÁMBITO MATERIAL DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE CONDUCTA

Con ámbito material de aplicación queremos hacer referencia a aquellas medidas que entran dentro del campo de influencia del Código de Conducta. No toda medida fiscal deberá ser revisada conforme los criterios establecidos en el mismo. Sólo lo serán las medidas legislativas, reglamentarias y prácticas administrativas⁴⁶⁸ que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial⁴⁶⁹ dentro de la Comunidad, sin perjuicio, claro está, del respeto a las competencias respectivas de los Estados miembros.

Una vez enunciado de manera genérica su ámbito material de aplicación, se procura, en la letra B, llevar a cabo una más concreta especificación de las medidas que deben considerarse potencialmente perniciosas. Así las cosas, el Código de Conducta será de aplicación sólo en el caso de estar ante 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. Nivel impositivo que podrá derivarse tanto del tipo impositivo nominal, como de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente.

El Código de Conducta, por tanto, sólo será de aplicación para enjuiciar las medidas fiscales cuya influencia sea significativa en la localización empresarial⁴⁷⁰, lo que ocurrirá en el momento en que originen tipos impositivos considerablemente inferiores. Estamos pues, ante

⁴⁶⁸ Estamos de acuerdo con MERINO JARA en la imposibilidad de descartar del control comunitario a las medidas procedentes de entes subcentrales («La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores». *Noticias de la Unión Europea*, nº 132, 1996, pág. 44 y 45).

⁴⁶⁹ En el segundo párrafo de la letra A del Código de Conducta se especifica que el concepto de «actividad empresarial», incluirá todas las actividades desarrolladas dentro de un grupo de empresas.

⁴⁷⁰ Se pretende defender sin duda la vigencia del principio de residencia como punto de conexión para la sujeción fiscal a un Estado o a otro. Desde algún sector doctrinal se mantiene, sin embargo, que dicho principio ha entrado en crisis (SOLER ROCH, M^a T.: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en la obra *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*. Ed. por AEAF – Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 77 y 78), si bien hay voces que no llegan tan lejos (BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998). Asimismo, para el análisis del principio de residencia, vid. ORÓN MORATAL, G.: «La residencia habitual como punto de

conceptos jurídicos indeterminados⁴⁷¹, de tal modo que la determinación del entendimiento de ellos habrá de realizarse casuísticamente. Resulta obvio, sin embargo, que la intención del Código de Conducta no es la de eliminar toda diferencia en la fiscalidad directa de los Estados miembros, sólo las que por ser evidentemente significativas dan lugar a competencia fiscal perniciosa⁴⁷².

En la propia letra B del Código de Conducta se estipulan una serie de aspectos a tener en cuenta a la hora de evaluar el carácter pernicioso de las medidas fiscales, a saber:

- 1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes⁴⁷³, o
- 2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional⁴⁷⁴, o
- 3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales⁴⁷⁵, o

conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas», en la obra *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*. Ed. por AEAF – Lex Nova, Valladolid, 1997, 79 y ss.

⁴⁷¹ De igual modo se manifiesta BOKOBO MOICHE, S.: «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», op. cit., pág. 45.

⁴⁷² BOKOBO MOICHE lo interpreta en el sentido de considerar que «la utilización de estos términos revela que la intención del Consejo y de los representantes de los Gobiernos no es en ningún caso llegar a una “estandarización” tributaria sino a una “aproximación”» (ibídem). Nuestro punto de vista no es tan optimista. En tanto lo que se pretende evitar con el Código de Conducta son las medidas evidentemente perniciosas, su campo de aplicación alcanza sólo a las de influencia claramente significativa, por lo que entendemos que estamos en un paso previo a la aproximación tributaria, esto es, en el momento de sentar las bases o los cimientos de un futura –a corto o medio plazo– aproximación.

⁴⁷³ Se refiere en este punto el Código a las medidas que originan discriminaciones positivas en favor de los no residentes. En el mismo sentido vid. RUIBAL PEREIRA, L.: «Código de conducta para la fiscalidad de las empresas», op. cit., pág. 107.

⁴⁷⁴ Tendremos ocasión de detenernos posteriormente al hacer referencia a términos similares.

⁴⁷⁵ Se refiere a las disposiciones de carácter fiscal que pueden ser disfrutadas aun sin coadyuvar a la consecución de, *v. gr.*, fines de la política económica y social del Estado. En páginas posteriores tendremos oportunidad de hacer un breve análisis del fundamento jurídico de las exenciones fiscales, las cuales pueden estar justificadas cuando atiendan a los principios rectores de la política económica y social del Estado, como es la creación de empleo. Se trata de evitar con dicha disposición la utilización del sistema tributario en beneficio

- 4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE⁴⁷⁶, o
- 5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia⁴⁷⁷.

1.3 ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE CONDUCTA

Como tuvimos ocasión de exponer, el Código de Conducta se enmarca dentro de esos actos singulares que, en realidad, son Tratados internacionales. Si bien se publican en el *DOCE*, su entrada en vigor, al menos desde un punto de vista teórico, se producirá con la ratificación por cada Estado conforme a sus normas constitucionales internas o, como vimos, con la notificación por el Estado miembro a la Secretaría General del Consejo de que se considera obligado por tal acto.

No obstante, en el presente apartado queremos hacer referencia, no a su vigencia en el tiempo, sino a la determinación de qué medidas caen dentro de su ámbito de aplicación en función del momento en que ha de considerarse vigente. En otras palabras, si el Código de Conducta es aplicable con carácter retroactivo.

Antes, y para respetar el orden sistemático del propio Código de Conducta, analizaremos su aplicabilidad a las normas dictadas con posterioridad a su entrada en vigor. Como tuvimos ocasión de exponer, se ha de atender al contenido concreto de las estipulaciones contenidas en el Código de Conducta en tanto el mismo es susceptible de generar derechos y obligaciones para los Estados miembros. Es por ello que la elaboración de la política fiscal de los Estados miembros no

de determinados sujetos pasivos sin que los mismos hagan frente o colaboren con el Estado en la consecución de esos fines.

⁴⁷⁶ Estamos ante un supuesto de reenvío en primer grado a las normas de una organización internacional, como tuvimos ocasión de exponer más arriba.

⁴⁷⁷ Vid. en el mismo sentido RUIBAL PEREIRA, L.: «Código de conducta para la fiscalidad de las empresas», op. cit., pág. 108.

puede ser ajena a lo dispuesto en él. La razón de la afirmación la encontramos en la letra C del Código de Conducta, donde los Estados miembros se comprometen a no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas⁴⁷⁸, para lo cual respetarán los principios contenidos en dicho Código⁴⁷⁹.

⁴⁷⁸ Para la valoración del posible carácter pernicioso de cualquier nueva medida fiscal, dispone la letra C del Código de Conducta, que los Estados miembros «tendrán debidamente en cuenta la evaluación a que se refieren las letras E a I». A tenor de dichas letras del Código de Conducta:

«Comunicación de la información pertinente

E. De conformidad con los principios de transparencia y apertura, los Estados miembros se informarán recíprocamente de las medidas fiscales vigentes o que se propongan adoptar, que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del presente Código. En particular, todo Estado miembro deberá facilitar al Estado miembro que lo solicite la información relativa a cualquier medida fiscal que pudiera entrar en el ámbito de aplicación del Código. Cuando las medidas fiscales previstas tengan que ser votadas por el Parlamento, la citada información sólo podrá facilitarse una vez que se haya comunicado al Parlamento.

Evaluación de las medidas perniciosas

F. Todo Estado miembro podrá solicitar que se le dé la oportunidad de debatir y opinar sobre las medidas fiscales de otro Estado miembro que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código. Esta evaluación permitirá determinar si las medidas fiscales en estudio son o no medidas perniciosas, en función de las consecuencias que puedan tener para la Comunidad. En dicha evaluación deberán tenerse en cuenta todos los factores expresados en la letra B.

G. El Consejo destaca asimismo la necesidad de ponderar cuidadosamente, al evaluar las medidas fiscales, las consecuencias que puedan tener para otros Estados miembros, a la luz, entre otras cosas, de la imposición efectiva de las actividades de que se trate en toda la Comunidad.

Cuando esas medidas fiscales se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones, se analizará hasta que punto son proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados. En el marco de dicha evaluación, se prestará especial atención a las características y a las dificultades particulares de las regiones ultraperiféricas y de las islas de poca superficie, sin perjuicio de la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, en especial en lo que respecta al mercado interior y a las políticas comunes.

Procedimiento

H. El Consejo creará un Grupo para que evalúe las medidas fiscales que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del presente Código y supervise la comunicación de información relativa a dichas medidas.

El Consejo pide a los Estados miembros y a la Comisión que designen un representante de alto nivel y un suplente que les representen en el Grupo, que estará presidido por el representante de un Estado miembro. El Grupo, que se reunirá periódicamente, seleccionará y evaluará las medidas fiscales de conformidad con lo dispuesto en las letras E a G. El Grupo elaborará informes periódicos sobre las medidas evaluadas y los remitirá al Consejo para su consideración y, si éste lo juzga oportuno, para su publicación.

I. El Consejo pide a la Comisión que asista al Grupo en la realización del trabajo de preparación necesario y facilite la transmisión de información y el desarrollo del procedimiento de evaluación. Con esta finalidad, el Consejo pide a los Estados miembros que proporcionen a la Comisión la información prevista en la letra E, para que ésta pueda coordinar el intercambio de información entre los Estados miembros».

En la letra D los Estados miembros se comprometen a revisar las disposiciones y las prácticas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor del Código de Conducta en función de los principios subyacentes en el mismo⁴⁸⁰. De la utilización del término «se comprometen», podría deducirse la no obligatoriedad de dicha disposición, por lo que estaríamos ante un compromiso político cuya fuerza vinculante dependería tan sólo de la predisposición del Estado para acatarla. Sin embargo, no es posible mantener tal opinión, pues en la misma letra se estipula claramente una obligación de necesario cumplimiento por parte de los Estados miembros. De tal modo que si de la evaluación de las medidas y prácticas existentes en los Estados miembros al tiempo de la entrada en vigor del Código de Conducta se aprecia que alguna es susceptible de generar una competencia fiscal perniciosa, los Estados miembros están obligados a modificarlas para eliminar así tal perjuicio.

1.4 ÁMBITO GEOGRÁFICO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE CONDUCTA

Como cualquier otro Tratado, será de aplicación en el territorio nacional de cada uno de los Estados firmante. En el presente caso, al haber sido firmado por todos los Estados miembros de la Comunidad Europea, será su territorio el ámbito geográfico de aplicación del Código de Conducta.

No obstante, en la letra M se establecen una serie de estipulaciones al respecto en tanto considera conveniente el Consejo que los principios destinados a eliminar las medidas fiscales perniciosas se adopten en un marco geográfico lo más amplio posible. Sin embargo, mientras que

⁴⁷⁹ Esta obligación, denominada por el Código de Conducta como «mantenimiento del *statu quo*», se basa, como afirma BOKOBO MOICHE, en los principios de congelación o de *stand-still* («Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», op. cit., pág. 46).

⁴⁸⁰ Intitula a dicha disposición el Código como «desmantelamiento», por lo que se basa en el principio de *roll-back* (NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Ayudas de Estado y Código de Comunitario de conducta fiscal». *Derecho y Opinión*, nº 6, 1998, pág. 352).

También en la valoración de estos supuestos es de aplicación lo dispuesto en las letras E a I, tal y como dispone la propia letra D del Código de Conducta.

de la interpretación que hemos hecho del Código de Conducta resulta que los principios contenidos en el mismo son de obligado respeto por parte de los Estados miembros en la elaboración de su política fiscal, no se puede decir lo mismo en relación a lo estipulado en la letra M. Aquí los Estados sólo se comprometen a promover su adopción en los terceros países y en los territorios a los que no se aplica el Tratado, sin que ello suponga una obligación en el sentido visto anteriormente.

Tampoco quedarán obligados los Estados miembros que tienen territorios dependientes o asociados, o que tienen responsabilidades especiales o prerrogativas fiscales en otros territorios, a promover en ellos dichos principios. Sin embargo, en este punto, el compromiso adquirido es mayor ya que de la utilización del término «en particular» se desprende una vinculación específica que no existe para el anterior compromiso aludido⁴⁸¹. Si bien tal encomienda quedará enmarcada, tal y como dispone la propia letra M, en el marco de las disposiciones constitucionales de cada uno de los Estados miembros afectados, lo que sin duda limita la posibilidad de considerar al compromiso como una obligación.

1.5 RECEPCIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO EN EL CÓDIGO DE CONDUCTA

Ante la dificultad de alcanzar la armonización de la fiscalidad directa de los Estados miembros, el Consejo optó por la vía que estamos analizando para lograr un compromiso de todos los Estados con el objetivo de eliminar toda medida que de manera significativa origine competencia fiscal perniciosa. Sin embargo, por lo visto hasta ahora, toda acción encaminada a tal fin se deja en manos de los propios Estados. Por ello, y sin perjuicio del carácter obligatorio de determinadas estipulaciones, la eliminación de medidas que influyan de manera significativa por dar lugar a niveles impositivos considerablemente inferiores, es competencia exclusiva, como no podía ser de otra forma, de cada uno de los Estados miembros.

⁴⁸¹ Además aquí sí quedan sujetos a una obligación a la que no lo están en el otro supuesto, por la que dichos Estados miembros darán parte de la situación, mediante informes, al Grupo a que se refiere la letra H, el cual valorará dichos informes en el marco del procedimiento de evaluación anteriormente descrito.

Y decimos que no podía ser de otra forma pues, como hemos venido repitiendo a lo largo del presente trabajo –y más tarde completaremos–, las competencias comunitarias en materia fiscal, además de ser muy limitadas, se ven cercenadas por determinadas exigencias, como es la de la unanimidad en toda decisión que al respecto se tome. Ante tal tesitura, la Comisión y el TJCE han optado por analizar, no los sistemas tributarios en su conjunto, sino la aplicación concreta de los mismos, a la luz de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado. Práctica que se ve reflejada en el Código de Conducta que ahora analizamos.

Así las cosas, en la letra J del Código se señala que «el Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 (actuales artículos 87 a 89) del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados». Obviamente, y si se nos permite decirlo así, el Consejo no ha tenido una «revelación» que le permitiera llegar a tal conclusión. En efecto, dicha «observación» viene avalada por la experiencia de la práctica de la Comisión y del TJCE en la resolución de conflictos sobre la aplicación de determinadas medidas de naturaleza fiscal, en tanto las mismas podían afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros o falsear o amenazar con falsear la competencia.

Con la redacción de la letra J del Código de Conducta, los Estados se avienen al control de las medidas por ellos adoptadas en el ejercicio de su política fiscal, mediante la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado. De tal manera que estamos ante un medio eficaz en manos de la Comunidad para luchar ella misma y con sus medios, contra las medidas susceptibles de ocasionar competencia fiscal perniciosa. Incluso nos atrevemos a decir que estamos ante el único medio a disposición de las Instituciones comunitarias para lograr tal objetivo⁴⁸². Para lo cual ha hecho falta la aquiescencia de los Estados miembros mediante la

⁴⁸² Aun sin ser tan taxativo en sus opiniones al respecto, podemos traer a colación las manifestaciones del profesor NÚÑEZ PÉREZ pues, en cierta medida, avalan nuestra afirmación. Para el citado profesor, de lo estipulado en la letra J se deduce que «será preponderante a través de la vía prevista en el artículo 92 (actual artículo 87) del Tratado (control de las Ayudas de Estado de carácter fiscal), y no a través de la vía de la armonización (Directivas), como inicialmente se tratará de lograr una mínima uniformidad en el campo de la

aceptación de la letra J por los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo.

En la mencionada letra J del Código se refleja, además de la aceptación de los Estados miembros para que sus políticas fiscales puedan ser valoradas y enjuiciadas mediante los artículos 87 a 89 TCE, el compromiso de la Comisión para publicar a mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. El compromiso adquirido por la Comisión, si bien no fue cumplido en tiempo, se materializó a finales de 1998, con la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁴⁸³, con el objetivo de exponer «ciertas aclaraciones» necesarias para calificar a las medidas de naturaleza fiscal como ayudas de Estado en virtud del artículo 87.1 TCE⁴⁸⁴. Con dicha Comunicación, la Comisión cumplió con el mandato contenido en el Código de Conducta de «examinar o reexaminar, caso por caso, los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros»⁴⁸⁵. En los apartados siguientes analizaremos la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal a la luz de lo hasta ahora visto y, específicamente, de la referida Comunicación.

fiscalidad directa de los países miembros que sea susceptible de distorsionar los objetivos de la Comunidad, particularmente por poner en cuestión el principio de la libre competencia» («Ayudas de Estado y Código de Comunitario de conducta fiscal», op. cit., pág. 351). Obviamente, NÚÑEZ PÉREZ es más optimista que nosotros ante la posibilidad de lograr la armonización fiscal mediante los instrumentos legislativos contenidos en el artículo 249 TCE, de ahí que para él, la utilización de las normas sobre ayudas de Estado sea un inicio, mientras que para nosotros es el único medio del que, por lo menos a medio plazo, disponen las Instituciones comunitarias para evitar las medidas fiscales perniciosas.

⁴⁸³ DOCE C 384, de 10. 12. 1998, pág. 3.

⁴⁸⁴ *Ibíd.*, apartado 2.

⁴⁸⁵ *Ibíd.*, apartado 4.

2 LA INCOMPATIBILIDAD DE LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL CON EL MERCADO COMÚN: LA CONCURRENCIA DE LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DE LA AYUDA DE ESTADO

2.1 ANÁLISIS DE LA MEDIDAS FISCALES CONFORME A LOS PRINCIPIOS INTERPRETATIVOS DE LA JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA COMUNITARIA

Para que una medida sea declarada incompatible con el mercado común en virtud del artículo 87.1 TCE ha de reunir todos y cada uno de los elementos recogidos en el precepto, a los cuales hemos hecho ya oportuna referencia. La razón que da lugar a que una medida de naturaleza fiscal pueda ser analizada desde la perspectiva de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, la encuentra la Comisión en que el artículo 87.1 TCE es aplicable con independencia de la forma que adopte la ayuda⁴⁸⁶. Resalta, en definitiva, la línea interpretativa mantenida por el TJCE y por la Comisión, puesta de relieve desde la sentencia de 23 de febrero de 1961⁴⁸⁷, de considerar que «(...) el concepto de ayuda es más general que el concepto de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por tanto, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos».

La sistematización que la Comisión lleva a cabo en el estudio de la aplicación del artículo 87.1 TCE a las medidas fiscales no carece, a nuestro juicio, de relevancia. En primer lugar, y como acabamos de señalar, expone el argumento que justifica dicho análisis, esto es, que en tanto el precepto abarca a cualquier medida con independencia de la forma que adopte, las medidas fiscales –siempre que no sean de carácter general– son susceptibles de dicho examen. Una vez

⁴⁸⁶ No obstante, la Comisión tiene en cuenta, en el apartado 6 de la Comunicación, que sólo podrán ser analizadas las medidas particulares, pues las que son de carácter general no son de su competencia, como tuvimos ocasión de explicar.

⁴⁸⁷ Sentencia que, si bien se dictó en el contexto del Tratado de la CECA, ya hemos señalado que la interpretación extensiva que del concepto de ayuda de Estado que en ella realizó, la adoptó posteriormente en

encontrado el origen competencial de la Comisión en el Tratado, se aparta, sin embargo, de su enunciado. A nuestro entender en una clara advertencia tácita, la Comisión refleja su intención de valorar las medidas de naturaleza fiscal no sólo desde el enunciado del artículo 87.1 TCE, sino también desde los elementos de interpretación que se derivan tanto de la doctrina por ella mantenida, como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Por ello, luego de encontrar justificación a su actuación en el Tratado, el primer elemento de análisis de la compatibilidad con el mercado común lo compone el que la ayuda aligere la carga presupuestaria de la empresa⁴⁸⁸, efecto que en ningún momento aparece recogido en el Tratado, sino que deriva de las interpretaciones llevadas a cabo por las Instituciones del mencionado precepto.

En atención al modo extenso o amplio de interpretar la prohibición contenida en el artículo 87.1 TCE, el que la medida pueda adoptar cualquier forma implica, como hemos explicado con anterioridad, que el objeto buscado por la administración pública otorgante de la ayuda carezca de toda relevancia, ya que lo importante son los efectos que sobre los intercambios comerciales y sobre la competencia –en definitiva, sobre el mercado común– cause o puede causar dicha medida. Es por ello que en el apartado 9 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, resalte la Comisión el principal efecto que, según los criterios mantenidos por el TJCE y por ella misma, ha de concurrir para que estemos ante una ayuda de Estado incompatible que: «la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, grava su presupuesto»⁴⁸⁹. Y tal efecto puede ser causado por una medida de naturaleza fiscal.

La Comisión no se limita a la exposición teórica de la posibilidad, en términos generales, de que una medida fiscal pueda ser una ayuda de Estado en tanto es susceptible de generar el efecto anteriormente enunciado. Por el contrario, acudiendo a su experiencia en el dictado de

relación con el artículo 87.1 en la sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, C 387/92, *Rec.* 1994, pág. I 877, apartado 13.

⁴⁸⁸ Cfr. apartado 9 de la citada Comunicación.

⁴⁸⁹ *Ibidem*.

Decisiones referidas a ayudas de Estado, ofrece una enumeración de las medidas fiscales que pueden reducir la carga fiscal que normalmente grava el presupuesto de una empresa:

- la reducción de la base imponible mediante deducciones excepcionales, amortizaciones extraordinarias o aceleradas, inscripciones de reservas en el balance;
- exenciones, créditos fiscales;
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonomiento excepcional de la deuda fiscal.

La enumeración realizada por la Comisión en ningún momento puede ser considerada taxativa, sino como *numerus apertus*. Son dos las razones que fundamentan nuestra opinión: en primer lugar, y desde un punto de vista general, hemos dejado claro a lo largo del presente trabajo, que la idea mantenida por el TJCE y por la Comisión es la de interpretar el principio general de incompatibilidad de forma extensa; en segundo lugar, y ya desde una óptica más concreta, en el propio apartado 9 de la Comunicación refleja la Comisión, con la utilización del término «en particular», que la enumeración es meramente ejemplificativa.

2.2 OTORGAMIENTO DE LA AYUDA POR EL ESTADO O MEDIANTE FONDOS ESTATALES

Una vez expuesta la clara intención por parte de la Comisión de examinar las medidas de naturaleza fiscal no sólo desde el enunciado del artículo 87.1 TCE, sino también desde los principios interpretativos alcanzados por su práctica y por la del TJCE en la resolución de los conflictos en materia de ayudas de Estado, analiza la aplicación de los distintos elementos configurados en el mencionado precepto a las medidas de naturaleza tributaria. Si bien es importante resaltar, a nuestro juicio, que la Comisión no respeta el orden en el que los mismos son dispuestos por el Tratado.

De este modo, mientras que el primer requisito enumerado en dicho precepto es la afectación a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, en la Comunicación objeto ahora de estudio es el de que la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. A nuestro entender, el cambio no es baladí, sino que debería tomarse como una advertencia que desde la Comisión se hace ya no sólo a todas las Administraciones centrales de

los Estados miembros, sino a todas sus entidades regionales y locales, por cuanto son muchos los beneficios fiscales que las mismas otorgan y no siempre respetando el Derecho comunitario⁴⁹⁰.

Destaca asimismo la Comisión en el apartado 10 *in fine*, que las disposiciones estatales, regionales o locales de naturaleza fiscal a analizar serán las que se establezcan tanto por vía legislativa, como por vía reglamentaria, administrativa e, incluso, las que se lleven a cabo mediante prácticas de la administración fiscal.

Para justificar que en una medida de naturaleza fiscal puede concurrir el elemento objeto de nuestro análisis, considera la Comisión que «una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales»⁴⁹¹. Sin ser falsa esta equivalencia, creemos incorrecta su utilización como medio de fundamentación. El error viene dado por la omisión del inciso último del elemento configurador de la ayuda recogido en el artículo 87.1: «o bajo cualquier forma». En tanto la Comisión lo había utilizado ya como fuente competencial, no creyó oportuno considerarlo luego como simple elemento configurador de una ayuda de Estado. De haberlo hecho así no habría tenido que acudir al citado símil. Como hemos reiterado, el ámbito de aplicación del artículo 87.1 abarca toda medida estatal que provoque determinados efectos con independencia de la forma que adopte, por lo que son también susceptibles de examen a la luz del señalado precepto, las medidas de naturaleza fiscal.

2.3 AFECTAR A LOS INTERCAMBIOS COMERCIALES ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS Y FALSEAR O AMENAZAR CON FALSEAR LA COMPETENCIA

En el apartado 11 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, la Comisión expone conjuntamente los requisitos de afectación a los intercambios comerciales y de falseamiento de la

⁴⁹⁰ Explícitamente es recogido este parecer por la Comisión en el apartado 10 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, al señalar que «este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros».

⁴⁹¹ Vid. apartado 10 de la Comunicación.

competencia. El conjuntar ambos elementos configuradores en uno sólo trae causa, sin duda, de la consideración de que ambos requisitos, como tuvimos ocasión de constatar en su momento, están, por regla general, indisociablemente unidos a la hora del examen de una medida a la luz del artículo 87.1 TCE⁴⁹².

En la exposición de ambos elementos de configuración de la ayuda recurre la Comisión a la reiterada jurisprudencia puesta de manifiesto a partir de la sentencia de 17 de septiembre de 1980, de entender que «cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, debe considerarse que este último está influenciado por la ayuda»⁴⁹³. Lo que incluso ocurrirá en el caso de que la ayuda sea relativamente escasa⁴⁹⁴, el beneficiario tenga una cuota de mercado modesta⁴⁹⁵ o no participe en las exportaciones⁴⁹⁶. En definitiva, si una medida de naturaleza fiscal afecta a los intercambios comerciales –con las especificaciones que acabamos de transcribir– o falsea la competencia, puede ser incompatible con el mercado común, siempre que la misma se configure con los restante elementos comprendidos en la norma del artículo 87.1 TCE.

Sin embargo, lo que anuncia la Comisión aquí es que las medidas de naturaleza fiscal podrán ser ayudas de Estado cuando afecten o amenacen a una realidad tangible y cierta. En efecto, no debemos olvidar que la pretensión del artículo 87.1 TCE no sólo es la de incluir en su ámbito de aplicación aquellos supuestos en los que la competencia se vea directa e inmediatamente falseada, sino también aquellas ayudas que amenacen con falsearla. En la sentencia de 15 de julio de 1964, el TJCE estableció que para apreciar la existencia de una ayuda

⁴⁹² Cfr., entre otras, la sentencia del TPI de 15 de junio de 2000, Alzetta Mauro y otros/Comisión, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a T-607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, apartado 81, sin publicar.

⁴⁹³ TJCE, sentencia de 17 de setiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79. *Rec.* 1980, pág. 2671, apartado 11.

⁴⁹⁴ No obstante, en este caso hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Comunicación de la Comisión publicada en el *DOCE* C 68 de 6. 3. 1996, pág. 9 al respecto de la regla de *minimis*.

⁴⁹⁵ Vid. sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, Hytasa, Imepiel e fntelhorce, C-278/93; C-279/93 y C-280/93. *Rec.* 1994, pág. I-4103.

⁴⁹⁶ Vid. sentencia del TJCE de 13 de julio de 1988 Francia/Comisión, 102/87, *Rec.* 1988, pág. 4067.

de Estado, es suficiente con que el riesgo sea sólo potencial⁴⁹⁷. La doctrina especializada es de la misma opinión. Para evitar la reiteración de ideas, recordemos simplemente aquí, lo señalado por WAELBROECK y FRIGNANI, para quienes se deberán prohibir ayudas que dificulten la aparición de empresas que hubieran sido creadas en su ausencia, por la necesidad de tener en cuenta ese riesgo potencial⁴⁹⁸.

La omisión por parte de la Comisión de dicho inciso no debe dar a entender que las medidas fiscales que amenacen con falsear la competencia no pueden ser analizadas a partir del artículo 87.1 TCE. Eso sería tanto como crear un auténtico perjuicio para aquellas medidas estatales que no son de naturaleza fiscal. A la par que se permitiría a los Estados el dictar disposiciones de carácter tributario con el fin de potenciar la instalación de nuevas empresas o la introducción de determinados productos en sus fronteras, en tanto no existiera competencia que falsear o intercambios que afectar, pese a que de esta forma se impide la aparición de otras empresas o la introducción de otros productos.

En definitiva, pese a no ser expresamente mencionado por la Comisión, aquellas medidas de naturaleza fiscal que amenacen con falsear la competencia pueden ser declaradas incompatibles en el sentido del artículo 87.1 siempre y cuando estén configuradas por los restantes elementos regulados por el precepto.

2.4 FAVORECER A DETERMINADAS EMPRESAS O PRODUCCIONES

2.4.1 Criterios metodológicos expuestos por las Instituciones comunitarias

Como último requisito preceptuado en la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas,

⁴⁹⁷ Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, *Rec.* 1964, pág. 1141. De parecer similar, aunque no de forma tan expresa, se manifiesta también el TJCE en su sentencia de 6 de julio de 1995, Associazione italiana Tecnico Economica y otros/Comisión, asuntos acumulados T-447/93 a T-449/93, *Rec.* 1995, pág. I-1971.

⁴⁹⁸ *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 461.

establece la Comisión que la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Recalca nuevamente que tal beneficio selectivo puede derivar de disposiciones de naturaleza legislativa, reglamentaria, administrativa o de la práctica discrecional por parte de la Administración fiscal⁴⁹⁹. En tanto entiende fundamental que la medida sea específica, en los apartados 13 y siguientes analiza la distinción entre éstas y las medidas de carácter general. En ellos no hace otra cosa sino sintetizar la línea jurisprudencial y doctrinal mantenida por el TJCE y por la Comisión respectivamente, y de la que hemos hecho oportuna referencia en el epígrafe correspondiente.

En orden a evitar reiteraciones en nuestro trabajo, destacaremos ahora los puntos interpretativos que la Comisión refleja en la Comunicación con el objetivo de distinguir entre las medidas fiscales generales y específicas. La citada Institución considera especialmente pertinente en la aplicación del artículo 87.1 TCE a una medida de naturaleza tributaria «el hecho de que (...) establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembros»⁵⁰⁰. Tal consideración por parte de la Comisión implicará, *prima facie*, un estudio del régimen general aplicable, para, a continuación, analizar si la excepción que la disposición implica está justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal en el que se integra; o lo que es lo mismo, si se deriva «directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión»⁵⁰¹, pues de otro modo podríamos estar ante una ayuda de Estado.

⁴⁹⁹ El tratamiento discrecional por parte de la Administración a los agentes económicos puede otorgar la calificación de selectiva a la aplicación individual de una medida, sobre todo si la facultad discrecional se extralimita de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos (cfr., sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión C-241/94, *Rec.* 1996, pág. I-4551).

Es por ello que en el apartado 22 de la Comunicación, la Comisión expresa que «toda decisión administrativa que se aparte de las normas fiscales aplicables para favorecer a determinadas empresas da pie a la presunción de ayuda estatal (...)».

⁵⁰⁰ Vid. apartado 16 de la Comunicación.

⁵⁰¹ *Ibidem*. En el momento de hacer referencia al Código de Conducta, expusimos que en la evaluación del carácter pernicioso de las medidas fiscales se tendría en cuenta, entre otros aspectos, «si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectaran a la base fiscal nacional». A nuestro entender, se deben considerar sinónimos los términos utilizados tanto por la Comisión, como por el Consejo y los representantes de los Estados miembros.

En el plano tributario y financiero, son medidas de carácter general siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones⁵⁰²:

- las medidas de pura técnica fiscal, entre los que se incluyen la fijación de los tipos impositivos o de las normas de depreciación y amortización; las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal,
- las medidas destinadas a alcanzar un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción, como es el caso de la investigación y desarrollo o el medio ambiente.

A partir de tales consideraciones, sólo las disposiciones de alcance nacional estarán, en principio, al margen de la aplicación del artículo 87.1 TCE. Lo que no ocurre con las dictadas por los órganos regionales o locales, donde siempre se establecerán excepciones a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas –las situadas en su territorio–, salvo:

- que tal excepción esté justificada «por la naturaleza o la economía del sistema»⁵⁰³,
- que la medida tenga la consideración de ayuda regional conforme a las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 TCE.

La Comisión, nuevamente, se limita a reflejar aquellos supuestos de los que ha tenido conocimiento en su actuación para aclarar o esclarecer el objetivo por ella buscado. Estamos, por tanto, ante una situación que se repite y reitera a lo largo de toda la práctica de la Institución en materia de ayudas de Estado, esto es, apartarse de definiciones o conceptualizaciones teóricas, para limitarse a exponer enumeraciones abiertas de supuestos que acepta como válidos o –como vimos a la hora de exponer lo que la Comisión entendía por ayudas de Estado– que no acepta por entenderlos incompatibles con el mercado común. La situación a la que se llega con tal actuación

⁵⁰² Dentro de la locución «producciones» entendemos incluidos, como en su momento defendimos, a los servicios.

⁵⁰³ Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, *Rec.* 1974, pág. 709.

en ningún momento puede ser calificada como de inseguridad jurídica. Sin embargo, se reserva nuevamente la Comisión un amplio margen de discrecionalidad, cuya razón consideramos que no está aquí en evitar limitar su ámbito de actuación permitiendo la proliferación de ayudas de naturaleza fiscal. La falta de claridad y de profundidad al exponer el asunto encuentra su fundamento en una razón competencial: la Comisión Europea no es competente para examinar los sistemas fiscales de los Estados miembros, por lo que busca, con el objeto de evitar la competencia fiscal perniciosa, analizar la aplicación práctica de la legislación tributarias mediante las normas de ayudas de Estado, aun a costa de vaciar de contenido a su propia política fiscal.

Estamos, por tanto, ante el núcleo esencial del tema. Por la imposibilidad de alcanzar la armonización de la fiscalidad directa con la utilización de los medios que el Tratado pone a su disposición y ante la necesidad de evitar la distorsión fiscal que provoca competencia perniciosa – en tanto es perjudicial para el mercado común y para la unión económica y monetaria–, debe acudir a nuevas vías que le permitan alcanzar tal objetivo. Y ha optado por analizar las medidas de naturaleza fiscal aplicando los criterios del artículo 87.1, es decir, considerando que una medida fiscal es o puede ser una ayuda de Estado. Con ello lo que ocurre es que, consciente o inconscientemente, introduce un nuevo elemento de estudio en el Derecho Financiero y Tributario de los Estados miembros.

En la elaboración doctrinal de los criterios metodológicos de conocimiento y aplicación del Derecho Financiero y Tributario en España, la promulgación de la Constitución de 1978 incidió de forma decisiva⁵⁰⁴, cuestión que es pacífica entre la doctrina⁵⁰⁵. Sin embargo, los estudiosos de

⁵⁰⁴ LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Cívitas, Madrid, 1990, pág. 57.

⁵⁰⁵ Ha escrito MARTÍN QUERALT que la entrada en vigor de una nueva Constitución produce unos cambios que afectan «a todo el ordenamiento jurídico y, de una manera muy especial, a aquellos sectores del ordenamiento cuya vinculación con las estructuras constitucionales goza de una raigambre indiscutible, como ocurre en el ámbito del Derecho Financiero (...)» («La Constitución española y el Derecho Financiero». *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1980, pág. 97 y 98).

LOZANO SERRANO, por su parte, confirma tal postura al afirmar que «no es sólo que en la Constitución se recojan los fines de justicia financiera, de inevitable reclamo en cualquier tratamiento de las normas positivas, sea meramente cognitivo o también aplicativo, sino que, además, en cuanto cabeza y fuente primigenia de todo el ordenamiento, sus mandatos dotan de un nuevo sentido y contenido a los institutos jurídicos, aun los ya

nuestra disciplina no han puesto el mismo énfasis en un factor también fundamental: la incorporación de España a la Comunidad Europea. Hecho «que ha supuesto una innovación notable en los contenidos del Derecho Financiero y Tributario. Partiendo de una alteración de las tradicionales fuentes del Derecho con la incorporación del acervo comunitario y las fuentes de Derecho comunitario se ha modificado de forma importante la realidad que constituía el objeto de estudio del Derecho Financiero y Tributario, que debe trascender del ámbito nacional para abordar la nueva realidad comunitaria»⁵⁰⁶. Y es que, como afirma el profesor ORÓN MORATAL⁵⁰⁷, «una segunda etapa se abrió (...) al incorporarse España a la Comunidad Europea, proyectando el ordenamiento jurídico de ésta sus efectos sobre el interno, y obviamente sobre el Derecho Financiero y Tributario»⁵⁰⁸.

No alcanzan los márgenes de nuestro trabajo el estudio de la incidencia del Derecho comunitario en el Derecho Financiero y Tributario interno español. Nos centraremos por ello en la influencia que puede tener la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal que suponen un menor ingreso público, esto es, a las exenciones tributarias⁵⁰⁹.

preexistentes» (*Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 119).

⁵⁰⁶ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: Presentación de la obra *Sistema fiscal español y armonización europea*. (Director Yebra Martul-Ortega), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 8.

⁵⁰⁷ «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97, enero-marzo, 1998, pág. 54.

Pone de manifiesto el citado autor la escasa sensibilización de la doctrina tributarista hacia la integración de España en la Unión Europea, si bien señala que «la atención que se presta en los manuales universitarios va creciendo lentamente en las sucesivas ediciones» (ibíd, pág. 58 y 59).

Aun estando de acuerdo en este punto con el profesor ORÓN, nosotros vamos más allá en nuestra consideración al respecto. El Derecho Comunitario es un ordenamiento jurídico esencial al ser en muchos casos directamente aplicable en todo el territorio nacional. De ahí que su estudio devenga esencial y, en consecuencia, merecedor de epígrafes –si no capítulos– en todos los manuales de Derecho Financiero y Tributario.

⁵⁰⁸ En su estudio sobre las reformas fiscales en España, el profesor GARCÍA AÑOVEROS escribe claramente que «la evolución futura del sistema tributario ya no puede producirse como antes; España ha cedido soberanía fiscal al acervo común europeo (...)» («Las reformas fiscales». *Revista española de Derecho Financiero*, nº 100, octubre-diciembre 1998, pág. 531).

⁵⁰⁹ La definición del concepto de exención tributaria no es pacífico en la doctrina. Sin ser el presente trabajo lugar adecuado para un estudio detenido de este mecanismo jurídico, es necesario no obstante apuntar

Los profesores MARTÍN QUERALT y MARTÍNEZ LAFUENTE pusieron de relieve en su momento la limitación a la que se ve sometido el poder financiero de los Estados miembros de la Comunidad⁵¹⁰. Y entre tales manifestaciones de limitación se encuentra lo que delimitamos como hipótesis de trabajo, en otras palabras, la derivada de la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado, limitación que es calificada por ORÓN MORATAL como de «directa»⁵¹¹. El profesor, no obstante, enmarca la influencia de tales normas en la potestad de gasto, es decir, desde el punto de vista del Derecho Financiero. Sin dejar de ser rigurosamente cierta su afirmación, la intención de la Comisión Europea, sin embargo, es incidir también en el Derecho Tributario interno, en concreto, en el establecimiento de exenciones fiscales.

varias ideas aportadas por la doctrina. Para SAINZ DE BUJANDA, estamos ante «una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria –al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas– y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos» (*Hacienda y Derecho*, vol. III, op. cit., pág. 427).

Por ello, y en atención a la relación jurídico-tributaria a la que se vincule la exención, adquirirá la forma de exención objetiva, subjetiva y mixta, cuando del hecho imponible se trate; reducciones, en caso de la base imponible; deducciones, en la cuota. Es posible también, como puso de manifiesto MARTÍNEZ LAFUENTE, la utilización de tipos diferenciados, incluidos el tipo cero («El tipo cero y las exenciones tributarias». *Hacienda Pública Española*, nº 84, 1983, pág. 65 y ss).

Tal situación dio lugar a que HERRERA MOLINA pusiera de manifiesto que «las diversas modalidades de beneficios tributarios pueden establecerse mediante preceptos muy diversos y originar situaciones jurídicas de carácter variadísimo. Lo único que las exenciones tienen en común es el efecto desgravatorio especial» (*La exención tributaria*. Ed. Colex, Madrid, 1990, pág. 73).

Y es tal característica la que queremos destacar aquí, esto es, por su efecto desgravatorio las exenciones –independientemente de su denominación– son susceptibles de aligerar las carga que normalmente gravan el presupuesto de una empresa, por lo que, indudablemente, pueden ser caracterizadas como ayudas de Estado. Es más, con tan genérica delimitación del concepto de exención, en el sentido de incluir en él toda medida tributaria cuyo efecto sea la desgravación, estamos en condiciones de afirmar que la única medida de naturaleza fiscal susceptible de ser calificada como ayuda de Estado es la exención tributaria.

⁵¹⁰ «La política fiscal europea», op. cit., pág. 272.

⁵¹¹ «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario», op. cit., pág. 71.

Como acabamos de mantener, la preocupación de las Instituciones comunitarias en nuestra materia⁵¹² es la de evitar la distorsión fiscal. Ante la imposibilidad de alcanzar tal objetivo mediante la aplicación o la utilización de los medios que el TCE pone a su disposición, la Comisión ha optado por la vía de la casuística, evitando así analizar los distintos sistemas fiscales de los Estados miembros, para centrarse en la aplicación que de las normas tributarias se hace en cada uno de ellos. De este modo, en cuanto considera a una medida fiscal de manera individualizada, tiene, ahora sí, competencia para analizarla y comprobar su compatibilidad con el mercado común mediante la aplicación de los criterios contenidos en el artículo 87.1 TCE. En definitiva, traslada el análisis de las medidas fiscales de la política fiscal a la política de la competencia y, en concreto, al sector de las ayudas de Estado. Lógicamente las medidas objeto de análisis por la Comisión –y por ende las de nuestro trabajo– son las que otorgan una ventaja a su destinatario, fundamentalmente las exenciones fiscales⁵¹³. Como ya hemos apuntado, en tanto la exención es una excepción, en ella concurre el criterio de selectividad o de especificidad, de tal modo que de cumplir con el resto de requisitos contemplados en el número 1 del artículo 87 TCE, estaríamos ante una ayuda de Estado. Salvo que las mismas estén justificadas bien «por la naturaleza o la economía del sistema»⁵¹⁴, bien por ser «necesarias o funcionales con respecto a la

⁵¹² Con la expresión «nuestra materia» nos referimos a la disciplina jurídica en la que se enmarca el trabajo de investigación –el Derecho Financiero y Tributario–, pero sin olvidar que el presente capítulo, aun referido a las medidas de naturaleza fiscal, se debe encuadrar en el estudio general dedicado al análisis de las ayudas de Estado. Es por ello que las Instituciones comunitarias implicadas son aquellas con competencia en materia de ayudas de Estado: la Comisión Europea y el TJCE. Sin embargo, a efectos de simplificar el objeto de entendimiento, nos centraremos única y exclusivamente en las intenciones o propuestas realizadas por la Comisión, con el previo entendimiento de que, en líneas generales, el TJCE ha dado la razón a la Comisión en su política en materia de ayudas de Estado de carácter fiscal.

⁵¹³ Seguimos al profesor SAINZ DE BUJANDA en considerar como exención toda minoración en el importe de las cuotas impositivas derivada de la aplicación de las normas «a casos excepcionales que, por su naturaleza, estén comprendidos en la estructura normal del presupuesto, o a determinadas personas, entre las que normalmente vengán obligadas a contribuir» («Teoría jurídica de la exención tributaria». *Hacienda y Derecho*, vol. III, op. cit., pág. 433 y 434).

⁵¹⁴ En consideración a la estipulación de «la naturaleza o la economía del sistema», afirman WAELBROECK y FRIGNANI, que cuando «el Estado crea un régimen que no implica una transferencia de fondos estatales a favor de las empresas, dicho régimen no tendrá la consideración de ayuda estatal, aunque se derive del mismo una disminución de las cotizaciones e impuestos percibidos por el Estado» (*Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 450).

eficacia del sistema fiscal». Se hace necesario saber lo que ha de entenderse por aquellos criterios para comprobar si la medida fiscal –la exención– encuentra o no justificación⁵¹⁵.

A nuestro entender, a lo que induce tal actuación es a estar a los criterios establecidos en los ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros para comprobar si una exención encuentra justificación y, en consecuencia, si es compatible con el mercado común. Sin embargo, no debemos olvidar la incidencia que el Derecho comunitario ejerce en el interno, por lo que es posible que los fundamentos jurídicos en los que tradicionalmente se basaban las exenciones pueden sufrir ciertas modificaciones. Con el fin de atender a un orden sistemático de exposición es necesario exponer, en primer lugar, las fundamentaciones doctrinales sobre el instituto jurídico de la exención⁵¹⁶ y, a continuación, incardinar en ellos los efectos de la incidencia del Derecho comunitario en los ordenamientos internos.

Como advertencia previa al estudio en sí de la justificación de la exención tanto en el orden comunitario como interno, hemos de expresar que, si bien los criterios antes reseñados de «naturaleza o la economía del sistema» y de «ser necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal»⁵¹⁷ pueden tener alguna diferencia, hemos de establecer que la misma es de escasa relevancia a nuestros efectos. Efectivamente, con los referidos términos o criterios lo que establece la Comisión –apoyada su doctrina por la jurisprudencia del TJCE– es que sean los propios Estados miembros los que prueben ante ella que la exención es conforme a los principios ordenadores de su sistema tributario interno, por lo que si alguna diferencia hay entre ellos no lo existe en el orden teleológico, que es al que debemos prestar atención en este caso. Por todo ello,

⁵¹⁵ Justificación que, a tenor de lo dispuesto en el apartado 23 *in fine* de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, corresponde al Estado miembro que haya dictado la norma controvertida.

⁵¹⁶ Ha escrito PONT CLEMENTE que «es pacífica la doctrina en considerar las exenciones como un instituto jurídico –y no como una manifestación arbitraria del poder político– y, por tanto, como una materia reglada sometida al imperio de la ley constitucional y ordinaria» (*La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*). EDERSA, Madrid, 1986, pág. 3.

⁵¹⁷ Incluimos también aquí los términos «principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión» y «base fiscal nacional», utilizados en algún momento tanto por el Consejo como por la Comisión, como tuvimos ocasión de exponer en su momento.

cada vez que hagamos referencia a los citados criterios, mencionaremos tan sólo, como omnicomprendido de ambos, el de «la naturaleza o la economía del sistema».

2.4.2 Justificación constitucional de las exenciones en el Derecho interno español

Ha quedado patente la necesidad desde el punto de vista comunitario de evitar el falseamiento de la competencia y la afectación de los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Y las exenciones tributarias son instrumentos generadores de tales consecuencias. Sin embargo, también hemos expuesto que la Comisión y el TJCE consideran compatibles con la normativa comunitaria aquellas exenciones que respondan a «la naturaleza o la economía del sistema». El sistema al que se refiere tal criterio es el del Estado miembro implicado en la controversia. En el caso de España, por «la naturaleza o la economía del sistema» hay que entender «sistema tributario justo», lo que está explícitamente conectado con el respeto a todo el ordenamiento jurídico interno español, del que es norma fundamental la Constitución española. Es a partir de ella desde donde ha de interpretarse la expresión «la naturaleza o la economía del sistema»⁵¹⁸. En la determinación de si una exención es compatible con el mercado común habrá que estar, en consecuencia, a los principios de justicia tributaria. Éstos son los que inspiran un «sistema tributario justo» a tenor del artículo 31.1 de la Constitución española, según el cual: «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Por tanto encontramos reflejados aquí los principios de igualdad y solidaridad, conformados en el Título Preliminar de la Constitución como objetivos fundamentales a alcanzar por todo el ordenamiento jurídico o, en palabras de LOZANO SERRANO, «tales objetivos no se formulan, sin embargo, como meros criterios que deban inspirar el texto de las normas, sino como

⁵¹⁸ Se hace necesario afirmar, no obstante, que toda interpretación constitucional no puede arrinconar las soluciones dogmáticas emanadas por la doctrina anterior a la promulgación de la Constitución española «siquiera sea –en palabras del profesor MARTÍN QUERALT– por la imposibilidad de olvidar el carácter esencialmente histórico de las categorías jurídicas» («La Constitución española y el Derecho Financiero», op. cit., pág. 99).

exigencia de unos resultados del ordenamiento y de la actuación de los poderes públicos tendentes a hacerlos efectivos»⁵¹⁹. Y que duda cabe, las normas tributarias son fundamentales para alcanzar la realización del Estado social y democrático de Derecho⁵²⁰. En definitiva, los principios señalados, además de informar y conformar un sistema tributario justo, son fines en sí mismos de la política fiscal del Estado español, por lo que toda actuación debe ir encaminada a su consecución⁵²¹.

Del traslado de lo expuesto con carácter general para el ordenamiento jurídico-tributario nacional, al instituto jurídico-tributario concreto objeto de estudio, concluimos que se ha de estar al fin perseguido por la norma de exención en orden a encontrar su justificación jurídica. Aparece aquí una confrontación grave con la jurisprudencia comunitaria y con la práctica de la Comisión, ya reiteradamente aludida, de señalar que «el artículo 92 no distingue según las causas o los objetos de las intervenciones afectadas, sino que las define en función de sus efectos, de tal manera que ni el carácter fiscal, ni el fin social eventual de una medida adoptada por un Estado miembro son suficientes para excluirla del campo de aplicación del artículo 92»⁵²². Sin embargo, y para respetar el orden sistemático establecido, trataremos tal disyuntiva en el momento de analizar la incidencia del Derecho comunitario en el interno.

⁵¹⁹ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Ed. Tecnos, Madrid, 1988, pág. 45.

⁵²⁰ Advierte RODRÍGUEZ BEREJO que «los Poderes Públicos, a través de los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen *comprometidos* en la consecución de un orden social más igualitario y justo» («Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, octubre-diciembre, 1998, pág. 593).

⁵²¹ A ello entendemos que ha querido hacer referencia el profesor MARTÍN DELGADO, al estimar que con la formulación dada por la Constitución a los principios de capacidad económica e igualdad «se trata de hacer efectivo el nuevo ideal de justicia general aplicándolo al sector tributario» («Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978». *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, pág. 61).

⁵²² Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión 173/73, *Rec.* 1974, pág. 709, mantenida, entre otras en la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión C-241/94, *Rec.* 1996, pág. I 4551, apartados 21 y 22. La Comisión por su parte, sostiene una línea continuista con el TJCE, como en el caso de la Decisión de 6 de mayo de 1987 (*DOCE* L 23 de 28. 1. 1988, pág. 18).

La norma de exención ha de encontrar su justificación en los principios configuradores de un sistema tributario justo⁵²³, es decir, en los principios de justicia tributaria⁵²⁴. Nuestra intención no es la de encontrar el fundamento de las exenciones en el Derecho interno español. De hacerlo dispersaríamos en exceso nuestro estudio, que no es otro que el de interpretar lo que ha de entenderse por «la naturaleza o la economía del sistema». Sin embargo, en tanto afirmamos que por tal expresión debe entenderse «sistema tributario justo», es decir, respeto a los principios de justicia tributario, nos vemos obligados, aun muy someramente, a reflejar algunas de las argumentaciones doctrinales más relevantes en orden a la fundamentación jurídica de las exenciones.

Si el principio de capacidad económico debe inspirar todo sistema tributario justo⁵²⁵, es indudable que la norma de exención debe ajustarse a dicha exigencia. De tal modo que si la norma respeta el principio de capacidad, éste se convierte en legitimador de la exención⁵²⁶. Pero no sólo ha de respetarse tal principio en la configuración de la exención, sino que la misma se convertirá o se concebirá como instrumento de justicia. En consecuencia, para que el establecimiento de una exención sea acorde con un sistema tributario justo, la norma debe alcanzar dos propósitos: en primer lugar, ha de constituir un fin en sí misma, esto es, estar investida del principio de capacidad económica; en segundo lugar, ha de ser un instrumento que culmine el citado principio⁵²⁷.

⁵²³ PONT CLEMENTE, J. F.: *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, op. cit., pág. 5.

⁵²⁴ En su momento afirmó con rotundidad el profesor SAINZ DE BUJANDA que «la justicia tributaria es, por esencia, parte del Derecho tributario. En rigor, su cimentación y su razón de ser» («Teoría jurídica de la exención tributaria». *Hacienda y Derecho*, vol. III, op. cit., pág. 414.

⁵²⁵ «Se acepta –aunque a algunos les cuesta, es verdad– que el hecho de que un ciudadano pague más tributos que otro no sólo no constituye anomalía alguna, sino que es consecuencia, pura y simple, de la aplicación de la Constitución, que ordena que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se efectúe de acuerdo con su capacidad económica» (MARTÍN QUERALT, J.: «El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, octubre-diciembre, 1998, pág. 681).

⁵²⁶ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pág. 25.

⁵²⁷ El propósito de la exención como instrumento del principio de capacidad económica ha sido meridianamente expuesto por SAINZ DE BUJANDA al expresar que «se exime –debe eximirse– lo que es justo que no tribute. Inversamente: no se exime –no debe eximirse– lo que es justo que tribute». *Hacienda y Derecho*, vol. III, op. cit., pág. 414. En una línea similar se manifiesta GIANNINI al justificar determinadas exenciones por su

Del tenor del artículo 31.1 de la Constitución, se colige que para alcanzar el sistema tributario justo es necesario algo más que el respeto al principio de capacidad económica⁵²⁸, o en palabras del TC en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, su configuración se lleva a cabo sin agotar en el mismo el principio de justicia en materia tributaria⁵²⁹. La consecuencia lógica es su relativización como exclusivo de la justicia tributaria⁵³⁰. Los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el precepto constitucional constituyen, en palabras de RODRÍGUEZ BEREJO, un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo⁵³¹. Ese «algo más» es el principio de igualdad⁵³², en virtud del cual se prohíbe toda discriminación no justificada o arbitraria⁵³³, «entendiendo por tales las no razonables o contrarias a la conciencia jurídica o a la naturaleza de la cosa»⁵³⁴, a la vez que permite instrumentalizar la discriminación en pos de hacer efectivo el propio principio⁵³⁵. En definitiva, es factible concluir

cualidad de convenientes en aras de la «defensa del interés general» (*Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957. Traducción y estudio preliminar por FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, pág. 157.

⁵²⁸ Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», op. cit., pág. 65.

⁵²⁹ En el mismo sentido vid. PALAO TABOADA, C: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995, pág. 631 y ss.

⁵³⁰ Para un análisis detenido de la capacidad económica como principio constitucional, así como de las opiniones vertidas por la doctrina en la materia vid. ALGUACIL MARÍ, M^a P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento». *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 253, julio-septiembre, 1999, pág. 573 a 657.

⁵³¹ «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», op. cit., pág. 612.

⁵³² Cfr. PALAO TABOADA, C: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva». En *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tomo II. Ed. Tecnos, Madrid, 1976, pág. 411.

⁵³³ Es lo que CORTÉS DOMÍNGUEZ denomina «trato equitativo de la Ley fiscal» (*Ordenamiento Tributario Español*, Tomo I, cuarta edición, Ed. Cívitas, Madrid, 1985, pág. 91).

⁵³⁴ PALAO TABOADA, C: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», op. cit., pág. 630.

⁵³⁵ A partir de la reformulación sufrida por el principio de justicia tributaria, cabe amparar en el principio de igualdad ciertas discriminaciones (cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, Madrid, 2000, pág.

con LOZANO SERRANO⁵³⁶ que «la cuestión se centra, por tanto, no en averiguar si existe o no discriminación, sino en si ésta puede considerarse racional y objetivamente fundada»⁵³⁷.

Para PALAO TABOADA, conceptualizar la igualdad como interdicción de discriminaciones arbitrarias, «permite atribuir al principio correspondiente un contenido propio, independiente y supraordinado a sus posibles especificaciones positivas»⁵³⁸, lo que no implica, en ningún caso, jerarquización de los principios conformadores de la justicia tributaria, sino necesidad de observar todos los principios impositivos.

Aun siendo de obligado respeto el principio de capacidad económica en la configuración de una norma de exención, a nuestro efecto interesa más el principio de igualdad. Como paradigma de exención respetuosa con el principio de capacidad económica, la doctrina acude al mínimo exento, de tal modo que se exime de contribución a quien no manifiesta suficiente capacidad económica. Para nuestro trabajo, es necesario detenernos un poco más en el principio de igualdad. Es en él y en los principios rectores de la política social y económica del Estado constitucionalmente reconocidos, donde encontramos la justicia tributaria que justifica el establecimiento de las exenciones que pueden ser calificadas de ayuda de Estado compatibles con el mercado común. Y ello porque no se puede olvidar que, en tanto no sea arbitraria y esté objetivamente justificada, la desigualdad tributaria ante situaciones indicativas de igual capacidad económica no conculca el principio de igualdad⁵³⁹.

262. En el mismo sentido se expresa LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 28.

⁵³⁶ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pág. 28.

⁵³⁷ SOLER ROCH califica el principio de igualdad como «la vara de medir la justicia de dicho sistema (tributario)» (*Prólogo a la obra de NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 8).

⁵³⁸ «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», op. cit., pág. 415 a 419.

⁵³⁹ Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», op. cit., pág. 93.

NÚÑEZ GRAÑÓN define la desigualdad tributaria como «todo trato arbitrario, discriminatorio, procedente tanto del legislador como de la Administración o de los Tribunales, carente de una justificación admisible, que impida alcanzar el fin que se atribuye a este principio constitucional; la justicia del sistema tributario, en aras a cuya consecución se admite la existencia de desigualdades tributarias para evitar,

La igualdad como principio constitucional no sólo encuentra reflejo en el artículo 31 de la Constitución. Son muchos los preceptos que la recogen, por lo que se debe entender que «es más correcto diferenciar un valor preeminente, el del artículo 1.1, desarrollado en el artículo 14 como proclamación genérica del principio de igualdad ante la ley, y este último reflejado en otros preceptos constitucionales que delimitan su concreta aplicación: art. 23.2, o de igualdad en el acceso a cargos públicos; art. 31.1, o igualdad como criterio inspirador del sistema tributario; art. 39.2, o igualdad de los hijos ante la ley con independencia de su filiación; art. 139.1, o igualdad de los españoles en los territorios del Estado; etcétera»⁵⁴⁰

En el fundamento jurídico 10º de la STC 76/1990 se resume la elaboración que del principio de igualdad ha realizado la jurisprudencia constitucional:

- «a) No toda desigualdad en el trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;
- b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;
- c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;

precisamente, la desigualdad que un mismo tratamiento tributario, ante cualquier situación económica, personal o territorial, puede ocasionar» (NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 40).

⁵⁴⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La igualdad en el ámbito tributario». En la obra *El sistema económico en la Constitución*, Volumen II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, pág. 1352.

d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionales a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

Ahora bien, pese al reconocimiento de que el principio de igualdad constitucionalmente recogido en el artículo 31.1, integra el del artículo 14, el TC no identifica al primero con el segundo, sino que más allá del artículo 14 «y en conexión con el artículo 9.2, contiene un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real»⁵⁴¹. Ello es así en tanto «(...) la igualdad que se proclama en el artículo 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más a los términos del artículo 14 CE (...)»⁵⁴².

No podemos entrar, tal y como advertíamos más arriba, en el estudio pormenorizado ni de los principios constitucionales informadores del sistema tributario, ni en la aplicación de los mismos como fundamentadores de las exenciones en el Derecho español. No obstante, hemos de dejar patente nuestra adscripción a las tesis que no comparten el criterio del TC. Sirvan como referencias las palabras de NÚÑEZ GRAÑÓN⁵⁴³: «(...) el principio de igualdad regulado en el art.

⁵⁴¹ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», op. cit., pág. 620.

⁵⁴² Fundamento jurídico 1 de las Sentencias del TC 53 y 54/1993, de 15 de febrero. Para el análisis exhaustivo de la jurisprudencia constitucional en la materia, vid. por todos HERRERA MOLINA, P. M.: «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 67, julio-septiembre, 1990, pág. 393 y ss.; NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, op. cit., pág. 14 a 19, así como a RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», op. cit., pág. 618 a 621.

⁵⁴³ *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, op. cit., pág. 17. En línea similar se pronuncian, entre otros, CASADO OLLERO, G.: Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 12 y

31.1 de la Constitución española no tiene un significado distinto del principio general de igualdad ante la ley del art. 14, ya que el concepto de igualdad, en sí mismo considerado, no puede ser diferente: la igualdad, en definitiva, es sólo una. Ahora bien, el principio de igualdad en su manifestación tributaria debe ser interpretado de acuerdo con los restantes principios que regulan esta materia, de ahí que su alcance sea distinto del principio general de igualdad del art. 14: el principio de igualdad, como criterio inspirador del sistema tributario, no agota su contenido en la manifestación de igualdad ante la ley»⁵⁴⁴. A nuestro juicio, el íntimo enlace al que se refiere el TC entre los principios de igualdad y los de capacidad económica y progresividad, lejos de alejar al primero del principio de igualdad plasmado en el artículo 14 de la Constitución española, es lo que justifica que la legislación tributaria trate de forma desigual lo que puede considerarse igual. En otras palabras, si en la jurisprudencia constitucional se admite la desigualdad siempre que no resulte artificiosa o injustificada, los criterios objetivos y suficientemente razonados en los que fundar el trato desigual lo encontramos en la relación del principio de igualdad regulado en el artículo 31.1, con los principios de capacidad económica y progresividad. Por tanto, la íntima relación no aleja, sino que identifica plenamente, a los artículos 14 y 31.1 de la Constitución⁵⁴⁵.

13; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional», en la obra *El principio de igualdad en la Constitución española*, vol. I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

⁵⁴⁴ En el derecho comparado, sirva a modo de ejemplo la constatación de DI PIETRO al considerar que existe, en referencia al reconocimiento constitucional del principio de igualdad, «relación directa que liga el artículo 3 –que lo afirma– y el artículo 53 –que prevé que todos deben contribuir a la financiación del Estado– (...)» («El principio de igualdad: la influencia en el sistema fiscal italiano del artículo 14 de la Convención Europea de Derechos del Hombre y del artículo 26 de la Convención Internacional de Derechos Civiles y Políticos». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 250, octubre-diciembre, 1998, pág. 780).

⁵⁴⁵ No obstante, si de lo que se tratara fuera de fundamentar un recurso de amparo por la violación del artículo 14 en supuestos de materia tributaria, estamos con el profesor MARTÍN QUERALT cuando afirma que «ni el recurso de amparo constituye cauce procesal adecuado para formular pronunciamientos con eficacia jurídica general acerca de la constitucionalidad de normas legales (...), ni la invocación sesgada del sufrido artículo 14 de la Constitución puede servir de cobertura para postular pretensiones que deben encontrar su acomodo en otras vías (...).

Ahora bien, de ello no puede inferirse tampoco que el recurso de amparo carezca de viabilidad en todo lo que hace referencia a la materia tributaria. Tan artificioso es fundamentar cualquier pretendida lesión patrimonial en una vulneración del artículo 14, como, *a sensu contrario*, partir de la apriorística conclusión de que todo lo que haga referencia al pago de los tributos debe ser rechazado *in limine* en un hipotético recuso de amparo: pueden existir actuaciones administrativas susceptibles de originar violación de derechos fundamentales comprendidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 CE. Y en tales casos, aun cuando la actuación haya tenido su

La norma de exención puede o, mejor expresado, debe encontrar también justificación en el principio de igualdad, convirtiéndose, en ocasiones, en vehículo adecuado para realizar la igualdad en determinados supuestos fácticos⁵⁴⁶.

La consecución de un sistema tributario justo no se alcanza sólo con el respeto a los principios enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución. El TC reconoció en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que la finalidad recaudatoria del sistema tributario en ocasiones cede frente a la función extrafiscal⁵⁴⁷ que «puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (...). A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales»⁵⁴⁸.

origen en la aplicación de una norma tributaria, cabrá interponerse el pertinente recuso de amparo y el Tribunal Constitucional no podrá rechazar su admisión» («Recurso de amparo en materia tributaria (acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)». *Palau 14*, nº 18, 1992, pág. 135 y 136).

⁵⁴⁶ MARTÍN DELGADO, J. M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», op. cit., pág. 93.

⁵⁴⁷ «La extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición» (CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 213, 1991, pág. 455).

⁵⁴⁸ Fundamento Jurídico 13º.

Además de ser fundamento de medidas fiscales, no hemos de olvidar que, como acertadamente nos advierte CASADO OLLERO, los principios rectores de política social y económica son, a la vez, límites a la utilización extrafiscal del recurso tributario («Los fines no fiscales de los tributos», op. cit., pág. 467).

A lo proclamado por la Sentencia, ya hizo referencia el profesor MARTÍN DELGADO cuando propuso «adecuar la actividad financiera a los principios y fines que el Ordenamiento constitucional impone» (*Memoria sobre el concepto, método, fuentes y programa de Derecho Financiero*. Proyecto Docente presentado para el

Hemos dejado sentado ya que toda exención debe atender a los principios constitucionales del artículo 31.1, por lo que la norma de exención que los cumpla no puede ser invalidada por las Instituciones comunitarias, pues en tanto constitucional, es conforme a la «naturaleza o economía del sistema». Sin embargo, la medida fiscal que atienda a los principios rectores de la política económica y social del Estado, ¿cabe contemplarla o justificarla por la «naturaleza o la economía del sistema»? Si por tal criterio se entiende todo el ordenamiento jurídico –y no sólo el sistema tributario– se ha de incluir la Constitución, la cual configura a España como un Estado Social y Democrático de Derecho, por lo que exige la satisfacción de un elenco de fines y necesidades⁵⁴⁹. La conclusión, en definitiva, no puede ser otra que la obligatoriedad de tener en cuenta los fines buscados por el legislador en el momento de establecer la exención⁵⁵⁰. Si tales fines tienen fundamento en el ordenamiento jurídico constitucional, estamos ante una exención que se podrá justificar por la «naturaleza o economía del sistema».

Esclarecedoras son en este punto las palabras de LOZANO SERRANO, las cuales nos sirven para argumentar nuestra posición, al estimar que «las consecuencias sobre los institutos centrales del Derecho Financiero y sobre su propia concepción no pueden desconocerse, y éste se nos aparece, en cuanto sector del ordenamiento, participando con los restantes de unos mismos fines y objetivos, sean los globales de justicia, sean otros más concretos para cuya consecución se instrumenten ingresos o gastos públicos»⁵⁵¹.

Concurso-Oposición para cubrir las plazas de profesor agregado de Derecho Financiero y Tributario de las Universidades Autónomas de Madrid, Barcelona y Murcia. 1976, inédito, pág. 39).

⁵⁴⁹ Destaca CAYÓN GALIARDO la importancia del «hecho de que las Constituciones de signo moderno incorporen como parte integrante de su articulado, y siguiendo las formas utilizadas en las declaraciones de derechos, deberes y libertades públicas, la enumeración de un verdadero catálogo de objetivos y fines que el legislador constituyente hace propios y que los declara de alguna forma como funciones sociales del Estado» (*La unidad funcional de la Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998, pág. 86).

⁵⁵⁰ Para el profesor TEJERIZO LÓPEZ: «el ordenamiento tributario sirve no sólo y exclusivamente para recaudar ingresos públicos, sino que directamente se utiliza como instrumento de política económica» («Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 11, julio-septiembre, 1976, pág. 375).

⁵⁵¹ *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 150 y 151. Más lejos llega con sus afirmaciones RODRÍGUEZ BEREIJO al estimar que «el Gobierno de la Hacienda Pública se ha convertido hoy en la pieza capital, la institución fundamental del Estado moderno, el pivote, en torno al cual gira toda la política pública, y a través de la cual se trata de lograr la realización efectiva

En definitiva, la Constitución española establece los principios rectores de la política económica y social del Estado, por lo que en el ejercicio de su función el legislador debe orientar sus medios a la consecución de tales fines⁵⁵². Y uno de esos medios es el Derecho Financiero y Tributario que, como cualquier otra disciplina jurídica, no puede ser ajena a dichos fines⁵⁵³. De aquí que, en ocasiones, estemos ante «figuras que no buscan allegar recursos monetarios a las Administraciones Públicas de manera genérica para hacer frente a los gastos públicos (...) y sí otras finalidades no financieras»⁵⁵⁴ en tanto «la rancia división entre fines fiscales y no fiscales del tributo se diluye en los actuales Estados intervencionistas»⁵⁵⁵. Si es justificado el establecimiento de tributos que no responden a fines recaudatorios, la misma razón existirá para establecer una exención cuyo objeto sea el realizar los principios rectores antes aludidos.

de esos principios fundamentales del ordenamiento jurídico como la libertad, la igualdad y la justicia; porque hoy esos fines es imposible conseguirlos si no es a través de un papel relevante y muy activo de la Hacienda Pública» («La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública». *Sistema. Revista de Ciencias Sociales*, nº 53, marzo, 1983, pág. 77).

⁵⁵² En similar sentido vid. PAREJO ALFONSO, L.: *El concepto del Derecho Administrativo*. Ed. Jurídica Venezolana, Caracas, 1984, pág. 199.

⁵⁵³ Se provoca así –en palabras de CASADO OLLERO– «la progresiva funcionalización de la actividad financiera y de la Hacienda pública» («Los fines no fiscales de los tributos», op. cit., pág. 460).

Para MARTÍNEZ LAGO, la asunción de tal propósito por parte de la Hacienda moderna es lo que la adjetiva de funcional en tanto no es sólo medio para que la actividad administrativa cumpla sus fines, «sino que –considerada en sí misma– puede cumplir directamente importantes fines estatales» («Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad». *Gaceta Fiscal*, nº 81, octubre, 1990, pág. 143). Estamos de acuerdo en tal consideración, pues el establecimiento de una exención que proteja a las PYMES coadyuva a la consecución de un fin constitucional sin necesidad de más actividad administrativa que la necesaria en cualquier otro tributo. En este sentido, se convierte la Hacienda funcional, en medio y fin para el logro de objetivos constitucionales.

⁵⁵⁴ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. 4ª Edición, Ed. Cívitas, Madrid, 2000, pág. 181.

Para SOLER ROCH, en estos casos hay que tener presente el elemento teleológico de la norma tributaria en cuanto instrumento al servicio de la política estatal (*Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Ed. Cívitas, Madrid, 1983, pág. 37).

⁵⁵⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 262.

Como antes constatamos, la capacidad económica deja de ser el único criterio material de justicia, relativizando su importancia a favor del principio de igualdad, así como del de progresividad y no confiscatoriedad. Pero, haciendo nuestras las palabras del TC en su Sentencia 27/1981 y poniéndolas en relación con la 37/1987, la justicia tributaria –y por ende el «sistema tributario justo» y, consecuentemente con nuestra línea argumentativa, «la naturaleza o economía del sistema»– no se agota con los principios constitucionales recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución. La justicia tributaria «no puede separarse de la justicia en general, predicable de todo el ordenamiento jurídico»⁵⁵⁶, por lo que toda exención que responda a los principios rectores puede ser admitida en Derecho, siempre que la discriminación sea objetivamente razonable, esto es, que la exención amparada en un fin económico o social constitucionalmente recogido sea instrumento del principio de igualdad.

Es posible entender, no obstante, que justificar una exención en los objetivos constitucionales puede conculcar el principio de igualdad. Rechazamos de plano tal argumentación por dos motivos. En primer lugar, el principio de igualdad permite el trato desigual cuando razones objetivas y fundadas lo permitan, las cuales, no cabe la menor duda, las podemos encontrar en los principios rectores de la política económica y social del Estado. En segundo lugar, porque entendemos que el principio de capacidad económica debe ceder, a la hora de la determinación de la obligación tributaria, a criterios derivados de los fines del sistema en general. Sin embargo, no debemos confundir ceder con quebrar⁵⁵⁷, pues en este punto estamos de acuerdo con CASADO OLLERO cuando afirma: «la necesidad de que los fines no fiscales de los tributos no quiebren la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica (...) no responde a exigencias de pura ortodoxia –o estética– dogmática, sino que viene (por) la necesidad de evitar la arbitrariedad del legislador en el manejo de un instituto jurídico que, como el tributo, genera relaciones jurídicas de particular incidencia en el ámbito de los derechos públicos subjetivos»⁵⁵⁸. De tal modo que el principio de capacidad económica, a nuestro entender, no se

⁵⁵⁶ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pág. 32.

⁵⁵⁷ En la acepción 5ª del término «ceder» en el *Diccionario de la Real Academia Española*, se define como «disminuirse o cesar la resistencia de una cosa», mientras que por «quebrar» se entiende, en su acepción 10ª «interrumpirse alguna cosa o dejar de tener aplicación».

⁵⁵⁸ «Los fines no fiscales de los tributos», op. cit., pág. 484.

interrumpe o deja de tener aplicación, pero sí cesa su fuerza o resistencia en cuanto principio informador y ordenador del tributo.

Por ello, a nuestro juicio, respeta el principio toda exención fundamentada en objetivos constitucionales, no como ha mantenido algún autor porque disminuya la capacidad contributiva de quien voluntariamente coadyuve a la consecución de los principios rectores⁵⁵⁹, sino que, como afirma PEDREIRA MENÉNDEZ, «se debe fijar la capacidad contributiva de los sujetos atendiendo tanto a los ingresos que pueden facilitar al Estado como a la disminución de los gastos públicos que son capaces de generarle»⁵⁶⁰.

A modo de síntesis de lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que es factible el establecimiento de una exención tributaria siempre que respete los principios constitucionales tipificados en el artículo 31.1 de la Constitución española, o que esté configurada en orden a promover los principios rectores de la política económica y social del Estado, siempre que, en este último supuesto, sirva de instrumento para el logro o la realización del principio de igualdad.

2.4.3 La incidencia del Derecho comunitario en la fundamentación jurídica de las exenciones

Es necesario, en definitiva, tener presentes las disposiciones comunitarias en el momento de la aplicación del Derecho interno. Por ello, en la regulación de las exenciones fiscales, tiene especial relevancia la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales, pues los Estados miembros aceptaron en la letra J del Código de Conducta el análisis de las medidas de naturaleza fiscal a partir de aquellas normas, lo que sin duda incluye las interpretaciones que de ellas han dado la Comisión y el TJCE.

⁵⁵⁹ PONT CLEMENTE, J. F.: *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, op. cit., pág. 93.

⁵⁶⁰ *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 152 y 153.

La situación resultante de todo lo visto hasta aquí podría resumirse de la siguiente manera: mediante el asentimiento expreso de cada uno de los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, se acepta que las medidas fiscales puedan ser valoradas a la luz de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado. Para ello se compromete la Comisión a dictar las oportunas directrices, de lo que deriva la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. En una de las disposiciones contenidas en dicha Comunicación, la Comisión se remite, a la hora de valorar la admisibilidad de una exención, a la naturaleza o la economía del sistema tributario de cada uno de los Estados miembros, por lo que es preciso entender que la mencionada valoración habrá de hacerse conforme al Derecho interno, lo que en el ordenamiento jurídico español supone atender a los principios de justicia tributaria. Pero todo ello sin marginar las disposiciones comunitarias.

Es fácil entender aquí que estamos ante un callejón sin salida, pues las normas a tener en cuenta en la valoración indefectiblemente nos reenvían unas a las otras sin posibilidad de salir del círculo cerrado que ellas mismas han provocado. En la interpretación jurídica no nos podemos quedar en tal estadio, sino que, evidentemente, es necesario esclarecer la situación aportando una solución. Para alcanzarla habrá que avanzar en los fundamentos teóricos aceptados hasta ahora por la doctrina, introduciendo en ellos las exigencias comunitarias, tal y como en su momento hubo que adaptar las consideraciones doctrinales sobre la materia a los principios constitucionales⁵⁶¹.

En relación con la compatibilidad de una norma de exención con el Derecho comunitario, la situación es la siguiente:

⁵⁶¹ Sobre la influencia de la Constitución española, así como de la interpretación que de los principios constitucionales ha realizado el TC, en la doctrina del Derecho Financiero y Tributario, son reveladoras las palabras de LOZANO SERRANO al proponer que «a la vista de este modus operandi por parte del Tribunal (Constitucional), quizá valga la pena plantearse hasta qué punto mantienen íntegramente su validez las soluciones que la dogmática jurídica ha ido aportando a la concepción del Derecho Financiero, y, especialmente, en torno a los criterios de interpretación y aplicación de las normas integrantes de este sector del ordenamiento» (*Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 79).

- una medida que contemple los elementos configuradores de una ayuda de Estado será incompatible con el mercado común;
- es claro que una exención puede cumplir tales requisitos, por lo que no podría ser admitida por las Instituciones comunitarias en tanto sería contraria al artículo 87.1 TCE;
- ahora bien, ya que lo dispuesto por la Comisión en sus Comunicaciones tiene fuerza vinculante para ella, es necesario atender a la naturaleza y economía del sistema para valorar su compatibilidad. Y ya dijimos que por tal concepto hemos de entender «sistema tributario justo», es decir, que la exención, para que sea válida en el ordenamiento jurídico interno, debe atender al principio de justicia tributaria⁵⁶²;
- nuevamente cerramos el círculo pues, pese a la remisión al Derecho interno, no se deben olvidar las disposiciones comunitarias.

En otras palabras, como debemos atender a lo que en el Derecho interno se entiende por justicia tributaria, hay que concluir que una exención estará jurídicamente fundamentada cuando atienda a determinados principios constitucionales. Y aquí surge la incongruencia con las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado en tanto de su interpretación han concluido la Comisión y el TJCE que a la hora de determinar si una medida es una ayuda de Estado, el fin buscado por ella es irrelevante, siendo fundamental la consecuencia que se derive.

Si una exención es considerada incompatibilidad con el Derecho comunitario, pero sin embargo, el fin por ella perseguido es acorde con la justicia tributaria en el Derecho interno, ¿cuál será el resultado jurídico final? O en otras palabras, ¿deberán las Instituciones comunitarias declarar su incompatibilidad con el Derecho comunitario o por el contrario, pese a ello, declarar su compatibilidad al venir justificadas por la naturaleza o economía del sistema?

⁵⁶² En palabras del profesor MARTÍN DELGADO «hacer efectivo el nuevo ideal de justicia general aplicándolo al sector tributario» («Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», op. cit., pág. 61).

No es difícil adivinar que la respuesta de la Comisión y del TJCE será la de declarar su incompatibilidad cuando sus consecuencias sean atentatorias contra la competencia o contra los intercambios comerciales entre los Estado miembros. Avala nuestra opinión la práctica de ambos. Sin embargo, a nuestro juicio, la respuesta no puede ser tajante ni en un sentido ni en otro; es necesario coordinar ambos postulados con el juego del principio de proporcionalidad. De tal manera que con su utilización se puede salir de lo que denominamos anteriormente círculo cerrado.

Si mediante lo dispuesto en la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, la Comisión acepta la remisión a los ordenamientos nacionales, en el caso de estar ante el Derecho español, una exención será válida siempre que atienda al principio de justicia tributaria, de ahí la necesidad de estar a los fines perseguidos por ella para evaluar su admisibilidad constitucional. No obstante, al tener que respetar también los postulados comunitarios en materia de ayudas de Estado, si la exención reúne todos los elementos configuradores preceptuados en el artículo 87.1 TCE, hay que determinar si las consecuencias que de ella se derivan afectan al mercado común por ser susceptible de generar competencia fiscal perniciosa. De ahí que defendamos nosotros la necesidad de acudir al principio de proporcionalidad en virtud del cual una norma de exención será válida, y por tanto compatible con la normativa comunitaria, cuando en un juicio de ponderación los fines buscados por la medida de exención contrarresten los efectos perniciosos por ella causados. Obviamente, no es posible –ni deseable– el establecimiento de reglas fijas que determinen cuándo los fines contrarresten los efectos y cuándo no, pues habrá que estar a cada caso para su determinación. Así, por ejemplo, una exención cuyo objeto sea la protección del medio ambiente en una zona donde no hace falta la intervención privada en tanto sus condiciones ambientales son inmejorables, es claramente incompatible con la normativa comunitaria pues el fin por ella buscado no contrarresta los efectos perniciosos sobre la competencia –incluida la fiscal–. Sin embargo, si su ámbito de aplicación es una zona muy deteriorada, el beneficio que la medida conlleva ha de preponderar sobre los efectos por ella causados.

En conclusión, cuando estemos ante una exención tributaria debe ceder el criterio comunitario de entender que «el elemento determinante (...) no es el objeto buscado, sino los

efectos que pueden producir en los intercambios intracomunitarios», pues si el fin buscado por la norma de exención, en tanto constitucionalmente válido en el ordenamiento interno, merece mayor protección que la eliminación del efecto causado, la medida tributaria será compatible con el Derecho comunitario por no ser contraria a la normativa en materia de ayudas de Estado.

3 LAS EXCEPCIONES A LA REGLA DE INCOMPATIBILIDAD EN LAS MEDIDAS DE NATURALEZA FISCAL

La admisibilidad del control de las medidas tributarias de los Estados miembros a través de los mecanismos normativos referidos a las ayudas estatales, implica, como hemos dejado sentado en páginas anteriores, el poder mantener la incompatibilidad de una exención tributaria por contener los elementos configuradores de las ayudas de Estado tipificados en el artículo 87.1 TCE, cuando la medida desgravatoria sea perniciosa conforme a lo estipulado en el Código de conducta. Sin embargo, cabe que la exención sea compatible en el caso de atender a la naturaleza o economía del sistema o por concurrir alguna de las excepciones a dicha regla cuya regulación encontramos en los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE.

Será necesario por ello, una vez constatada que la medida tributaria es contraria al Derecho comunitario, proceder al análisis de la posibilidad que, como cualquier otra ayuda estatal, tiene de acogerse a una de las excepciones al principio de incompatibilidad con el mercado común previstas en los referidos apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE.

Tras el estudio que en su momento realizamos sobre dichos preceptos, junto a las conclusiones obtenidas de lo que por «naturaleza y economía del sistema» debe entenderse, una primera conclusión resulta evidente: cualquiera de las excepciones contenidas en el artículo 87, apartados 2 y 3 –tanto las que operan *ipso facto*, como las condicionadas–, responden, a la hora de valorar una exención tributaria, a los principios de justicia tributaria del ordenamiento jurídico español.

No será necesario, por tanto, buscar el fundamento de la compatibilidad de una exención en el carácter social de la ayuda –artículo 87.2, a)– o en su destino para reparar perjuicios

causados por desastres naturales –artículo 87.2, b)–, en tanto la medida tributaria no sería incompatible con el mercado común pues atiende al principio de igualdad configurado en el ordenamiento constitucional español. Sólo es necesario acudir a las excepciones a la regla de incompatibilidad cuando, precisamente, la medida analizada sea constitutiva de ayuda de Estado. Sin embargo, ya vimos que la Comisión, en su Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, admite la validez de una exención cuando sea conforme a «la naturaleza y la economía del sistema», esto es, a los principios de justicia tributaria regulados en el Derecho interno. Lo que permite afirmar que si una exención es constitucionalmente válida, no será, en principio, ayuda de Estado, por lo que deviene innecesario el acudir a las reglas de incompatibilidad.

Sin embargo, como mantuvimos más arriba, las exenciones sólo serán válidas en el Derecho comunitario a la luz del principio de proporcionalidad, por lo que una vez constatado el respeto a los principios de justicia tributaria, la aristotélica causa final de la exención debe prevalecer en un juicio de proporcionalidad frente a los efectos provocados en la competencia comercial –en los intercambios comerciales entre los Estados miembros– y tributaria –competencia fiscal perniciosa–. Si resultare preferente la defensa del fin buscado frente a los efectos causados, la exención será admitida por las Instituciones comunitarias y, por tanto, declarada compatible con el mercado común. De no ser así las cosas, entonces sí será necesario acudir a las reglas de incompatibilidad para hallar la validez de la medida tributaria.

En términos generales no existe diferencia en la aplicación de los apartados 2 y 3 del artículo 87 a las medidas de naturaleza fiscal. Así lo pone de manifiesto la Comisión en el apartado 31 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, donde pone de relieve que el trato a dar a una ventaja fiscal dirigida a la inversión «no difiere de una subvención y como tal hay que considerarla»⁵⁶³. Si bien resalta la necesidad de que estos regímenes se regulen por normas suficientemente transparentes para posibilitar la cuantificación de la ventaja percibida.

⁵⁶³ Hasta ahora hemos visto que las Instituciones comunitarias a la hora de calificar a una medida como ayuda de Estado en atención a la forma que adoptan, consideran a ésta irrelevante, por lo que no sólo serán

Aun siendo frecuentes las ayudas fiscales a la inversión, las exenciones tributarias suelen revestirse, como destaca la Comisión, de «un carácter permanente: no están relacionadas con la realización de proyectos específicos y reducen los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar el volumen exacto (...)»⁵⁶⁴. Tal condición da lugar a que una exención aplicada periódicamente se califique de ayuda al funcionamiento, que, como expusimos, están prohibidas salvo excepciones. En el análisis de la aplicabilidad de los criterios interpretativos de los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE, hay una nueva regulación en blanco, es decir, la Comisión se remite a los criterios por ella ya mantenidos, sin aportar nada nuevo. En este caso, y en tanto una exención tributaria puede ser calificada de ayuda al funcionamiento por su perdurabilidad en el tiempo, serán de aplicación los criterios recogidos en las Directrices relativas a las ayudas con finalidad regional⁵⁶⁵ en lo referido a las ayudas al funcionamiento⁵⁶⁶, así como lo dispuesto en las Directrices sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente⁵⁶⁷ y en las Directrices sobre ayudas estatales al transporte marítimo⁵⁶⁸.

ayudas las subvenciones, sino toda medida de similares efectos, como las exenciones tributarias. El Profesor TEJERIZO LÓPEZ aboga por sustituir tratamientos favorables que persigan finalidades de política económica por otros medios de fomento como las subvenciones que no atenten contra los principios de justicia que deben informar el sistema tributario («Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión», op. cit., pág. 381). Abunda en esta idea LOZANO SERRANO al estimar que es factible dilucidar si un determinado objetivo de política económica responde al ideal de justicia tributaria constitucional, pero que en tanto la Norma Fundamental no impone medios sino objetivos, no es tan fácil el saber si la técnica utilizada queda amparada por sus preceptos (*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pág. 47 y 48).

Estamos de acuerdo en la crítica al excesivo uso de la exención como técnica de política fiscal. La solución, sin embargo, no está en su sustitución por las subvenciones, sino por su control mediante el juicio de proporcionalidad al que hemos hecho referencia. Aquellas medidas tributarias desgravatorias utilizadas para el logro de políticas económicas y sociales que no superen dicho juicio, deben ser erradicadas del ordenamiento jurídico y no sustituidas por otra técnica. Tal limitación es, a nuestro juicio, lo suficientemente amplia como para eliminar e impedir nuevas exenciones indeseables, por lo que deviene innecesaria la sustitución de la exención por la subvención.

⁵⁶⁴ Apartado 32 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

⁵⁶⁵ DOCE C 74, de 10. 3. 1998, pág. 9.

⁵⁶⁶ *Ibíd.*, apartados 4.15 y ss.

⁵⁶⁷ DOCE C 72 de 10. 3. 1994, pág. 3.

Se puede concluir de lo expuesto por la Comisión que cuando el propósito de la exención sea la inversión inicial deberá estarse a los criterios mantenidos con carácter general para toda ayuda de Estado al tener la misma configuración que una subvención. Si la exención perdurara en el tiempo, única y exclusivamente será admisible –pese a su calificación de ayuda al funcionamiento y siempre que cumpla con los requisitos exigidos– cuando se refiera a determinados sectores en los que la Comisión ha autorizado tal práctica o bien, en el caso de ser aplicada la exención en las regiones contempladas en la letra a) del artículo 87.3 TCE, principalmente cuando de regiones ultraperiféricas se trata.

Como acabamos de señalar, nada nuevo aporta la Comisión en la evaluación de la compatibilidad de una exención con el mercado. Sin embargo, es necesario destacar un criterio interpretativo expuesto en el apartado 33 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, donde expresa que «las ayudas estatales que se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones han de ser “proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados”». En función de tal criterio, la exención tributaria debe contribuir efectivamente al desarrollo regional mediante el favorecimiento de actividades que tengan impacto local, siempre que incidan en la erradicación de desventajas regionales reales.

Si ello debe ser así, debemos concluir que los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE nunca podrán ser de aplicación para la determinación de la compatibilidad de las exenciones tributarias con el mercado común. Una medida fiscal debe responder al principio de justicia tributaria contenido en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros para ser válida en el contexto comunitario. Y cuando su fundamento se encuentre, en el caso del Derecho español, en los principios rectores de la política económica y social, los fines de la norma de exención deben prevalecer, en un juicio de proporcionalidad, a los efectos causados en la competencia. De no superarlo, no será necesario acudir a las excepciones a la regla general de incompatibilidad en tanto no podrá ampararse en ninguna de ellas. Si nos situamos en el caso concreto de las medidas tributarias destinadas a favorecer el desarrollo regional, responderán a «la naturaleza y la

⁵⁶⁸ DOCE C 205 de 5. 7. 1997, pág. 5.

economía del sistema» cuando sean acordes a los principios constitucionales. De superar tal escollo, no es necesario encontrar más fundamento en el Derecho comunitario, pues su compatibilidad queda, a nuestro juicio, fuera de toda duda. Pero de no superarlo, tampoco encontrará fundamento en el ordenamiento jurídico comunitario, pues el juicio de proporcionalidad que allí se haga responderá a los mismos criterios que los utilizados en el juicio interno, el cual no conquistó.

Pese a lo dicho, no se pueden enervar los efectos del Derecho comunitario sobre el interno, como expusimos en su momento. Por ello se hace necesario precisar lo hasta ahora mantenido para evitar ser radicales en nuestra postura.

Así, en primer lugar, hay que mantener la relevancia de los enunciados comunitarios en orden a la determinación de las regiones que pueden beneficiarse de una norma de exención al estar incluidas en la letra a) del artículo 87.3 TCE. Sólo podrán ser compatibles con el Derecho comunitario, y por ende válidas constitucionalmente, las exenciones tributarias cuyo fin sea el de favorecer a las regiones previamente incluidas en el mapa elaborado por la Comisión para el desarrollo de la letra a) del artículo 87.3 TCE.

El juicio de proporcionalidad que en ámbito interno debe hacerse para ponderar el fin buscado por la medida fiscal con los efectos por ella causados, ha de realizarse teniendo necesariamente en cuenta el contexto comunitario. De tal modo que se enjuiciará respetando tanto el Derecho de la Unión Europea como las interpretaciones que de él han realizado sus Instituciones. Es aquí donde entra en juego el Código de Conducta para evitar la competencia fiscal perniciosa, así como los principios de la Comunidad de no discriminación y de alcanzar el mercado común mediante la unión económica y monetaria, etc. Por ello, si en el primer juicio que ha de hacerse en el orden interno la exención no es proporcional a los efectos causados, tampoco lo será en el comunitario, pues los elementos de valoración son los mismos en un caso y en otro.

Nuestra postura se sintetiza, en consecuencia, en afirmar la relevancia del Derecho comunitario como elemento de valoración fundamental en la determinación de la validez de una norma de exención. Para que del juicio de valor que de la medida tributaria se haga en el

ordenamiento interno resulte la validez de la misma, se deberán respetar los principios del ordenamiento interno del Estado miembro y los del Derecho comunitario. De ahí la inaplicabilidad de las excepciones contenidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE, no por ser materia excluida de su ámbito de aplicación –que ya vimos que sí lo es– sino porque los elementos de valoración contenidos en ellas fueron utilizados para enjuiciar a la exención tributaria en un momento anterior.

No obstante lo dicho, no se puede obviar lo que en la práctica ocurre, por lo que nos vemos obligados a adaptar a ella en cierta medida nuestras conclusiones. Si los Tribunales nacionales tuvieran en cuenta el Derecho comunitario, así como las interpretaciones que de él hacen las Instituciones, la tesis mantenida de inaplicabilidad de los apartados 2 y 3 del artículo 87 dejaría de ser sólo una cuestión teórica. En tanto las cosas no son así, la Comisión y el TJCE se ven en la necesidad de llevar a cabo el juicio de proporcionalidad antes aludido desde los criterios de los señalados preceptos, por lo que en un orden práctico sí son aplicables las excepciones a la regla de incompatibilidad a las exenciones tributarias. La innecesariedad del mismo por reiterativo se podrá mantener desde el momento en que el juez nacional aplique en su conjunto el Derecho comunitario.

PARTE II

EL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES DE LAS ESPECIFICIDADES FISCALES EN CANARIAS

1 CONSIDERACIONES PREVIAS

En la Exposición de Motivos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se refleja que el contenido de ambas leyes es producto de la constante histórica de aplicar un régimen fiscal específico en Canarias, si bien podemos adelantar ya que el actual Régimen Económico y Fiscal de Canarias, sobre todo en lo que se refiere a la imposición directa, poco tiene que ver con el aplicado antes de la promulgación de la primera de las normas citadas.

En el presente capítulo analizaremos los principales beneficios fiscales recogidos en la Ley 19/1994, cuya afectación se circunscribe, fundamentalmente, a la imposición directa. Pese a lo novedoso de alguno de ellos, entendemos necesaria una somera aproximación al «acervo histórico del Régimen Económico y Fiscal de Canarias»⁵⁶⁹. No es nuestra intención llevar a cabo un detenido estudio de los antecedentes históricos. Es una tarea que excede con mucho de los márgenes de nuestro trabajo, por lo que desde ahora nos remitimos a la bibliografía citada para un estudio más exhaustivo.

2 LAS ESPECIFICIDADES FISCALES APLICADAS HASTA 1852

Desde la conquista de Canarias, finalizada en 1496 con la toma de Tenerife⁵⁷⁰, se han tenido en cuenta factores como la insularidad, la lejanía, el clima, la escasez de recursos, las

⁵⁶⁹ Conforme señala PÉREZ VOITURIEZ, las situaciones especiales como la de Canarias, se deberán fundamentar en precedentes arraigados históricamente, ya que la Comunidad Europea respeta «el status quo preexistente en el seno del nuevo Estado miembro siempre que estuviese consolidado antes de la adhesión» (*La Comunidad Autónoma Canaria ante los Derechos Internacional y Comunitario*. Parlamento de Canarias, Madrid, 1993, pág. 100).

⁵⁷⁰ Para una profundización sobre la conquista de Canarias, vid., entre otros ABREU GALINDO, J. DE: *Historia de la conquista de las siete islas de Canaria*. Ed. Goya, Santa Cruz de Tenerife; 1977; BERTHELOT, S: *Etnografía y anales de la conquista de las Islas Canarias*. Ed. Goya, Santa Cruz de Tenerife, 1978. Traducida

constantes amenazas bélicas, etc., a la hora de reconocerle al Archipiélago canario una situación distinta a la del resto del territorio nacional⁵⁷¹. Ello no supuso nunca, a juicio de ROLDÁN VERDEJO, la existencia ni de unas instituciones ni de un Derecho especial⁵⁷², sino el disfrute, a partir de meras adaptaciones del Derecho y de las instituciones existentes en Castilla, de un régimen fiscal «excepcional»⁵⁷³, residiendo la peculiaridad canaria en la forma de engranarse y funcionar las instituciones. De tal suerte que el hecho diferenciador canario estribará «en el funcionamiento en conjunto de las mismas (...). Ahí es donde residirá la especialidad canaria sin que tal especialidad (...) suponga la aparición de un régimen institucional distinto y propio en sus

al castellano por Juan Arturo Malibrán en 1849; LA SALLE, G. DE y BETHENCOURT, J. DE: *Le Canarien : crónicas francesas de la Conquista de Canarias*. Editado por el Aula de Cultura de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1986. Traducido por ALEJANDRO CIORANESCU; MORALES PADRÓN, F.: *Canarias: crónicas de su conquista*. Editado por el Cabildo Insular de Las Palmas de Gran Canaria, 1993; PÉREZ AGUADO, L.: *La conquista de Canarias*. Editado por Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1979; PÉREZ VOITURIEZ, A.: *Problemas jurídicos internacionales de la conquista de Canarias*. Editado por el Secretariado de Publicaciones de la Universidad de La Laguna, 1958; ROSA OLIVERA, L. DE LA: *Canarios en la conquista y repoblación de Tenerife*. Editado por la Mancomunidad de Cabildos de Las Palmas de Gran Canaria, 1980; RUMEU DE ARMAS, A.: *La reivindicación por la corona de Castilla del derecho de conquista sobre las Canarias Mayores y la creación del Condado de La Gomera*. Ed. Hidalguía, Madrid, 1959; SUÁREZ ACOSTA, J. J., RODRÍGUEZ LORENZO, F., QUINTERO PADRÓN, C. L.: *Conquista y colonización*. Editado por el Centro de la Cultura Popular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1988

⁵⁷¹ En el mismo sentido, afirma NIETO que el factor que condiciona toda circunstancia en Canarias es la «insularidad alejada», ya que «la condición insular provoca una doble reacción que desemboca en una conciencia diferenciadora: por una lado, aísla del exterior, que se considera extraño; y, por otro, empuja hacia el interior al obligar a una concentración de energías» («La región Canaria». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967, pág. 324 y 325).

⁵⁷² «Canarias y sus Instituciones Históricas». *Libro Conmemorativo del Bicentenario de la Universidad de La Laguna. Estudios Jurídicos. Tomo II*. Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna, 1993, pág. 781.

⁵⁷³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «El régimen fiscal de Canarias». *Documentación Administrativa*, nº 181, enero-marzo, 1979, pág. 711. Entre los defensores de la calificación de «excepcional» vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias». *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*. Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 2039.

componentes»⁵⁷⁴. Evidentemente, los privilegios canarios no se configuraron como un sistema foral frente al de la Corona de Castilla, como sucedería en los territorios vascos y en Navarra⁵⁷⁵.

Sin embargo, no se debe olvidar que las excepciones fiscales perduraron en Canarias y no, por contra en otros territorios de la Corona donde se extinguieron una vez transcurrido el plazo de su disfrute; o que no se aplicó en Canarias el régimen de monopolio del comercio con América o, en fin, la consolidación de un régimen jurídico administrativo especial representado por los Cabildos. A nuestro juicio, tales circunstancias no implican una excepción –entendiendo por ella el apartarse de la regla general– por lo que no objetamos concluir, junto con NÚÑEZ PÉREZ y HARDISSON RUMEU⁵⁷⁶, que el término caracterizador del proceso histórico acaecido en Canarias en cuanto a su conformación en el campo económico-institucional sería el de la «especialidad»⁵⁷⁷, en tanto es una particularidad de Canarias, limitada a su espacio geográfico⁵⁷⁸. Sin embargo, preferimos la utilización del término «especificidades», por ser su régimen fiscal caracterizador del Archipiélago y sin que sea de aplicación en otro punto de España⁵⁷⁹.

⁵⁷⁴ ROLDÁN VERDEJO, R.: «Canarias y sus Instituciones Históricas», op. cit., pág. 785.

⁵⁷⁵ Para GABALDÓN LÓPEZ, la diferencia entre Canarias y los regímenes forales es que en aquella no se crea «un régimen territorial especial, sino unas singularidades respecto de determinados aspectos fiscales (...). La diferencia consiste en que el territorio es pura delimitación geográfica de un área de exención de ciertos aspectos fiscales, no determinante genérico de un régimen especial como en los restantes casos mencionados» («La Hacienda estatal en las islas Canarias». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967, pág. 151).

⁵⁷⁶ «Especialidades económico-fiscales de Canarias». En la obra colectiva *Geografía de Canarias*. Editorial Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1985, pág. 26.

⁵⁷⁷ Sin duda esclarecedora en este punto es la definición que del Régimen Fiscal de Canarias da OROZCO MUÑOZ: «Institución jurídica diferencial del Archipiélago Canario, de conformación histórica, reconocida y garantizada como tal por el Bloque de la Constitucionalidad, constituida por un Derecho Fiscal Particular y Especial, de ámbito objetivo parcial, caracterizado, esencialmente, y sin perjuicio de su mutabilidad, por la inaplicabilidad en dicho territorio de todo impuesto que, sin constituir fuente de financiación directa de las Haciendas Canarias, grave el tráfico comercial de bienes, y por la existencia de un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas Canarias, y respecto del cual se reconoce un contenido competencial especial de la Comunidad Autónoma de Canarias» (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 20).

⁵⁷⁸ *Ibíd.*, pág. 245 y 25

⁵⁷⁹ En defensa de nuestra opinión podemos traer a colación las palabras del profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ –si bien el citado profesor no las escribiera con esa intención– cuando al analizar los arbitrios de Cabildos señala que los mismos «caracterizaban y daban una fisonomía propia a la hacienda insular»

La especificidad fiscal en Canarias se conformó en origen con «el establecimiento de una serie de “exenciones” respecto a las figuras impositivas existentes en el régimen común»⁵⁸⁰. Para SÁNCHEZ SERRANO, supone «la simple inaplicación o exoneración en parte de un determinado territorio –el ámbito territorial canario, en nuestro caso– de derechos arancelarios o gravámenes sobre el consumo que sí serían aplicables o exigibles en el resto de ese territorio –el resto del territorio español–»⁵⁸¹.

Las exoneraciones establecidas en las islas una vez fueron conquistadas, encuentran justificación en la necesidad de incentivar el repoblamiento del nuevo territorio incorporado a la Corona de Castilla⁵⁸². No es una medida original, sino de frecuente aplicación en los territorios conquistados. La peculiaridad en Canarias viene dada por la prórroga en su territorio de tales ventajas una vez vencido el plazo temporal de concesión, hecho que no acaeció en otros territorios de la Corona.

Fue Gran Canaria la primera isla en quedar exenta del pago de impuesto por Real Cédula de 20 de enero de 1487 por la que se declara a sus moradores y vecinos, durante veinte años «libres y esentos de pagar y que no paguen alcabalas y monedas, ni otros pechos ni derechos algunos contando que vengán obligados a pagar tres maravedíes de carga e descarga de todas mercaderías que se carguen en la dicha isla, así por ellos como por otras cualesquiera personas de cualquier parte e tierras». Posteriormente, se conceden tales privilegios a otras islas, para confirmarse a lo largo de la primera mitad del siglo XVI la concesión de los mismos a perpetuidad. Encontramos aquí, en consecuencia, el origen de la especificidad fiscal de Canarias,

(«Haciendas locales: aspectos jurídicos» En la obra colectiva *Geografía de Canarias. Geografía Económica*. Editorial Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1985, pág. 40)

⁵⁸⁰ NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 7.

⁵⁸¹ «La imposición indirecta canaria como imposición estatal». *Noticias CEE*, nº 94, noviembre, 1992, pág. 88.

⁵⁸² AZNAR VALLEJO, E. Y LADERO QUESADA, M. A.: «La Hacienda Real en Canarias: Peculiaridades y rasgos comunes en el Régimen General de Castilla a comienzos del siglo XVI». *IV Coloquio de Historia Canario-Americana*, 1982, pág. 77 y ss.

pues si bien es cierto que en todo nuevo territorio incorporado a la Corona de Castilla se otorgan ventajas fiscales para incentivar el asentamiento de la población en ellos, sólo en Canarias se conceden a perpetuidad⁵⁸³. Y ello en atención a las peculiaridades que del territorio archipelágico se derivan⁵⁸⁴.

Aun con la existencia de estos privilegios, no podemos hablar de exención tributaria total en Canarias. A título de ejemplo de imposición podemos destacar, entre otros, los derechos de almojarifazgo⁵⁸⁵, así como, «según costumbre, el tributo de la moneda forera para los moradores pecheros»⁵⁸⁶.

La evolución de las especificidades fiscales en Canarias no ha tenido un transcurrir pacífico⁵⁸⁷. La razón la encontramos en la tendencia unificadora de la legislación española contraria, en determinadas épocas, a permitir singularidades en la organización de los territorios de la monarquía, lo que incluye a las islas Canarias. Señala en este sentido el profesor NÚÑEZ

⁵⁸³ Señala ASCANIO Y POGGIO que la «(...) tendencia definidora de “perpetuidad” (...) surge desde los primeros momentos y se prolonga al menos durante dos siglos en el reconocimiento y confirmación de las peculiaridades jurídicas fiscales de las Islas (...) por encima y más allá de una indudable voluntad imperial y centralizadora» (*El Régimen Jurídico de los Puertos Francos de Canarias y la C.E.E.*, Imp. Pérez Galdós, Las Palmas de Gran Canaria, 1986, pág. 41).

⁵⁸⁴ Canarias, situada al Noroeste del Continente Africano, se encuentra aproximadamente a 1.000 km. de la costa peninsular más cercana y a unos 100 km. de las africanas. Hay que tener en cuenta también la fragmentación del territorio canario, conformado por siete islas mayores, además de por siete islotes menores. Todas ellas de origen volcánico, lo que implica dificultades en la agricultura y escasez de recursos naturales, incluida el agua (VV. AA.: *Natura y cultura de las Islas Canarias*. (director HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, P.) Tafor Publicaciones, La Laguna, Tenerife, 1999, obra a la que nos remitimos para un estudio en profundidad de estas singularidades de Canarias).

⁵⁸⁵ PERAZA DE AYALA, J.: *El régimen comercial de Canarias con las Indias en los siglos XVI, XVII y XVIII*. Editado por el Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 1977, pág. 47 y ss.

⁵⁸⁶ PERAZA DE AYALA, J.: «El pago de la moneda forera en Tenerife». *Anales de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna*, nº 13, 1996, pág. 14.

⁵⁸⁷ Para una visión global de la situación económica del Archipiélago desde la conquista hasta la época que estamos analizando, vid. MACÍAS HERNÁNDEZ, A.: «La Economía Moderna (siglos XV-XVIII)». En la obra colectiva *Historia de Canarias*. Editado por el Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995, pág. 158 y ss.

PÉREZ, como fecha clave «en el proceso de vulneración de las franquicias fiscales canarias»⁵⁸⁸, la de 16 de enero de 1812, en que por Real Orden se ordenó el establecimiento de la Intendencia de Canarias, con el objeto de extender al Archipiélago el régimen fiscal general o común. Apunta ROLDÁN VERDEJO que Canarias al verse inmersa «en pleno proceso nacional de reordenación administrativa de corte uniformista, soporta un régimen institucional en cuya filosofía no cabe la diversidad regional»⁵⁸⁹, por lo que a consecuencia de la política borbónica «de oscurecer la evolución diferenciada de la imposición en Canarias, al ponerse en marcha una auténtica ofensiva fiscal contra el peculiar régimen isleño»⁵⁹⁰, se van introduciendo en Canarias tributos hasta ahora exentos en su territorio⁵⁹¹. El proceso culmina con la Reforma Tributaria de Alejandro Mon de 23 de mayo de 1843, donde se establece que es de aplicación en el Archipiélago la totalidad del sistema tributario general o común⁵⁹².

La aplicación del sistema tributario general en Canarias sin que se respeten las especialidades de las que gozaba desde la conquista dará lugar, como explica MAURICIO SUBIRANA⁵⁹³, al nacimiento de una conciencia en defensa de las peculiaridades isleñas⁵⁹⁴. Señala

⁵⁸⁸ *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit., pág. 8.

⁵⁸⁹ «Canarias y sus Instituciones Históricas», op. cit., pág. 799.

⁵⁹⁰ MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 14.

⁵⁹¹ Es de destacar en este sentido la implantación en 1820 del Arancel General único para todos los territorios de la Monarquía, de signo proteccionista que, como señalan BERGASA Y GONZÁLEZ VIÉITEZ «produce verdadero pánico en el Archipiélago. A la crisis económica existente y a la pérdida de los mercados de América se une ahora una disposición que puede aislar aún más a Canarias» (*Desarrollo y subdesarrollo de la economía canaria*. Editado por la Viceconsejería de Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias, Tenerife, 1995, págs. 35 y 36).

⁵⁹² GALVÁN RODRÍGUEZ destaca, durante la primera mitad del siglo XIX, por un lado, el Trienio Liberal, donde se puso en marcha una política recaudatoria con el fin de obtener los recursos necesarios para el establecimiento del nuevo régimen, lo que afectó también a Canarias; y por otro, la Ley de 15 de septiembre de 1837, donde se establece la contribución extraordinaria de guerra, lo que provoca una «situación insostenible» en el Archipiélago (*El origen de la Autonomía Canaria. Historia de una Diputación Provincial (1813-1925)*. Editado por el Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1995, págs. 48 y ss. y 77 y 78, respectivamente).

⁵⁹³ *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 20.

⁵⁹⁴ FRANCISCO MARÍA LEÓN califica esta nueva situación de «(...) error funesto o, más bien dicho, esta manía, esta consecuencia de la ignorancia del gobierno de nuestra cosa, esta consecuencia de no considerar a las

MACÍAS HERNÁNDEZ que «el proteccionismo encarecía las importaciones de manufacturas y subsistencias; perjudicaba a la salida de nuestra producción agraria, al restarle competitividad e interés en el tráfico recíproco y, finalmente, alejaba de los puertos canarios a los mercantes extranjeros (...)»⁵⁹⁵. Esclarecedoras son las palabras de MURPHY al calificar como de error de mucha trascendencia «el considerar á estas islas para todos los fines económicos y administrativos como si realmente fueran adyacentes a la península (...). La voz adyacente supone un parage muy inmediato adonde la mano del gobierno alcanza, casi con tanta facilidad como á las provincias de la misma península: pero (...) en nuestro caso esta voz no representa la verdadera situación de las cosas, porque aquellas islas no tiene esta adyacencia sino el nombre impropriamente aplicados». El autor expone las condiciones especiales del Archipiélago, que por su situación geográfica le lleva, en ocasiones, al aislamiento durante largos períodos, concluyendo en la imposibilidad de «aplicárseles las mismas reglas, ni el mismo régimen administrativo (...) sin que resulten efectos muy contrarios á los que la legislatura nacional se propone»⁵⁹⁶.

Estamos ante un período en el que, en palabras de OJEDA QUINTANA, no existía un equilibrio financiero en Canarias⁵⁹⁷. Situación que provocó encarnizadas luchas entre las Cortes Generales y la Diputación Provincial de Canarias, con la insistente petición por parte de ésta de

islas como un país puramente distinto de la Península y digno de leyes excepcionales; mil veces hemos tenido, y mil veces tendremos todavía lugar, que ha sido siempre para nosotros una fuente fecunda de males y de sufrir; y con efecto útil, utilísimo era para España la formación de aranceles en general, cerrando con esto la puerta a la industria extranjera y fomentando la española; pero ¿cómo hacer lo mismo con una provincia cuyos frutos de exportación abundan en la Península y dejaban por tanto de ser materia de comercio? ¿Cómo negar a las naciones consumidoras de nuestros vinos y barriles el introducimos en cambio de géneros baratos de que necesitamos, y con cuyo lucro se alientan a un tráfico que de otra suerte dejaran por la mano?». Citado por NÚÑEZ PÉREZ, G. G. y HARDISSON RUMEU, J: «Especialidades económico-fiscales de Canarias», op. cit., pág. 28).

⁵⁹⁵ «Los efectos del libre comercio sobre la economía canaria (1760-1824)». En la obra colectiva *El «Comercio libre» entre España y América (1765-1824): Actas y Comunicaciones del simposio de igual título organizado por la Fundación Banco Exterior en el Puerto de Santa María, en diciembre de 1985*. Editado por la Fundación Banco Exterior, Madrid, 1987, pág. 258.

⁵⁹⁶ *Breves reflexiones sobre los nuevos Aranceles de Aduanas decretados por la Legislatura Nacional del año próximo pasado de 1820, en su aplicación á las Islas Canarias*. Oficina de Don Francisco Martínez Dávila, Impresor de Cámara de S. M., Madrid, 1821, págs. 1 a 4.

que se moderen los derechos de importación. Por ello, tal y como señalan MACÍAS HERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MARTÍN, «la nueva estrategia, cimentada en los días de la Ilustración en virtud del consenso entre la clase mercantil y propietaria, no podía ser otra que el librecambismo (...), el cual suponía rechazar de plano la opción proteccionista defendida por el capitalismo peninsular (...)»⁵⁹⁸.

3 EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS ESPECIFICIDADES FISCALES CANARIAS DESDE 1852 HASTA 1994

Fruto de dichas confrontaciones⁵⁹⁹ es la promulgación del Real Decreto de 11 de julio de 1852 y de la Real Orden de la Dirección General de contribuciones indirectas de 24 de julio del mismo año, por las que se exime a las islas de derechos y arbitrios sobre el consumo de especies determinadas en los puertos del Archipiélago⁶⁰⁰. Se asienta aquí la especialidad canaria⁶⁰¹ en materia de puertos francos⁶⁰², al disponer el artículo 1 del Real Decreto de 11 de julio de 1852

⁵⁹⁷ *La Hacienda en Canarias desde 1800 a 1927*. Real Sociedad Económica de Amigos del País, Las Palmas de Gran Canaria, Madrid, 1983, pág. 32.

⁵⁹⁸ «La economía contemporánea, 1820-1990». En la obra colectiva *Historia de Canarias*. Editado por el Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995, pág. 384.

⁵⁹⁹ Son numerosos los artículos publicados por políticos y comerciantes canarios mostrando su opinión desfavorable a las medidas proteccionistas impuestas por el gobierno español, recogidas, muchas de ellas por GUIMERÁ PERAZA, M.: *Los Puertos Francos en el siglo XIX*. Editado por la Federación de Comercio de Tenerife y la Federación de Alimentación y Consumo de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 1989.

⁶⁰⁰ Para un estudio de los antecedentes al Real Decreto de 11 de julio de 1852, vid. OJEDA QUINTANA, J. J.: *La Hacienda en Canarias desde 1800 a 1927*, op. cit., pág. 37 y ss. Asimismo, para MACÍAS HERNÁNDEZ, el puertofranquismo «se gestó en una etapa depresiva, la cual fue utilizada por las fuerzas sociales, económicas y políticas como un argumento más y decisivo para obtener su establecimiento» («Aproximación a la Historia económica contemporánea de Canarias (1800-1960)». En la obra colectiva *Geografía de Canarias. Geografía Económica*. Editorial Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1985, pág. 11).

⁶⁰¹ Para ROLDÁN VERDEJO, no estamos ante un régimen especial para el Archipiélago, sino ante «una peculiaridad limitada a un área geográfica (...) que se mueve dentro del ordenamiento general español» («Canarias y sus Instituciones Históricas», op. cit., pág. 801).

⁶⁰² Afirma ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, que «la medida tomada por el Real Decreto de 1852 (...) tuvo que constituir en aquella época una señalada excepción desde los requerimientos de la soberanía nacional y desde los planteamientos de la economía nacional, esto es, cuando la Nación era el sustento y es soporte del Estado» («Prólogo» de la obra OJEDA QUINTANA, J. J.: *La Hacienda en Canarias desde 1800 a 1927*, op. cit., pág. 10).

que: «Se declaran Puertos Francos en las Islas Canarias los de Santa Cruz de Tenerife, Orotava, Ciudad Real de Las Palmas, Santa Cruz de La Palma, Arrecife de Lanzarote, Puerto de Cabras y San Sebastián»⁶⁰³. Destaca BOURGON TINAO que «(...) el estudio de la realidad canaria aconsejaba formar un gran centro de contratación mercantil, dada su aventajada situación entre continentes apartados, que fomentaría el comercio (...). La libertad del comercio era el objeto esencial, al que se le da prioridad como motor de la economía (...)»⁶⁰⁴.

No existe una definición legal de puerto franco⁶⁰⁵; la única referencia la encontramos en el artículo 15 del Real Decreto de 1852 al establecer que «cuando cesen los efectos de las franquicias, quedarán de nuevo restablecidas en Canarias los Aranceles de Aduanas y el estanco del tabaco⁶⁰⁶, bien con arreglo a las leyes generales entonces vigentes, o bien las especiales acomodadas a la situación particular de aquellas islas», de lo que NÚÑEZ PÉREZ deduce que la no sujeción al Arancel de Aduanas era la característica fundamental del Puerto Franco⁶⁰⁷.

⁶⁰³ Por Ley de 22 de junio de 1870 se extiende tal condición al puerto de Valverde en la isla de El Hierro.

⁶⁰⁴ *Los puertos francos y el régimen especial de Canarias*. Instituto de Administración Local, Madrid, 1982, pág. 59.

⁶⁰⁵ CARBALLO COTANDA, A.: *Canarias región polémica. Las especialidades jurídicas fundamentales del Archipiélago*. Ed. Cuadernos para el diálogo, Madrid, 1972, pág. 49.

⁶⁰⁶ Señala MAURICIO SUBIRANA, que el monopolio del tabaco «fluctúa durante todo el siglo XIX entre dos tendencias, la librecambista desestancadora, que propugnaba un impuesto sobre el consumo del tabaco, y la monopolista, que triunfa finalmente. En Canarias, por el contrario, se sigue con este Real Decreto la primera» (*La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 24).

⁶⁰⁷ *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit., pág. p. 10. Para OROZCO MUÑOZ «la calificación de “puerto franco” tenía una indudable connotación fiscal, que se traducía en la exclusión de la aplicación en un determinado territorio de diversas figuras impositivas (...)» (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, op. cit., pág. 87).

En el mismo sentido se expresa ROLDÁN VERDEJO al afirmar que «la instauración de los puertos francos supuso establecer un régimen específico, fundamentalmente aduanero» («Canarias y sus Instituciones Históricas», op. cit., pág. 800). RIBÓ DURÁN define a los puertos francos, dentro de la voz «franquicia aduanera», como aquella «situación en que se encuentra parte del territorio nacional a la que no se aplica el régimen aduanero o conjunto normativo regulador de la renta de aduanas». Señala asimismo el autor que en Canarias se aplica «un régimen aduanero especial: no rige el régimen general, pero se exige un arbitrio insular a la entrada de mercancías en las Islas Canarias, que es un ingreso de las respectivas haciendas territoriales» (*Diccionario de Derecho*, Ed, Bosch, Barcelona, 1987, pág. 292).

GABALDÓN LÓPEZ, por su parte, entiende el Puerto Franco de manera más amplia, al incluir aspectos fiscales además de los aduaneros, por lo que lo define como «un tipo de zona exenta con privilegio fiscal, principalmente aduanero, que abarca núcleos urbanos, cuyo fin es crear un área de libre comercio y que lleva consigo un régimen tributario propio en ciertos aspectos directamente derivados de su naturaleza»⁶⁰⁸.

Sin dar tampoco una definición de puertos francos⁶⁰⁹, BOURGON TINAO⁶¹⁰, considera como principios rectores del puerto franco a la franquicia administrativa –inexistencia por parte de las entidades públicas de restricciones a la libertad comercial que no consistan en exacciones

CARBALLO COTANDA, asimismo, define al Puerto Franco como «el ámbito territorial circunscrito al Archipiélago, importantemente desarmado como área de tributos aduaneros y de consumo, cuyas especiales normas económico-fiscales determinan la liberación de impuestos que gravan el tráfico mercantil y el despliegue del libre comercio sin instrucciones administrativas» (*Canarias, islas francas: las especialidades económico-fiscales del Archipiélago*. Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación, Instituto Tinerfeño de Expansión Económica, Santa Cruz de Tenerife, 1970, pág. 60).

⁶⁰⁸ «La Hacienda estatal en las islas Canarias», op. cit., pág. 160. En igual sentido, para CLAVIJO HERNÁNDEZ, desde el típico contenido aduanero, se debe entender por Puerto Franco «aquella parte del territorio nacional que abarca incluso núcleos urbanos, en la que quedan *no sujetas* a los impuestos aduaneros las mercancías que si importen o exporten, con la finalidad de crear un área especial de libre comercio» («Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español». *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, pág. 215.)

⁶⁰⁹ Afirma ASCANIO Y POGGIO que «quizás esta indefinición sea la mejor definición. Supone precisamente la ausencia total de límites y de fronteras, muy acorde con su carácter» (*Canarias, Región sin Fronteras*. Ed. Romero, Santa Cruz de Tenerife, 1982, pág. 108). No obstante, se aventura a dar una definición del puerto franco como punto de partida para el estudio de los mismos: «Institución jurídica económico-financiera que configura al Archipiélago como área no sujeta a la legislación aduanera y a la imposición indirecta estatal en el proceso importación-consumo, en un sistema de libre concurrencia internacional y con recursos fiscales sujetos a las peculiares competencias de una Administración Autónoma, ejercitando sus atribuciones sobre un territorio ausente de instituciones aduaneras» (*El Régimen Jurídico de los Puertos Francos*, op. cit., pág. 54 y ss.).

⁶¹⁰ *Los puertos francos y el régimen especial de Canarias*, op. cit., págs. 59 y 60.

dinerarias– y fiscal –ausencia de exacciones de dinero que reduzcan o impidan la libertad comercial, bien sean propiamente fiscales o parafiscales o económicas–⁶¹¹.

Con la Ley de 6 de marzo de 1900, de ratificación de los Puertos Francos de Canarias, se podrán encontrar sus elementos configuradores, al disponer el artículo 2⁶¹²:

«Serán libres de todo derecho o impuesto, sea cual fuere su denominación, y quedarán exceptuadas de los monopolios establecidos o que puedan establecerse todas las mercancías que se importen o exporten en Canarias, a excepción de las siguientes: aguardientes, alcoholes y licores. Azúcar y glucosa. Bacalao. Cacao en grano y pasta, y la manteca de cacao. Café en grano, el tostado y molido y sus imitaciones, incluso la raíz de achicoria tostada o sin tostar. Chocolate. Miel y melazas de caña y remolacha. Canela, pimienta y las demás especias. Té y sus imitaciones. Y el tabaco, el cual continuará pagando los mismos derechos que en la actualidad. Los buques extranjeros que se abanderan en Canarias, sea cualquiera la navegación a que se destinen, satisfarán, con exclusiva y directa aplicación al Tesoro, los derechos que señale el Arancel de la Península. Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior los barcos de menos de 50 toneladas Morsen de total cabida que se destinen exclusivamente a hacer el comercio de cabotaje».

En atención a la Ley de 1900 se desborda, en opinión del profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ, el ámbito aduanero del puerto franco «ya que el puerto franco canario, aparte de configurar a las Islas como un área no sujeta a los impuestos aduaneros, las configura también –fijarse bien– como un área especial en la imposición interior de consumo en virtud de lo cual en parte no son de

⁶¹¹ Para OJEDA QUINTANA, «los puertos francos dieron otra dinámica a la economía canaria, favoreciendo las transacciones exteriores tanto en exportación como en importación» (*La Hacienda en Canarias desde 1800 a 1927*, op. cit., pág. 63).

⁶¹² Para un estudio de las disposiciones dictadas en la materia entre los años 1852 y 1900, nos remitimos al trabajo de MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 27 y ss.

aplicación (...) los impuestos sobre el gasto en el tráfico interior de mercancías, y como un área especial de libre comercio»⁶¹³.

En opinión de NÚÑEZ PÉREZ. y HARDISSON RUMEU ⁶¹⁴, se puede concretar los elementos configuradores del Puerto Franco en los siguientes:

- El ámbito espacial será el de todo el Archipiélago canario.
- Los derechos arancelarios sobre las mercancías que se importen o exporten no serán de aplicación en Canarias, ni ningún otro impuesto, salvo los que gravan las mercancías expresamente exceptuadas.
- En Canarias no se podrá establecer ningún tipo de monopolio.
- Para las embarcaciones que se importen en el Archipiélago se establece un régimen especial.

A las mercancías excepcionadas del disfrute del régimen de Puertos Francos no serán de aplicación el Arancel General, al establecer el artículo 3 que: «Sobre cada una de las mercancías mencionadas en el artículo anterior, el Estado podrá percibir, en concepto de arbitrio, una cuota que no excederá en ningún caso de las que respectivamente gravan la introducción, fabricación y consumo de las mismas mercancías en la Península e Islas Baleares (...)». Es la génesis del Arbitrio de Puertos Francos de Canarias⁶¹⁵, lo que nos lleva a la concluir con MAURICIO SUBIRANA ⁶¹⁶, que «a partir de esta Ley puertofranquista no podemos entender la franquicia sobre el consumo en puridad, sino como la creación de un área especial en la imposición interior de consumo, en la que existe una lista de productos sometidos a determinados arbitrios»⁶¹⁷.

⁶¹³ «Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español», op. cit., pág. 219 y 220.

⁶¹⁴ «Especialidades económico-fiscales de Canarias», op. cit., pág. 30.

⁶¹⁵ Para ASCANIO Y POGGIO estos arbitrios serán compatibles con las franquicias en atención a su pequeña entidad y su tradicional arraigo (*El Régimen Jurídico de los Puertos Francos*, op. cit., pág. 62).

⁶¹⁶ *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 38.

⁶¹⁷ Un análisis detallado de la Ley de 6 de marzo de 1900 puede verse en GABALDÓN LÓPEZ, J.: «La Hacienda estatal en las islas Canarias», op. cit., pág. 164 y ss.

Mediante la Ley de 11 de julio de 1912⁶¹⁸ se crean los Cabildos como nuevas Entidades Locales en el ámbito de Canarias⁶¹⁹. Y con ellos aparece el Arbitrio de los Cabildos⁶²⁰, configurado como gravamen local al uno por ciento *ad valorem*⁶²¹ sobre los bienes objeto de importación o exportación, que, como medio de financiación de ellos⁶²², configurarán la Hacienda local canaria, diferenciada de la estatal⁶²³. Siguiendo al profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ «los ingresos de naturaleza impositiva de los cabildos insulares, en el período histórico 1912-1972, estaban constituidos por los siguientes arbitrios, que *caracterizaban* y daban una fisonomía propia a la hacienda insular: a) los arbitrios a *la importación y a la exportación* de mercancías (...): b) el

⁶¹⁸ La incidencia de la fiscalidad aplicable en Canarias sobre el comercio en la segunda mitad del siglo XIX y principios del siglo XX, es reflejada en QUINTANA NAVARRO, F.: *Informes Consulares británicos sobre Canarias, 1856-1914*. Editado por el Seminario de Estudios Históricos Canarios del Centro Asociado de la UNED de Las Palmas de Gran Canaria, La Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y el Centro de Investigación Económica y Social de la Caja de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 1992.

⁶¹⁹ ROLDÁN VERDEJO estima que con la creación de los Cabildos se atiende a una «realidad geográfica insoslayable, institucionalmente desguarnecida desde hacía casi un siglo» («Canarias y sus Instituciones Históricas», op. cit., pág. 802). Para el estudio del régimen jurídico administrativo especial del Archipiélago desde la conquista hasta el momento de la promulgación de la referida Ley de Cabildos, vid. GALVÁN RODRÍGUEZ, E.: *Hecho insular y Unión Europea: un aporte histórico-jurídico*. Editado por el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1998, págs. 19 a 36; ROSA OLIVERA, L. DE LA: «Antecedentes históricos del régimen orgánico insular». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967.

⁶²⁰ «(...) era obvio que (...), si no se quería que naciesen como cuerpos sin vida, había que dotarlas de medios suficiente para que cumpliesen lo que de ellos se esperaba» (ROSA OLIVERA, L. DE LA: «Las Haciendas Locales en las Islas Canarias». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967, pág. 259).

⁶²¹ Para el profesor NÚÑEZ PÉREZ, «su naturaleza de impuestos indirectos *ad valorem* que recaían sobre los actos de comercio exterior, los dotaba de un efecto equivalente a los gravámenes aduaneros, aunque su finalidad fuese eminentemente fiscal y recaudatoria, por lo que entraban en colisión con el régimen de franquicias reconocido por la Ley de 1900. Pese a esto, el Arbitrio no dejó nunca de exaccionarse por los Cabildos en razón de su importancia financiera, no sólo para ellos, sino para los Ayuntamientos de las Islas que, a través del régimen de Carta Económica, se nutrían con recargos y participaciones en los Arbitrios de importación y exportación» (*El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit., pág. 12).

⁶²² «Su creación se debió a la precariedad de medios económicos con que los nuevos cabildos insulares habían sido dotados (...)» (BOURGON TINAO L. P.: *Los puertos francos y el régimen especial de Canarias*, op. cit., pág. 142)

⁶²³ Para CLAVIJO HERNÁNDEZ, éstos arbitrios constituyeron en la práctica una barrera aduanera en cada isla que afectaba al tráfico comercial («El régimen fiscal de Canarias», op. cit., pág. 714).

arbitrio de *alcoholes y aguardientes*; c) la exacción *sobre la gasolina*; y d) el arbitrio *sobre el tabaco*»⁶²⁴.

Con la Guerra Civil española, la importación y la exportación se someten a una fuerte intervención administrativa⁶²⁵. En este sentido, el Decreto de 21 de abril de 1938, estableció que «las autonomías vigentes en materia de comercio exterior y de divisas vinculadas por disposición o acuerdo administrativo a zonas territoriales y otros organismos, desaparecerán a la publicación del presente Decreto»⁶²⁶. Esta situación no varía una vez finalizada la guerra; por el contrario, se consolida el intervencionismo y se otorga la dirección de todos los asuntos económicos en Canarias al Capitán General mediante los Decretos reservados de 5 de agosto y 27 de septiembre de 1941, por los que se organiza el Mando Económico⁶²⁷.

La Ley de Reforma Tributaria de 1964⁶²⁸, supuso una revisión en profundidad de la estructura del sistema tributario español⁶²⁹, con la que se pretendió establecer una «nueva

⁶²⁴ «Haciendas locales: aspectos jurídicos», op. cit., pág. 40, a donde nos remitimos para un detenido estudio de las mencionadas figuras tributarias.

⁶²⁵ Para MACÍAS HERNÁNDEZ, la Guerra Civil, junto con la Segunda Guerra Mundial, supusieron el final del librecambismo «con un recorte sustancial de los puertos francos, siendo suplantado por un modelo fuertemente autárquico entre 1936 y 1946 y si bien su política fue menos introvertida luego de esta última fecha, y sobre todo después de 1960, las Islas no reencontraron su tradicional vía capitalista (...)» («Aproximación a la Historia económica contemporánea de Canarias de Canarias (1820-1990)», op. cit., pág. 22).

⁶²⁶ Como bien refleja MACÍAS HERNÁNDEZ «la Guerra Civil liquidó nuestra primera experiencia democrática y nuestro modelo económico librecambista» Introducción a la obra colectiva *Historia de Canarias*. Editado por el Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995.

⁶²⁷ No obstante, la creación del Mando Económico vino motivada a raíz de del proyecto militar del mando alemán durante la Segunda Guerra Mundial dirigido a la ocupación de los Archipiélagos atlánticos entre ellos, el canario, por lo que, en palabras de ROLDÁN VERDEJO, al desaparecer la causa con el fin de la guerra, desaparece el Mando Económico por Decreto de 7 de febrero de 1946 (ROLDÁN VERDEJO, R.: «Canarias y sus Instituciones Históricas», op. cit., pág. 805).

⁶²⁸ Como señala FERREIRO LAPATZA (FERREIRO LAPATZA, J., MARTÍN QUERALT, J., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., PÉREZ ROYO, F., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*. Ed. Marcial Pons. Barcelona, 1999, pág. 29) «la guerra civil no supuso modificaciones de interés en la evolución de nuestro sistema impositivo, pero sus efectos económicos determinaron una nueva reforma impulsada por las graves necesidades de nuestra Hacienda de posguerra». Sin embargo, hemos de destacar, que en materia de imposición indirecta se introdujo la Contribución de Usos y Consumos que fue de aplicación en Canarias en virtud de los dispuesto en los distintos reglamentos que

sistemática más racional y modificaciones de fondo en los distintos impuestos para que éstos se acomodasen y respondiesen a las exigencias de la economía española»⁶³⁰.

A diferencia de anteriores leyes⁶³¹, en la de 1964, se incluye el artículo 299, donde se establece la no aplicación en Canarias de⁶³²:

- La Sección segunda del Impuesto General sobre el Tráfico de la Empresas, relativa a ventas y transmisiones en general.
- Los impuestos que integran la Renta de Aduanas.

desarrollaron la Ley. Nos encontramos, en consecuencia, con la aplicación simultánea, en una región como Canarias donde regía el principio de franquicia aduanera y al consumo, de la Contribución de Usos y Consumos y la de los Arbitrios. La justificación de la vulneración de la Ley de Puertos Francos se fundamentaba en las dificultades financieras estatales tras la guerra civil (vid. por todos MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 78-90).

⁶²⁹ NÚÑEZ PÉREZ, G. G. y HARDISSON RUMEU, J: «Especialidades económico-fiscales de Canarias», op. cit., pág. 33.

⁶³⁰ FERREIRO LAPATZA, J., MARTÍN QUERALT, J., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., PÉREZ ROYO, F., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, op. cit., pág. 32 y 33.

⁶³¹ Tampoco con la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 se reconocen especificidades fiscales a Canarias, lo que dio lugar a la interposición de recursos ante el Tribunal Supremo, quien en su sentencia de 8 de febrero de 1964, marcó una línea jurisprudencial que mantuvo en las sentencias de 2 de marzo, de 17 de abril, 30 de abril y de 11 de mayo de 1965. Para el Tribunal Supremo la Ley no se ha visto derogada ni por la Ley de Reforma Tributaria de 1940 ni por la de 1957, por ser éstas leyes generales frente a aquella, que es especial, a lo que añade que: «menos aún pueden derogar las leyes generales las excepciones legales estatuidas por (la Ley de 1900) cuando las normas posteriores no hacen desaparecer la institución jurídica a que dichas excepciones se refieren, ya que la exención consignada en el artículo 2 de la Ley de 1900 respecto a todos los impuestos que graven la importación por los puertos francos de Canarias y la tributación compensatoria ordenada en su artículo 3 integran excepciones al régimen tributario vigente a la sazón, refiriéndose como tales al impuesto aduanero y a los existentes sobre el consumo, es obligado reconocer que en el Archipiélago canario quedan sustituidos por los arbitrios; por lo que se evidencia que la derogación de la Ley especial no es posible en razón a la materia y no simplemente por el concepto geográfico».

⁶³² Destaca GABALDÓN LÓPEZ como positivo de este precepto la formulación genérica de la existencia de peculiaridades, si bien, en ningún caso, supone para el citado autor «la formulación del régimen singular del Archipiélago y menos, que todo él se encuentre ahí comprendido» («La Hacienda estatal en las islas Canarias», op. cit., pág. 190, al que nos remitimos, junto con MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 121-141, para un análisis de la aplicación en Canarias de la Ley de 1964).

- El impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.
- El recargo en concepto de Arbitrio provincial, sobre los Impuestos de Tráfico de Empresas e Impuestos Especiales.

En tanto la Ley de 1964 nada decía sobre los Impuestos Especiales y sobre el Lujo, la Administración entendió que las únicas exenciones aplicables en Canarias eran las recogidas en el artículo 229.2 de la Ley. No respetó, pues, la línea jurisprudencial de no entender derogado el artículo 2 de la Ley de Puertos Francos de 1900, sino que mantuvo la postura de considerar dicha Ley como aduanera y sin alcance fiscal. El legislador y la Administración, en la posterior interpretación y aplicación de la norma, reconocieron las exenciones en el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas como consecuencia de las Sentencias del Tribunal Supremo antes mencionadas, «pero sin hacerlo extensivo a aquellos otros impuestos como Lujo y Especiales que, en aplicación de los mismos criterios interpretativos de la sentencia reseñada, tampoco eran de aplicación en Canarias»⁶³³.

Nos encontramos ante un momento en que, como manifiesta GABALDÓN LÓPEZ, «surge la evidencia de que la formulación (...) de las especialidades tributarias canarias es insatisfactoria por complicada y poco precisa, lo cual, obviamente, la hace proclive a la inseguridad y los conflictos»⁶³⁴. Consecuencia inmediata de lo expuesto es la promulgación de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, con la que se pretendió aclarar la situación del Archipiélago en cuanto a su especial régimen aduanero y de franquicia al consumo⁶³⁵. Con el mismo espíritu de síntesis que hemos mantenido en el análisis de los aspectos

⁶³³ NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit., pág. 16.

⁶³⁴ «La Hacienda estatal en las islas Canarias», op. cit., pág. 254.

⁶³⁵ No obstante, son numerosas las críticas que recibe esta Ley. Para CLAVIJO HERNÁNDEZ, luego de analizar la imposición existente en esa época, concluye que «el resultado de todas esas contradicciones en la estructuras del sistema tributario que se aplicaba en Canarias, fue la conformación de un régimen fiscal ambiguo e inoperante, que planteaba, en la práctica, graves distorsiones en el funcionamiento de la economía canaria» («La modificación del régimen fiscal de Canarias». En la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 148).

ASCANIO Y POGGIO señala que fue «una Ley centralista, demagógica y nefasta, que se convirtió en instrumento fundamentalmente *recaudatorio* y eludió entrar a definir, potenciar y actualizar un “Régimen

históricos hasta ahora tratados, vamos a estudiar la regulación que la Ley de 1972 hace, en palabras de FERREIRO⁶³⁶, de las dos instituciones fundamentales que constituyen los pilares del sistema: el régimen de franquicias y las Haciendas Locales⁶³⁷.

Por cuanto al régimen de franquicias se refiere, la Ley 30/1972 presenta las siguientes características:

- Franquicia aduanera: en virtud de lo dispuesto en el número 2 del artículo 10 de la Ley 30/1972, en Canarias no estarán sujetas a ningún derecho o gravamen las importaciones y exportaciones de mercancías en el territorio del Archipiélago⁶³⁸. En el propio artículo 10 se establecen una serie de excepciones, entre ellas, la establecida en el inciso final del número 2 – aplicación del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías en las islas Canarias⁶³⁹, de los derechos reguladores establecidos en el Decreto de 28 de marzo de 1968 y que el Gobierno podía aplicar en Canarias a propuesta de la Junta Económica Interprovincial de Canarias⁶⁴⁰ y del Arbitrio Insular sobre el Lujo⁶⁴¹–, y la del número 3 del mismo artículo 10 –en el que se especifica los buques y demás embarcaciones exentas de derechos arancelarios⁶⁴²–.

Económico Especial para Canarias” que, simplemente, *no existe* en la referida Ley» (*El Régimen Jurídico de los Puertos Francos*, op. cit., pág. 15).

⁶³⁶ *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el período 1989-1995*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 14.

⁶³⁷ Son esclarecedoras en este sentido las palabras de GONZÁLEZ HERNÁNDEZ cuando señala que «el desarrollo económico-social como meta, las franquicias como principio orientador de las medidas a tomar, y las corporaciones locales como protagonistas, entendemos enmarcan, con precisión, la Ley que comentamos» («Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias». *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 32).

⁶³⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español», op. cit., pág. 220.

⁶³⁹ Vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias», op. cit., pág. 2046.

⁶⁴⁰ La Junta Económica Interprovincial de Canarias era un ente con personalidad jurídica propia, creado por la Ley 30/1972 y cuya función principal era la gestión del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías y el del Lujo (vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «El régimen fiscal de Canarias», op. cit., pág. 724).

⁶⁴¹ Para FRÍAS MARRERO, el Arbitrio Insular sobre el Lujo fue creado como un impuesto regional (*Las franquicias canarias y la imposición sobre el lujo. Introducción al análisis jurídico del Arbitrio Insular sobre*

- Franquicia al consumo: a excepción de los impuestos indirectos que recaen sobre el consumo y que afecten al tráfico mercantil⁶⁴³, no se aplicara en Canarias cualquier impuesto estatal que grave las operaciones mercantiles que van de la producción al consumo o de la importación al consumo. Es por lo que el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas solo será de aplicación en la ejecución de obras y arrendamientos de bienes y servicios y el Impuesto estatal sobre el Lujo, sólo se aplicará en cuanto a la tenencia y disfrute de aeronaves o embarcaciones⁶⁴⁴.

- Franquicia comercial: se mantiene el reconocimiento del principio de libertad comercial en la importación y exportación y del de no aplicación de monopolios sobre bienes y servicios en el Archipiélago. Para CLAVIJO HERNÁNDEZ, esta especialidad «se basa concretamente en que las islas quedan fuera de toda intervención administrativa que limite, restrinja o anule esa facultad de importar, exportar o traficar mercancías internacionalmente»⁶⁴⁵, a salvo de la excepción referida a la importación de mercancías que deriven del régimen de comercio del Estado, que era un exponente del servicio público monopolizado⁶⁴⁶.

En referencia a la incidencia que la Ley 30/1972 tuvo sobre el otro pilar al que hacíamos mención, las Haciendas locales, hay que señalar que se suprime la aplicación en Canarias de los arbitrios estatales de puertos francos, medida que, en palabras de MAURICIO SUBIRANA, «(...) a nivel recaudatorio no reviste demasiada trascendencia, pero conforme a su naturaleza atentan contra la franquicia sobre el consumo»⁶⁴⁷. Por lo que a la financiación de las Corporaciones

el Lujo. Tesina de Licenciatura (inédita), leída en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna, octubre, 1982).

⁶⁴² Vid en esta materia a NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «La importación de las embarcaciones deportivas en Canarias». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 26, 1980, pág. 335.

⁶⁴³ Para un estudio de la imposición indirecta aplicable en Canarias vid. ANGULO RODRÍGUEZ, E.: «Análisis comparativo del régimen fiscal del Archipiélago canario». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, abril/junio 1982, pág. 250 y ss.

⁶⁴⁴ Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «El régimen fiscal de Canarias», op. cit., pág. 7717 y ss.

⁶⁴⁵ «Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho Español», op. cit., pág. 220 y 221.

⁶⁴⁶ Cfr. letra c) del apartado 2 del artículo 2 de la Ley 30/1972.

⁶⁴⁷ *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 155.

Locales se refiere, la Ley de 1972 consolida el sistema de Arbitrios a la importación, mediante el establecimiento del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, si bien es cierto que se suprimió el tradicional Arbitrio a la exportación y los Arbitrios sobre alcoholes y aguardientes, sin que fueran sustituidos por ningún otro. La finalidad recaudatoria⁶⁴⁸ y no proteccionista del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías queda patente en su Tarifa General, donde se exime a los productos alimenticios de primera necesidad. La innovación de la Ley 30/1972, reside en la creación de la Tarifa Especial del Arbitrio, que sí tiene ya carácter proteccionista de la producción interior canaria y del que no puede negarse su carácter de arancel⁶⁴⁹.

Con la aprobación de la Constitución Española en 1978, encontramos un nuevo factor de incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, como es la inclusión de la Disposición Adicional 3ª, cuyo tenor reza lo siguiente⁶⁵⁰:

⁶⁴⁸ Para HARDISSON RUMEU, la prueba de la finalidad recaudatoria radica en «la casi generalidad del tipo de exacción al 5 % (...) que induce a catalogar al Arbitrio de Entrada más como un impuesto general al consumo, del que se encontrarían exentos los productos fabricados en Canarias, que como un auténtico arancel» (*Canarias ante la adhesión de España a las Comunidades Europeas*. Publicado en la serie *Cuadernos de Economía Canaria*, Gabinete Económico del Ministerio de Industria y Energía, Delegación de Santa Cruz de Tenerife, diciembre, 1979, pág. 72).

⁶⁴⁹ Cfr. HARDISSON RUMEU, J.: *Canarias ante la adhesión de España a las Comunidades Europeas*, op. cit., pág. 76.

Para CLAVIJO HERNÁNDEZ, el establecimiento de la Tarifa Especial viene dada por la reacción proteccionista en Canarias ante el producto peninsular subvencionado, que, en su opinión, competía de manera desleal con el producto canario («El régimen fiscal de Canarias», op. cit., pág. 727 y ss.).

⁶⁵⁰ Para MARTÍN QUERALT, las mismas razones que justifican la existencia del Régimen Económico y Fiscal de Canarias indujeron al constituyente a la inclusión del mencionado precepto («La participación de las Comunidades Autónomas en la adopción de medidas económicas que son competencia del Estado: la modificación del régimen económico-fiscal de Canarias». En la obra colectiva homenaje a CESAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA *Estudios de Derecho y Hacienda*. Volumen I, editado por el Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 591).

No obstante, en aras de nuestro esfuerzo de síntesis, no entraremos a conocer del proceso constituyente que precedió a la aprobación de la Disposición Adicional 3ª de la Constitución, toda vez que dicha tarea ya ha sido realizada con brillantez en otros trabajos. En este sentido, vid., GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, J. M.: «Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias». *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 19 y ss.; MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 169 y ss.

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

Junto a la referida norma constitucional, hemos de reseñar la contenida en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias⁶⁵¹, que dispone:

«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».

La ubicación sistemática del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en un Disposición Adicional indica, como afirma HERNÁNDEZ BRAVO DE LAGUNA, por un lado, la voluntad de los constituyentes de regular una situación singular, de ahí que no se incluya en el articulado; y por

⁶⁵¹ Modificado a partir de la reforma operada por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre.

otro, la de constitucionalizar una situación permanente y no transitoria o a extinguir, por lo que no se recogió en una Disposición Transitoria⁶⁵². No ha sido unánime la doctrina a la hora de determinar el alcance de la protección que el bloque de la constitucionalidad otorga al Régimen Económico y Fiscal de Canarias⁶⁵³. La controversia doctrinal surge de la comparación con las dos primeras Disposiciones Adicionales de la Constitución Española⁶⁵⁴. Es evidente la constitucionalización de los Derechos forales toda vez que quedan recogidos en las citadas Disposiciones Adicionales y en el artículo 149.1.8º de la Constitución española⁶⁵⁵. Se observa en los citados preceptos que la Norma Fundamental reconoce la vigencia del Derecho foral preconstitucional, declarando claramente que será de aplicación en los territorios históricos⁶⁵⁶. En

⁶⁵² «El hecho insular y la lejanía en el Derecho positivo». En la obra colectiva *El régimen especial político-administrativo de Canarias. Las singularidades*. Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.

⁶⁵³ Vid. OROZCO MUÑOZ, M.: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, op. cit., *passim*.

⁶⁵⁴ La Disposición Adicional 1ª dispone que: «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales».

Por su parte, la Disposición Adicional 2ª preceptúa que: «la declaración de la mayoría de edad contenida en el artículo 12 de esta Constitución no perjudica las situaciones amparadas por los derechos forales en el ámbito del Derecho Privado».

Afirma TOMÁS Y VALIENTE en su análisis de las Disposiciones Adicionales 1ª, 2ª y 3ª de la Constitución Española, que «tres comunidades autónomas cuya diversificación respecto a las demás se percibe en la legislación estatal, y tiene sus raíces en la historia y en la geografía como hechos diferenciales permanentes no susceptibles ni de ampliación a otras comunidades en función de una generalización homogeneizadora, ni de supresión por el legislador estatal, porque tienen su fundamento imperativo en normas constitucionales que específicamente “hablan” con ellas, siendo tales comunidades el País Vasco, Navarra y Canarias, esta última en cuanto a su “peculiar régimen económico y fiscal”» (*Uniformidad o diversidad de las Comunidades Autónomas*. IAE, Barcelona, 1995, pág. 30 y ss)

⁶⁵⁵ Dispone el punto 8º del número 1 del artículo 149 CE que el Estado tendrá competencias en «Legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales allí donde existan, en todo caso, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, relaciones jurídico-civiles relativas a las formas de matrimonio, ordenación de los registros e instrumentos públicos, bases de las obligaciones contractuales, normas para resolver los conflictos de leyes y determinación de las fuentes del Derecho, con respeto, en este último caso, a las normas de Derecho foral o especial».

⁶⁵⁶ Así lo entiende DE LOS MOZOS al afirmar que «con esto la cuestión foral queda en la misma situación y puede decirse que ésta se constitucionaliza. Con ello, lo único que ha cambiado es la pérdida definitiva de toda esperanza para conseguir en el futuro una unidad legislativa» (en CASTÁN TOBEÑAS, J: *Derecho civil español, común y foral*, tomo V, 2º, pág. 345).

definitiva, conforme señala MARTÍN CÁCERES, «el constituyente asume ese derecho excepcional de los territorios forales y lo integra en el propio ordenamiento estatal»⁶⁵⁷. Parecería, en principio, que el reconocimiento de los derechos forales se sitúa en un nivel superior respecto al sistema de franquicias canarias. No hay unanimidad en la doctrina en cuanto al grado de protección que la Disposición Adicional 3ª otorga al Régimen Económico y Fiscal de Canarias⁶⁵⁸. En este sentido, para un sector, el precepto constitucional actúa como mera garantía procedimental, mientras que otro sector lo considera como una garantía institucional⁶⁵⁹.

⁶⁵⁷ «La protección constitucional del Régimen Económico-Fiscal canario». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 59, pág. 455.

⁶⁵⁸ En lo que no hay duda, como refleja MAZORRA MANRIQUE DE LARA, es que «las peculiaridades de este régimen, sin esta protección, podrían desaparecer (...) pues (...) muchas de las instituciones del Régimen Económico y Fiscal de Canarias son contradictorias con algunos principios constitucionales en materia económica y tributaria; o podría suponer el planteamiento de su posible inconstitucionalidad» («Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias», op. cit., pág. 2051). En el mismo sentido se manifiesta HERNÁNDEZ BRAVO DE LAGUNA, para quien «la Disposición Adicional Tercera CE produce una atemperación del Régimen Económico y Fiscal con los principios constitucionales generales y conduce a este Régimen a corresponderse con preceptos tales como los contenidos en el artículo constitucional 139.2 (...) y el artículo 157.2 CE (...)» (El hecho insular y la lejanía en el Derecho positivo», op. cit., pág. 21 y 22.

⁶⁵⁹ Con carácter previo al análisis de las distintas posturas doctrinales que sobre la Disposición Adicional 3ª se han planteado, entendemos necesario explicar la concepción dogmática de la categoría de las garantías institucionales, pergeñada por la doctrina alemana y difundida en España a partir de la obra de PAREJO ALFONSO L.: *Garantía institucional y autonomías locales*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981.

La garantía institucional es aquella regulación dirigida a predeterminar las piezas o elementos básicos de la construcción y evolución del ordenamiento estatal en su conjunto. Nace la doctrina de las garantías institucionales ante la falta de protección que los contenidos de la Constitución de Weimar de 1919 tenían frente al legislador ordinario. La elaboración de esta categoría doctrinal se debe a C. SCHMITT, para quien resultaba inadmisibles el vaciamiento de contenido constitucional de las libertades públicas y las determinaciones organizativas básicas a que lleva la interpretación y aplicación del texto constitucional a partir de sus propios términos.

Es por ello que el objetivo de la garantía institucional «es la de otorgar una específica protección constitucional frente al legislador ordinario a determinadas y típicas características de una institución, en la medida en que éstas han pasado a ser –como resultado de la evolución histórica de dicha institución– esenciales e identificativas de la misma» (PAREJO ALFONSO, *Garantía institucional y autonomías locales*, op. cit., pág. 23).

La garantía institucional presupone la existencia de una institución entendida como conjunto normativo de carácter jurídico-público debidamente formado y organizado y, en consecuencia, delimitable y diferenciable.

Institución a la que la garantía institucional otorga tal grado de protección que toda lesión al conjunto normativo comportará un ataque a la Constitución. No obstante, si bien es cierto que la teoría nació como medida protectora de los derechos fundamentales y libertades públicas frente al legislador ordinario, es pacífico entre la doctrina entender que la garantía institucional conlleva una protección análoga a la de los derechos fundamentales para complejos normativos carentes de la condición de tales.

Hay que tener en cuenta, asimismo, que las normas de la garantía institucional no se identifican con los preceptos constitucionales propios y directamente organizadores de las instituciones, ya que si la protección existiera en el propio texto constitucional, no sería necesario que la garantía institucional operase. Esto es lo que PAREJO ALFONSO conceptualiza como «operatividad diferida» (ibíd., pág. 35). En consecuencia, la garantía institucional implica, formalmente, un reforzamiento de la eficacia constitucional de los aspectos sustantivos, esto es, de los concretos y determinados factores que ordenan la institución constituida no suficientemente cubierta a nivel constitucional, con el objeto de preservarla de su deformación o, incluso, de su posible desaparición. Esto no puede llevar, sin embargo, a la congelación absoluta de la institución, toda vez que la finalidad de la garantía institucional es la continuidad del objeto protegido como elemento constructor del ordenamiento, lo que no se podrá lograr con su petrificación.

Distingue la doctrina el efecto protector que la garantía institucional hace sobre el núcleo esencial de la institución –donde se comprenden aquellos elementos cardinales sin los cuales la institución dejaría de ser lo que es–, del que lleva a cabo sobre la zona exterior de la misma –elementos accidentales cuya desaparición no implicaría la desaparición de la institución–. En el núcleo esencial opera la reserva de Ley para la normación de la institución, reserva, no obstante, limitada tanto por la Constitución como por la garantía institucional. El problema se plantea a la hora de determinar el contenido de ese núcleo esencial. Rechazada la teoría, defendida en un principio por la jurisprudencia constitucional alemana, de que ha de estarse a la evolución histórica de la institución, la doctrina alemana mayoritaria se decanta por incluir en el núcleo esencial los elementos que la cualifican para un papel estructurante del ordenamiento, es decir, la imagen característica presente en el momento histórico constituyente, que es la que determina su típica eficacia ordenadora. Para obtener esa imagen, característica, habrá que estar a la concepción que el poder constituyente tenía respecto a la capacidad o virtualidad ordenadora de la institución en la comunidad. Imagen institucional que deberá tener carácter de adaptabilidad histórica para no correr el riesgo de petrificación y, por tanto, obsolescencia. Posibilitado el proceso de evolución, el legislador podrá inducirlo, aunque de forma limitada, sin que la modificación provoque ruptura radical de la imagen característica de la institución.

Una vez especificados los criterios a seguir para la determinación del núcleo esencial, se hace necesario establecer cuáles son los elementos concretos que lo configuran. Sin duda será el llamado en cada caso a aplicar el Derecho quien deba llevar a cabo tal tarea. PAREJO ALFONSO concluye, siguiendo a la doctrina alemana, que el encargado de la concreción sustancial será el Tribunal Constitucional, como genuina instancia decisoria, toda vez que su función es la custodia de la Constitución.

El núcleo esencial de la institución es absolutamente indisponible por el legislador. No obstante, es cierto que los límites podrán cambiar con el tiempo, pero es indudable que marcaran el umbral infranqueable en cada momento. Este efecto protector relativo de la garantía institucional implica el mantenimiento del *statu quo*, pero no de uno absoluto, sino del que exista al tiempo de realizarse un juicio sobre la constitucionalidad de la medida.

Dentro de la primera corriente doctrinal podemos destacar a PAREJO ALFONSO, para quien no existe definición del Régimen Económico y Fiscal del Archipiélago en la Disposición Adicional 3ª, tan sólo una previsión sobre su modificación⁶⁶⁰. El valor de esta Disposición reside en situar a Canarias al mismo nivel que los territorios históricos, por lo que el citado profesor niega la existencia de aspectos sustantivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, reconociendo sólo los aspectos procedimentales⁶⁶¹.

De la misma opinión de entender que la protección otorgada por la Disposición Adicional 3ª es menor que la ofrecida por las dos primeras Disposiciones Adicionales, se muestra MARTÍN CÁCERES, para quién, a partir del análisis de la categoría dogmática de la garantía institucional, no existe tal garantía –entendida como fijación constitucional de la legislación preconstitucional existente en el período constituyente– en la Disposición Adicional 3ª «ya que lo que se prevé en ella es, precisamente, la posibilidad de modificación del tal normativa»⁶⁶². Se adhiere la autora a la teoría de la garantía procedimental, al entender que la protección se podrá lograr con el procedimiento de modificación del Régimen Económico y Fiscal canario, dado el carácter

Añade la doctrina que, en tanto la eficacia práctica de la protección ofrecida por la garantía institucional es difícilmente realizable, se ha de buscar mayor eficacia a través de las aplicaciones ya realizadas de la institución donde queda fijado de modo concreto el núcleo esencial, de tal modo que una norma que lo lesione, deberá ser declarada inconstitucional, ya que, no olvidemos, que todo ataque a la garantía institucional es una agresión a la Constitución. Esta aplicación práctica a través de la actuación legislativa supondrá, en la práctica, una evolución en la institución, que sólo será válida en tanto evite la petrificación y no suponga una ruptura radical de la misma.

⁶⁶⁰ «Canarias y la CEE». *Noticias de la CEE*, nº 22, noviembre, 1986, pág. 20.

⁶⁶¹ En el mismo sentido ENTRENA CUESTA, F.: *Comentarios a la Constitución*. Cívitas, Madrid, 1980, pág. 1759 y ss

⁶⁶² Para la autora, en el precepto no se fijan el conjunto de factores concretos y determinados que ordenan la comunidad constituida, lo que es característico de la garantía institucional, sin que con tal crítica pretenda que se incluyera una definición analítica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, pero si «hubiera sido conveniente (...) la referencia a aquellas “peculiaridades fiscales y económicas” que en definitiva son los factores determinados y concretos a los que históricamente se atribuían funciones ordenadora» (MARTÍN CÁCERES, A. F.: «La protección constitucional del Régimen Económico-Fiscal canario», op. cit., pág. 457).

preceptivo del informe previo que el Parlamento de Canarias debe emitir para habilitar la modificación⁶⁶³.

Dentro de la corriente doctrinal de considerar la Disposición Adicional 3ª como garantía institucional, debemos destacar las palabras de los profesores YANES HERREROS y CLAVIJO HERNÁNDEZ, para quienes «este precepto, sin significar una constitucionalización del actual REF, tiene no sólo un sentido procedimental, sino que, también, tiene una significación sustantiva, pues a través de esta Disposición se está articulando lo que en la doctrina constitucionalista alemana se ha denominado “garantía institucional”»⁶⁶⁴.

En la misma línea entiende GÉNOVA GALVÁN, que en la Disposición Adicional 3ª se «confirma» un Derecho especial referente a Canarias en materia económico-fiscal, sin que esa confirmación implique la constitucionalización del Régimen Económico y Fiscal de Canarias existente en el momento constitucional. La sustantividad del precepto la obtiene a partir de la categoría dogmática de la garantía institucional en tanto cumple con la finalidad de preservar «un Derecho especial referente a Canarias en materia económico-fiscal frente a su deformación sustantiva y, desde luego, a su desaparición»⁶⁶⁵.

Para la profesora MAZORRA MANRIQUE DE LARA, existe una garantía institucional en la Disposición Adicional 3ª «cuya finalidad es la de otorgar una específica protección constitucional frente al legislador ordinario a un derecho especial referente a Canarias en materia económico-fiscal, cuyos caracteres identificativos son los determinantes de la figura del régimen de Puerto Franco, resultado de una evolución histórica, que constituye el núcleo esencial del efecto protector de la garantía institucional, pero que no impide su modificación (...)»⁶⁶⁶.

⁶⁶³ *Ibíd.*, pág. 458.

⁶⁶⁴ «Análisis de la Disposición Adicional Tercera (Implicaciones de la Constitución en el problema canario)». *Rumbos*, números 3 y 4, 1979

⁶⁶⁵ «El Régimen Económico-Fiscal canario ante la Constitución de 1978: análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera». *Revista de Estudios de la Vida Local*, nº 218, abril-junio, 1983, pág. 263 y ss.

Se une GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, a la corriente doctrinal defensora de la existencia de una garantía institucional en la Disposición Adicional 3ª. Advierte, asimismo, la necesidad de determinar el núcleo esencial de la institución al que la garantía institucional otorga la especial y más reforzada protección. En este aspecto se desmarca de las tesis anteriores para afirmar que el núcleo esencial de la institución garantizada en la Disposición Adicional 3ª es «la aplicación en el Archipiélago canario de una imposición indirecta sobre el consumo sensiblemente menor que en el resto del territorio nacional»⁶⁶⁷.

MAURICIO SUBIRANA⁶⁶⁸ se adhiere a la tesis de considerar que la Disposición Adicional 3ª constituye una auténtica garantía institucional, si bien precisa que la inclusión del artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias en el bloque de la constitucionalidad, soluciona el problema que esta corriente doctrinal había dejado patente, esto es, la constitucionalización material y formal del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que no se plasmó en la Disposición Adicional 3ª, sí se hace, en cambio, en el Estatuto de Autonomía⁶⁶⁹.

⁶⁶⁶ «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias», op. cit., pág. 2050.

⁶⁶⁷ «Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias», op. cit., pág. 38.

⁶⁶⁸ *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit., pág. 185, a la que nos remitimos para un estudio más detallado de las distintas tesis ofrecidas sobre el alcance de la protección otorgada por las normas que componen el bloque de la constitucionalidad.

⁶⁶⁹ Señala MAZORRA MANRIQUE DE LARA («Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias», op. cit., pág. 2073) que «el Estatuto de Autonomía de Canarias (...) sigue, en líneas generales, el esquema de la Constitución y la LOFCA, en cuanto al sistema de financiación de la Comunidad Autónoma», sin diferir, por tanto, de los sistemas previstos para el resto de las autonomías. Sobre el sistema de financiación de las Comunidad Autónomas, vid., entre otros, ALONSO GONZALEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995; GARCIA FRIAS, A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Universidad de Salamanca, 1994; GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: *La Financiación del Principado de Asturias. Su evolución en el marco de la financiación autonómica general*. Universidad de Oviedo-Junta General del Principado de Asturias, Oviedo, 2000; JIMENEZ COMPAREID, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE-Estudios Jurídicos, Serie Derecho Público, Madrid, 1994; MARTÍN QUERALT, J.: «La institucionalización de la Hacienda Pública en los Estatutos de Autonomía». *Hacienda Pública Española*, nº 59; QUINTANA FERRER, E.: *Reforma de la Hacienda Autonómica y Libro Blanco sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas*, Tirant lo Blanch,

Un nuevo hito a destacar en la evolución del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, es la adhesión de España a la Comunidad Europea. Ante las negociaciones para tal adhesión, Canarias, como señala BERGASA PERDOMO⁶⁷⁰, no podía permanecer indiferente⁶⁷¹, no sólo por ser parte del Estado, sino también por razones históricas, como es el haber mantenido «a lo largo de los siglos estrechas relaciones de todo tipo con el Viejo Continente (...), distintas a las del conjunto peninsular, determinadas por la operatividad del propio hecho diferencial canario, que no es de hoy, ni es un capricho, sino elemento fundamental de conformación socio-económica de las islas»⁶⁷². Finalmente, se acordó que el acervo comunitario en su conjunto sería de aplicación a las islas Canarias, aunque con una serie de excepciones⁶⁷³ estipuladas, fundamentalmente, en el artículo 24 del Acta de Adhesión que, a su vez, remitía al Protocolo nº 2⁶⁷⁴.

Valencia, 1996; ZORNOZA PEREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Constitucionales, Cuadernos y Debates, núm. 8, Madrid, 1996.

⁶⁷⁰ Presentación de la obra *Islas Canarias – Mercado Común. Informe a la junta de Canarias sobre la posible adhesión de las Islas a la CEE*. Servicio de Publicaciones de la Junta de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 1980, pág. 9.

⁶⁷¹ En referencia a la posibilidad de intervención en la firma del Tratado de Adhesión, señala RUILOBA SANTANA, que «ni la Constitución ni los Estatutos de autonomía dan una base para la intervención efectiva de las Comunidades Autónomas en la negociación de los tratados internacionales que les conciernan (...). No obstante, las Comunidades Autónomas han podido hacer oír su voz en la mayoría de los casos, negociando con el ejecutivo central los puntos de la postura negociadora española que les afectan de un modo específico» («Repercusiones del ingreso de España en la Comunidad Europea sobre la construcción del Estado de las Autonomías. Aspectos generales». En la obra colectiva *La integración de España en las Comunidades Europeas y las competencias de las Comunidades Autónomas*. Asociación Española para el Estudio del Derecho Europeo y por el Departament de Justícia de la Generalitat de Catalunya y del Patronat Catalá Pro-Europa, Barcelona, 1985, pág. 32 y 33).

Sobre la posibilidad que ostentan las entidades descentralizadas de un Estado para intervenir en la firma de un Tratado, con especial referencia a Canarias en la adhesión de España a la Comunidad Europea, vid. PÉREZ VOITURIEZ, A., YANES HERREROS, A, ARROYO LARA, E.: «Aspectos internacionales de un régimen autonómico para Canarias». En la obra colectiva *Federalismo y Regionalismo*. Editado por el Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979, pág. 601 y ss.

⁶⁷² Ejemplo de las importantes relaciones que Canarias había mantenido con el continente europeo, es el hecho de ser Inglaterra quien introdujo el cultivo del plátano y del tomate en las islas (vid. BERGASA PERDOMO, O. Y GONZÁLEZ VIÉITEZ, A.: *Desarrollo y subdesarrollo de la economía canaria*, op. cit., pág. 39 y ss.).

⁶⁷³ Las instituciones públicas de la Comunidad Autónoma de Canarias encargaron distintos informes en relación a la posible integración de Canarias en la, entonces denominada, Comunidad Económica Europea, entre los que destacamos a AA. VV.: *Islas Canarias – Mercado Común. Informe a la junta de Canarias sobre la posible adhesión de las Islas a la CEE*. Servicio de Publicaciones de la Junta de Canarias, Las Palmas de Gran

Pronto, sin embargo, se difundió la idea de que el modelo de integración aceptado por Canarias limitaba el desarrollo económico del Archipiélago⁶⁷⁵. Fundamentalmente se alegaba la merma de recursos procedentes del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, que colocaba a los Cabildos en una precaria situación económica⁶⁷⁶; el incierto futuro del plátano⁶⁷⁷ y, en fin, que

Canaria, 1980; GRANELL TRÍAS, F.: *La opción CEE para la economía canaria*. Editado por Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Las Palmas, Las Palmas de Gran Canaria. 1979; MUSTO, S. A.: *Las Islas Canarias y las Comunidades Europeas: estructuras, problemas y opciones políticas de integración*. Editado por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1981; SCHWARTZ, P. y MARTÍN CASTELLÁ, I.: *Canarias ante la CEE. El camino de la libertad*. Editado por la Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1983.

Son interesantes las reflexiones en relación a dichas negociaciones en BALLESTEROS DÍAZ, F.: «El planteamiento y desarrollo de la negociación de mayor integración de Canarias en la Comunidad Europea», pág. 29 y ss. y MEDINA ORTEGA, M.: «La toma de decisiones comunitarias y las instituciones de la Comunidad Europea: papel desempeñado en la definición de la mayor integración de las islas en la Comunidad Europea», pág. 91 y ss.. Ambas en la obra colectiva *Canarias en la Comunidad Europea*. Editado por la Fundación Pedro García Cabrera, Madrid, 1994.

Una enumeración de tales excepciones, descritas de forma somera, puede verse en AUJEAN, M.: «La reforma del Régimen Económico y Fiscal Canario y la mayor integración de las islas Canarias en la comunidad: punto de vista fiscal». En la obra *colectiva La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 57 y ss.

⁶⁷⁴ Explica GONZÁLEZ HERNÁNDEZ que con el Protocolo nº 2 «se trataba, simplemente, de mantener en la medida de lo posible el régimen económico-fiscal de Canarias, dentro de una situación completamente nueva, como era la incorporación de nuestro país a un área económica en un proceso de integración política cada vez mayor» («Del Protocolo nº 2 al Acta de Adhesión y sus progresivas limitaciones para la economía canaria»). En la obra colectiva *Canarias en la Comunidad Europea*. Editado por la Fundación Pedro García Cabrera, Madrid, 1994, pág. 21).

Para un análisis jurídico del modelo de integración de Canarias en la Unión Europea, vid. por todos, ASÍN CABRERA, A., NÚÑEZ PÉREZ, G. G., RIVERO CEBALLOS, J. L. y RODRÍGUEZ MARTÍN, J. A.: «Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, separata del nº 166, noviembre, 1998.

⁶⁷⁵ DÍEZ-HOCHLEITNER RODRÍGUEZ, R.: «La situación de las islas Canarias en la C.E.E., tras la reforma del Protocolo núm. 2 y el nuevo régimen económico y fiscal». En la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 49.

⁶⁷⁶ GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, J. M.: «Del Protocolo nº 2 al Acta de Adhesión y sus progresivas limitaciones para la economía canaria», op. cit., pág. 24.

⁶⁷⁷ ASOCIACIÓN DE ORGANIZACIONES DE PRODUCTORES DE PLÁTANOS DE CANARIAS: *Informe sobre la problemática actual del sector del plátano*, de 5 de noviembre de 1998.

el agotamiento del Protocolo 2 provocaba una desventaja comparativa para la economía canaria⁶⁷⁸. Consecuencia de todo ello fue la aprobación el 21 de diciembre de 1989 por el Parlamento de Canarias, de una comunicación al Gobierno de la Nación sobre la modificación del Protocolo de Adhesión de España a la Comunidad Europea⁶⁷⁹, instando una mayor integración del Archipiélago⁶⁸⁰. Tras las pertinentes negociaciones⁶⁸¹, se dictaron el Reglamento (CEE) 1.911/1991 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias⁶⁸², y la Decisión 91/314 del Consejo, de 26 de junio de 1991⁶⁸³, por la que se establece un Programa de Opciones específicas por la Lejanía y la Insularidad de las islas Canarias (POSEICAN)⁶⁸⁴.

Como señala CLAVIJO HERNÁNDEZ, «al considerar la estructura fiscal de régimen económico-fiscal de 1972, desde la perspectiva de las obligaciones que se derivan de la integración en la Comunidad Económica Europea, se observa que era una estructura tributaria

⁶⁷⁸ DÍEZ-HOCHLEITNER RODRÍGUEZ, R.: «La situación de las Islas Canarias tras la reforma del Protocolo núm. 2 y el nuevo régimen económico-fiscal», op. cit., pág. 54 y 55.

⁶⁷⁹ Siendo esta la versión oficial, nosotros entendemos junto a ASÍN CABRERA, NÚÑEZ PÉREZ, RIVERO CEBALLOS y RODRÍGUEZ MARTÍN, que «en realidad, lo que viene a poner de manifiesto la experiencia es que determinados sectores económicos y fuerzas políticas de Canarias, después de estar en vigor durante tres años el modelo inicial de integración, y considerando que el mismo no era el más idóneo (...), logran que el Parlamento de Canarias, como expresión de la voluntad soberana del pueblo canario, inste al Gobierno de la Nación (...) para que se ponga en marcha el procedimiento de supresión del régimen especial reconocido a Canarias» («Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea», op. cit., pág. 9).

⁶⁸⁰ Sobre las previsiones contenidas en el Acta de Adhesión para la revisión del régimen jurídico especial concertado para Canarias, vid. ASÍN CABRERA, M. A.: *Islas y Archipiélagos en las Comunidades Europeas*, op. cit., pág. 280 y ss..

⁶⁸¹ Vid. AA. VV.: «Tabla cronológica del Régimen Económico-Fiscal de Canarias». Incluida como Anexo I en la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992, 208 y 209; BALLESTEROS DÍAZ, F.: «El planteamiento y desarrollo de la negociación de mayor integración de Canarias en la Comunidad Europea», op. cit., pág. 36 y ss.

⁶⁸² DOCE L 171, de 29. 06. 1991, modificado por el Reglamento (CE) 2674/1999 del Consejo, de 13 de diciembre de 1999 (DOCE L 326 de 18. 12. 1999).

⁶⁸³ DOCE L 171, de 29. 06. 1991.

⁶⁸⁴ Para un análisis detallada de ambas normas, vid., por todos, ASÍN CABRERA, A., NÚÑEZ PÉREZ, G. G., RIVERO CEBALLOS, J. L. y RODRÍGUEZ MARTÍN, J. A.: «Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea», op. cit., pág. 9 y ss.

difícilmente adaptable a las exigencias comunitarias (...)»⁶⁸⁵. Nos encontramos, en consecuencia, ante «un conjunto acumulado de circunstancias»⁶⁸⁶, que hacían necesario operar una importante reforma en la regulación de las especificidades fiscales canarias⁶⁸⁷, con el objeto de adecuar el sistema impositivo de Canarias a las exigencias comunitarios, para convertirlo así en un sistema impositivo más uniforme y eficaz⁶⁸⁸. Esto se llevó a cabo con la Ley 20/1991, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias⁶⁸⁹. Las bases sobre las que se cimentó la reforma, siguiendo al profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ, son⁶⁹⁰:

- Sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, así como el Arbitrio sobre el Lujo, por el Impuesto General Indirecto Canario⁶⁹¹.

⁶⁸⁵ «La modificación del régimen fiscal de Canarias», op. cit., pág. 149.

Para un análisis de las especificidades impositivas en Canarias en la época que ahora consideramos, vid. LAGARES CALVO, M. J.: «Nuevo régimen fiscal de Canarias: aspectos esenciales». En la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 187 y ss..

⁶⁸⁶ CRUZ AMORÓS, M. y ESTEBAN PAUL, A.: Presentación de la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 17.

⁶⁸⁷ Proceso de reforma complejo al afectar a numerosas instituciones e intereses: la financiación de los Cabildos, las relaciones entre los distintos niveles de la Administración, el crecimiento de la economía canarias, etc. (vid. ZABALZA MARTÍ, A: Prólogo a la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 5).

⁶⁸⁸ LAGARES CALVO, M. J.: «Nuevo régimen fiscal de Canarias: aspectos esenciales», op. cit., pág. 192.

⁶⁸⁹ No nos detendremos en el análisis de la Ley 20/1991, ello superaría en exceso los márgenes de nuestro estudio, por lo que sirva de guía para un estudio más detallado las obras que a continuación citamos.

⁶⁹⁰ «La modificación del régimen fiscal de Canarias», op. cit., pág. 150.

⁶⁹¹ El IGIC es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuada por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes cualquiera que sea la condición del importador. Será de aplicación en todas las islas que integran el Archipiélago canario, en el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas y en el espacio aéreo correspondiente. Por las razones ya expuesta, no nos detenemos en su estudio pormenorizado, para ello nos remitimos a CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto General Indirecto de Canarias*. Editorial CISS, Valencia, 1995 (hojas intercambiables); HERNÁNDEZ GARDE, M. B.: «El nuevo régimen simplificado en el IGIC». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998, pág. 35; MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, op. cit.; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «El Impuesto General Indirecto Canario y sus diferencias con el IVA». *Noticias CEE*, nº 94, noviembre, 1992, pág. 59 y ss.; NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit..

- Supresión del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías y creación del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias⁶⁹².
- Se mantiene la vigencia temporal de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías⁶⁹³.
- Sustitución del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones por el régimen general de deducción por inversiones del Impuesto sobre Sociedades⁶⁹⁴.

Se cierra finalmente la reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con la aprobación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En ella se encuentran reguladas una serie de exenciones fiscales aplicables a quienes desarrollen su actividad económica en la Comunidad Autónoma de Canarias. Las especificidades fiscales son las siguientes:

- Exención del Impuesto General Indirecto Canario para los servicios de telecomunicaciones que se presten en Canarias.
- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital.
- Bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos de dicho Impuesto, correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales

⁶⁹² El APIM es un impuesto estatal indirecto que grava la producción o elaboración, así como la importación de toda clase de bienes muebles corporales en las islas Canarias. Para el análisis del citado Arbitrio vid. EXPÓSITO PÉREZ, M. A.: «El fundamento jurídico del APIM a la luz del derecho comunitario. El estatuto especial de las regiones ultraperiféricas en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Especial referencia a los aspectos jurídicos tributarios y al Régimen Económico y Fiscal de Canaria». *Canarias Fiscal*, números 8 y 9, junio y julio, 2000.

⁶⁹³ La subsistencia de la Tarifa Especial y del APIM, dan al nuevo Régimen Económico y Fiscal de Canarias un carácter claramente proteccionista y dirigido a financiar a las Corporaciones Locales canarias (NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit., pág. 27).

⁶⁹⁴ Para LAGARES CALVO, con esta medida se da un importante impulso a la inversión privada y pública en el Archipiélago («Nuevo régimen fiscal de Canarias: aspectos esenciales», op. cit., pág. 193 y ss., donde nos remitimos para el estudio de los objetivos perseguidos con la Ley 20/1991).

producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras.

- Bonificación en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que lleven a cabo las actividades mencionadas en el párrafo anterior, siempre que determinen sus rendimientos en régimen de estimación directa.
- La Reserva para Inversiones en Canarias.
- La Zona Especial Canaria
- Exención del Impuesto sobre Sociedades para las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias.
- Ampliación del porcentaje de deducción por inversiones realizadas en Canarias.
- No aplicación en Canarias la exacción prevista en la letra c) del apartado 1 del artículo 12, de la Ley 13/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

Analizaremos a continuación las dos ayudas de Estado de carácter fiscal que mayor calado pueden tener en el desarrollo económico y social de Canarias: la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria.

CAPÍTULO II

LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

1 INTRODUCCIÓN

La Reserva para Inversiones en Canarias se encuentra regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias⁶⁹⁵, y por cuyo tenor:

«1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

⁶⁹⁵ La RIC fue aprobada por la Comisión Europea mediante Decisión de 23 de enero de 1998 [SG (98) D/669], que fue recogida en el Derecho interno por el Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, por el que se modificó el citado artículo 27 de la Ley 19/1994.

La Secretaría de Estado de Hacienda creó por Resolución de 30 de junio de 2000 una Comisión con la finalidad de aclarar algunos aspectos controvertidos del citado incentivo fiscal. En diciembre de 2000 se publica el Informe de la Comisión para el análisis de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (puede consultarse en www.minhac.es/tributos/). El objetivo principal de sus trabajos es «la búsqueda de soluciones interpretativas de la normativa legal vigente que fueran capaces de superar los problemas suscitados en la aplicación de la RIC no sólo para el futuro, sino también para el presente y, en la medida de lo posible, incluso para las dotaciones y empleos de la reserva ya realizados en el pasado».

En definitiva, el Gobierno español ha constituido una Comisión ajena a la Administración Pública para concretar la interpretación que de la RIC llevará a cabo, especialmente, la Dirección General de Tributos. Esto queda reflejado en la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, en la que se transcribe, prácticamente en su totalidad, el parecer expuesto en dicho Informe—cuando nos refiramos a él, lo haremos con el citado término para no reiterar innecesariamente su título—.

Ante esto nada habría que objetar si lo que se pretendiera fuera únicamente procurar una mejor y mayor aplicación del principio de seguridad jurídica. Sin embargo, como tendremos ocasión de ver a lo largo del presente capítulo, tanto con el citado Informe como con la Contestación de la DGT, se pretende en ocasiones ampliar el ámbito de aplicación de la RIC. Y, si bien el Informe carece de valor jurídico, por lo que no puede ser calificado de contrario al Derecho comunitario, con la Contestación de la DGT no cabe decir lo mismo. En efecto, con ella se puede vulnerar la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado pues, como ha quedado claro en nuestro trabajo, también puede ir contra el principio de incompatibilidad dispuesto por el artículo 87.1 TCE la práctica administrativa en su función interpretadora.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades⁶⁹⁶.

Las asignaciones a reserva se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

4. La cantidades a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo

⁶⁹⁶ No obstante haber sido derogada dicha Ley por la Disposición Derogatoria Única de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el apartado 2.20 de la mencionada disposición, mantuvo la vigencia de la Ley 19/1994.

del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el Archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el Archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.

b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de las Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones.

A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas⁶⁹⁷.

⁶⁹⁷ El apartado 3 del artículo único del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1994, suprimió el párrafo tercero de la letra b) del apartado 4, según el cual: «De no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquélla podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado».

c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el Archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio por tal concepto⁶⁹⁸.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

6. Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que

⁶⁹⁸ La redacción transcrita corresponde a la dada por el apartado 3 del artículo único del ya citado Real Decreto-Ley 3/1996. Con anterioridad, señalaba el precepto que «c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollen en el Archipiélago su actividad principal, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán derecho al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto».

se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

La dotación correspondiente al importe de la disminución sufrida no dará derecho a la reducción de la base imponible prevista en el apartado 1.

7. El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible para los mismos bienes con la deducción por inversión y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

8. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.

9. Los sujetos pasivos del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas⁶⁹⁹ que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de

⁶⁹⁹ El apartado 2.8 de la Disposición Derogatoria Única de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, establece la vigencia de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en lo que se refiere a este Impuesto.

explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrán como límite el 80 por 100 de la parte de cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas».

El que señalemos al FPI como innegable antecedente del la RIC debe ser, sin embargo, aclarado en sus justos términos. El legislador ha tomado como referencia el FPI a la hora de establecer el régimen jurídico de la RIC, pero no por ello puede ser ésta calificada como un incentivo fiscal asimilado a aquél por ser su continuación en el tiempo mediante las oportunas adaptaciones a la nueva realidad jurídica que no existía en el momento de la redacción de la Ley 30/1972: la promulgación de la Constitución Española y el ingreso de España en la Comunidad Europea. Los incentivos fiscales tienen la consideración de ayudas de Estado para someterlas así al control de la Comisión⁷⁰⁰. Como tales, han de adaptarse a la normativa que sobre la misma dispone el Tratado CE y a la emanada por la Comisión. Si la RIC fuera continuación del FPI, llegaríamos a la inevitable conclusión de considerarla una ayuda existente⁷⁰¹, pues la aprobación

⁷⁰⁰ No sólo por ser ésta la línea interpretativa mantenida por la Comisión y por el TJCE, como ya tuvimos ocasión de exponer, sino también por así haberse estipulado en un Acuerdo Internacional, como es el Código de Conducta

⁷⁰¹ Por ayudas existentes se debe entender aquéllas que fueron otorgadas por los Estados con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado CE o, en su caso, con anterioridad a la adhesión del Estado a la Comunidad, como es el caso de España. El artículo 88.3 TCE faculta a la Comisión para llevar a cabo un control permanente de todas ellas. Al respecto, la jurisprudencia comunitaria es clara al afirmar que «una ayuda existente puede seguir ejecutándose mientras la Comisión no la haya declarado incompatible con el mercado común» (sentencias del TJCE de 30 de junio de 1992, Italia/Comisión, C-47/91, Rec. 1992, p. I - 4145,

de la misma por el legislador español sería anterior a la firma del Tratado de Adhesión de España a la Comunidad. Una ayuda que tuviera la consideración de existente, podrá suprimirse o modificarse a instancia de la Comisión si la entendiésemos incompatible con el mercado común. Pero tal decisión sólo tendría efectos hacia el futuro, ya que dichas ayudas, como acabamos de exponer en la última nota al pie, podrán seguir ejecutándose mientras la Comisión no las haya declarado incompatible con el mercado común. La RIC, que está regulada en el Derecho interno desde 1994, podría haberse ejecutado sin más a la espera de una ulterior decisión de la Comisión de tener la consideración de ayuda existente. Sin embargo, esto no fue así, y su aplicación práctica tuvo que postergarse hasta la aprobación por parte de dicha Institución comunitaria por medio de la reseñada Decisión, en la cual en ningún momento, además, se hace referencia a que dicho incentivo fiscal sea una ayuda existente. Todo ello lo consideramos fundamental para el análisis e interpretación de la RIC, pues no cabe extrapolar a ella sentencias de los tribunales españoles o contestaciones de la DGT hechas en relación con el FPI. Aunque similares, son dos incentivos fiscales distintos a juicio de la Comisión, por lo que los criterios interpretativos utilizados para el Fondo no son de aplicación válida por los operadores jurídicos hasta que la Comisión se pronuncie sobre ellos.

apartado 25 y de sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994, Banco de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, Rec. 1994, p. I - 877, apartado 20). Y seguirá ejecutándose aun en el caso de constituir claramente una ayuda de Estado a efectos del artículo 87.1 del Tratado CE. En este sentido el TJCE en su sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco de España/Ayuntamiento de Valencia, C-387/92, Rec. 1994, p. I - 877, es rotundo al afirmar que «(...) una medida mediante la cual las autoridades públicas ceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado» (apartado 14), por lo que «en la medida en que dicha ayuda afecte a los intercambios entre Estados miembros y falsee la competencia, será, con la salvedad de las excepciones previstas en el Tratado, incompatible con el mercado común.» (apartado 15). Sin embargo, «mientras la Comisión no haya declarado la incompatibilidad de una ayuda existente con el mercado común, no es necesario examinar si dicha ayuda puede quedar sustraída –y en qué medida puede quedar sustraída– a la prohibición del artículo 92 del Tratado (...)» (apartado 21). Por todo ello entiende el Tribunal en la misma sentencia que «(...) una medida mediante la cual un Estado miembro concede una exención tributaria a empresas públicas constituye una ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado; dicha ayuda, cuando tiene el carácter de ayuda existente, puede seguir ejecutándose mientras la Comisión no la haya declarado incompatible con el mercado común» (apartado 22).

Dada su configuración técnica como reducción de la base imponible, su naturaleza jurídica es la de constituir, atendiendo a la clasificación realizada por SAINZ DE BUJANDA⁷⁰², una exención objetiva y parcial en el Impuesto sobre Sociedades⁷⁰³. Como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de este epígrafe, es objetiva⁷⁰⁴ en tanto no se concede en atención al sujeto, sino por la realización de un hecho al que el legislador otorga tal beneficio⁷⁰⁵; y será parcial por no impedir, como señalan los profesores CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, el nacimiento de la obligación tributaria, pero sí reducir la cuantía de la deuda⁷⁰⁶. Además de objetiva y parcial, es una exención condicionada, en atención a la clasificación que de las exenciones lleva a cabo QUINTAS BERMÚDEZ⁷⁰⁷, al tener que cumplir el sujeto pasivo con los requisitos establecidos en la Ley 19/1994 para poder disfrutar de ella⁷⁰⁸.

⁷⁰² *Hacienda y Derecho*, vol. III, op. cit., pág. 447 y ss.

⁷⁰³ Tanto en este punto como en el resto de nuestro trabajo, nos circunscribimos a los aspectos jurídicos de las figuras tratadas, por lo que sus aspectos contables no son expuestos más que de modo incidental. En este sentido, la naturaleza contable de la RIC es la de constituir una reserva especial e indisponible (vid. BLÁZQUEZ MÚREZ, J. A.: «Análisis de la Reserva para Inversiones en Canarias». *Actualidad Financiera*, nº 12, diciembre, 1999, pág. 66; CASTRO PÉREZ, C. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: «Una aproximación a la Reserva para Inversiones en Canarias». *Actualidad Financiera*, Nueva Época año II, nº 9, septiembre, 1997, pág. 19). En la misma línea, apuntan CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, que desde el punto de vista contable, tiene la naturaleza de una auténtica reserva especial, al tener la dotación a la Reserva su origen «en la distribución del beneficio social a través del correspondiente acuerdo de la Junta general de Accionistas» («La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 7).

⁷⁰⁴ Como en su momento indicaron CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, siguiendo el criterio de SAINZ DE BUJANDA, «la exención objetiva afecta al presupuesto de hecho de forma que éste queda configurado de una manera distinta por efecto de la norma de exención, siendo de especial importancia la definición del hecho exento para el que opera el principio de legalidad, de ahí que las normas de exención tengan el rango de legales» (*Ordenamiento Tributario Español*. Ed. Cívitas, Madrid, 1977, pág. 309 y 310.)

⁷⁰⁵ El hecho sería la autoinversión empresarial, al que se le concede tal exención en el ejercicio de la política fiscal estatal. Como señala GONZÁLEZ POVEDA «uno de los instrumentos de política fiscal más utilizados para estimular la inversión empresarial es el empleo de un sistema de incentivos fiscales insertados dentro del sistema impositivo» («Situación actual de los incentivos a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 166-167, 1983, pág. 920).

⁷⁰⁶ *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pág. 311 y 312.

⁷⁰⁷ *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Cívitas, 1984, pág. 108.

⁷⁰⁸ Para el análisis de las clasificaciones que la doctrina ha dado a las exenciones tributarias, vid. PALLARES RODRÍGUEZ, M^a R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, pág. 43 y ss..

2 REQUISITOS PARA LA CONSTITUCIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

2.1 SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN DOTAR LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

2.1.1 Aspectos generales

De lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, podrán dotar la Reserva los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos mediante el método de estimación directa, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimiento permanente situado en Canarias.

Al entrar en vigor la Ley 19/1994 estaba aún vigente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por lo que será necesario plantearse si tal remisión es válida con respecto a la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. A nuestro juicio, en tanto que es la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la que mantiene la vigencia de la Ley 19/1994⁷⁰⁹, es preciso que la remisión se haga a la nueva Ley y no a la ya sustituida⁷¹⁰, por lo que, en principio, tendrían derecho a dotar la Reserva todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, esto es, tanto los enumerados en el artículo 7 de la Ley 43/1995, como aquellos sujetos pasivos sometidos a los regímenes tributarios especiales regulados en el Título VIII de la citada Ley. Sin embargo, como en el próximo apartado tendremos oportunidad

⁷⁰⁹ Cfr. apartado 2.20 del artículo único de la Disposición Derogatoria.

⁷¹⁰ Son varias las modificaciones operadas en la Ley 19/1994 después de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, sin que el artículo 27 haya sido modificado.

de comprobar, no todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades pueden dotarla, no ya por prohibición legal, sino en atención a su naturaleza.

En cuanto a los sujetos pasivos del IRPF, el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, establece una doble limitación del derecho a dotar la RIC al preceptuar, por un lado, que sólo pueden acogerse a este beneficio fiscal quienes determinen sus rendimientos mediante el método de estimación directa, por lo que excluye a los empresarios que tributen por estimación objetiva⁷¹¹; por otro lado, con el requisito de que los rendimientos han de provenir de actividades empresariales⁷¹², se descarta la posibilidad de dotar la Reserva a los profesionales⁷¹³. No obstante, en el siguiente apartado realizaremos un estudio más detenido del tema.

2.1.2 La dotación de la Reserva por los profesionales

Como ha definido el profesor MENÉNDEZ MORENO, «es profesional quien de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere cualificación intelectual o técnica, con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación»⁷¹⁴. Para CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, la discriminación a la que se ven sometidos por no poder dotar la Reserva, «se aparta de la línea equiparadora del tratamiento fiscal de ambos tipos de rendimientos en el

⁷¹¹ Se ha de admitir, como acertadamente se pone de manifiesto en el Informe, que las personas físicas que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa simplificada puedan dotar la RIC «puesto que ésta no es sino una modalidad de la estimación directa, tal y como expresamente señala el artículo 25.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero), que no existía en el momento de entrada en vigor de la reiterada Ley 19/1994, razón por la cual no era posible una mención expresa a la misma en la norma».

⁷¹² Como señala la DGT, la actividad empresarial hay que entenderla como ordenación por cuenta propia de unos factores de producción que permitan ofrecer unos productos o servicios en el mercado (Contestación de la DGT de 19. 02. 1997). En atención a ello, sólo podrán dotar la RIC quienes en el desarrollo de su objeto social, lleven a cabo una actividad que pueda ser considerada como empresarial (Contestación de la DGT de 17. 02. 1997).

⁷¹³ Así lo indica la DGT en su Contestación de 11. 07. 1997, al especificar que «la aplicación en el IRPF de la Reserva para Inversiones en Canarias a las actividades profesionales está expresamente excluida por el apartado 9 del artículo 27».

⁷¹⁴ *El concepto jurídico tributario de profesional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 206.

Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y carece de sentido en una ley cuya finalidad (...) es estimular la inversión»⁷¹⁵. Sin duda, esta afirmación se ve reforzada con la nueva regulación de la LIRPF, donde la equiparación entre profesionales y empresarios es aún mayor⁷¹⁶, empero mantener un régimen diferenciado en determinados aspectos⁷¹⁷.

La Audiencia Nacional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el asunto, pero en casos referidos al FPI. Así, en las sentencias de 11 de octubre de 1994 y de 18 de mayo de 1999⁷¹⁸, ha señalado la inexistencia de una clara diferenciación economicista entre empresario y profesional, en tanto ambos ordenan medios humanos y materiales para la obtención del beneficio, por lo que «en coherencia con el respeto al principio de igualdad y no discriminación desprovista de razón objetiva suficiente», estimó los recursos de los profesionales que en su día habían dotado el FPI y que la Administración tributaria no había admitido.

La situación de desigualdad no razonable, contraria al principio constitucional de igualdad ante la Ley en la que la Audiencia Nacional fundamenta sus resoluciones, viene dada por la posibilidad de que, en atención a disposiciones legales no vigentes en la actualidad, tenían los profesionales de dotar el Fondo en el resto del territorio nacional⁷¹⁹.

⁷¹⁵ «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 8.

La misma opinión es compartida por TREBOLLE FERNÁNDEZ, aunque matizada por él mismo en atención al principio de que la ley especial prevalece sobre la general («Incentivos fiscales a la inversión en Canarias». *Carta Tributaria. Monografías*, nº 215, 15 de diciembre de 1994, pág. 9).

⁷¹⁶ El artículo 25 de la Ley 40/1998, habla de «actividades económicas», donde incluye tanto a las empresariales como a las profesionales.

⁷¹⁷ Por ejemplo en la determinación del rendimiento neto por estimación objetiva, a la que no pueden someterse los sujetos pasivos que ejerzan actividades profesionales, o bien el caso de las retenciones a cuenta.

⁷¹⁸ Vid. el comentario a la Sentencia de 18 de mayo de 1999 que realiza GRANIZO LABRANDERO, J. J., en *Canarias Fiscal*, nº 3, enero, 2000, pág. 84 y ss.

⁷¹⁹ Situación similar la encontramos en lo dispuesto en el artículo 26 LIRPF sobre que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del IS, con la posibilidad que tienen tanto los empresarios como los profesionales para diferir el pago del impuesto mediante la reinversión de beneficios extraordinarios (vid. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: «Variaciones patrimoniales y exención por reinversión en los empresarios y/o profesionales acogidos a estimación directa en el IRPF». *Tribuna Fiscal*, nº 84, octubre, 1997, pág. 69) o, incluso, el poder acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión regulados en los artículos 122 a 127 bis de la LIS (vid. BOSCH CHOLBI, J. L.: «La exención por reinversión en el

En línea similar, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 28 de febrero de 2000, consideró que existe una total equiparación entre profesionales y empresarios a efectos de los estímulos e incentivos a la inversión, por lo que no encuentra motivo para negar el acceso de los profesionales al Régimen del Fondo de Previsión para Inversiones (Fundamento de Derecho 4º). El TS fundamenta su fallo en que

«en síntesis, a tenor de lo establecido en los artículos 29 F.5 (29 F.6, después de la reforma introducida por la Ley 5/1983) de la Ley 44/1978 del IRPF y 126 de sus Reglamentos de 1979 y 1981, los “empresarios” y “profesionales” están equiparados a las sociedades en todo lo referente a los estímulos fiscales a la inversión.

La no aceptación de esta tesis implicaría una evidente vulneración del principio constitucional de igualdad ante la Ley» (Fundamento de Derecho 5º).

Sin embargo, las citadas sentencias se refieren a un incentivo fiscal distinto a la RIC. Como más arriba indicamos, las ayudas implantadas en un Estado con anterioridad a su adhesión a la Comunidad, podrán seguir aplicándose en tanto la Comisión no las declare incompatibles con el mercado común y obligue, en consecuencia, a su supresión o modificación. Si la RIC fuera una continuación del FPI, podría haberse aplicado sin necesidad de esperar a que la Comisión se pronunciara sobre ella. Por tanto, el hecho de no haber entrado en vigor hasta la publicación de la Decisión es fundamento suficiente y meridiano para confirmar, desde una óptica estrictamente jurídica, que la RIC es una especificidad fiscal canaria que en absoluto es reforma o adaptación del FPI.

Impuesto sobre Sociedades (Vigencia en el art. 127 de la Ley 43/1995 para las empresas de reducida dimensión, y referencia al pronunciamiento del T.E.A.C. sobre el art. 147.1.d) del anterior Reglamento –el requisito de no cesión a terceros–)». *Tribuna Fiscal*, nº 79, mayo, 1997, pág. 68 y ss., si bien hay que tener en cuenta que el artículo 127 ha sido sustancialmente modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

Ya expresamos que podría recurrirse a un elenco de argumentos teóricos para fundamentar la distinción entre la RIC y el FPI. Incluso es posible que existan los que defiendan que la Reserva es mera continuidad del Fondo. Pero, a nuestro juicio, tales elucubraciones son baladíes. No es nuestra intención, ni ahora, ni a lo largo del presente trabajo, apartarnos de consideraciones teóricas, las cuales, sin duda, son esenciales para el asentamiento de los correspondientes conceptos. No obstante, en el presente caso, la cuestión práctica trasciende a la teórica. ¿Para qué apartarnos de la *praxis* con el fin, tan sólo, de un prurito meramente teórico? Es del todo lógico aportar conceptualizaciones teóricas frente a una resolución práctica que se pueda considerar errónea. Pero cuando, como en el presente supuesto, las consecuencias que se derivan de la práctica –considerar a la RIC como algo distinto al FPI– son las mismas que a las que llegamos con la conceptualización teórica, consideramos innecesarios plantear el debate de fondo y centrar así nuestro análisis en la cuestión práctica.

Por tanto consideramos más que suficiente como argumento a favor de la distinción el hecho de que tanto el Gobierno de España como la Comisión Europea, han estimado necesario que el régimen jurídico de la Reserva para Inversiones sea autorizado por dicha Institución comunitaria para que pueda entrar en vigor. No es, por tanto, una ayuda existente, sino que necesitó acomodarse a las exigencias del Tratado de la Comunidad como toda nueva ayuda de Estado.

La consecuencia principal es que los razonamientos de las sentencias cuyo objeto de interpretación era la normativa reguladora del FPI no pueden ser trasladados a la de la RIC. Sin embargo, nuestra opinión no es compartida por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias. En su sentencia de 18 de octubre de 2000 reconoció el derecho de los profesionales a dotar la Reserva en atención a los criterios mantenidos por el Tribunal Supremo, tal y como expresa en su Fundamento de Derecho 2º. Con los argumentos que acabamos de exponer, queda clara nuestra

oposición al criterio del TSJ de Canarias⁷²⁰. No obstante, en tanto más son las razones de críticas a esta sentencia, nos centraremos en ella más tarde.

El Informe se muestra, como no podía ser menos, favorable a la extensión de la exención fiscal a los profesionales. Tal conclusión se mantiene a partir de una interpretación teleológica y sistemática del artículo 27.9 de la Ley 19/1994. Por la primera de ellas se considera que el «precepto muestra que la exclusión de los rendimientos netos procedentes de las actividades profesionales no respondería al espíritu de la Ley 19/1994, uno de cuyos principios inspiradores, según su exposición de motivos, es la incorporación de incentivos fiscales que generen “decisiones inversoras”, comportamiento económico posible y deseable tanto en empresarios como en profesionales».

No objetamos nada a tal apreciación. Se puede considerar que existe discriminación hacia los profesionales al no poder disfrutar de las ventajas que la Reserva supone, como ha advertido la doctrina. Máxime con la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde se equiparan los profesionales y empresarios.

La segunda razón esgrimida en el Informe para fundamentar que la RIC sea aplicada a los profesionales, es la interpretación sistemática. Ésta «obliga a poner en relación el citado precepto con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y lleva a considerar que la referencia a las “actividades empresariales”, contenida en el citado apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de “actividades económicas”, comprensiva tanto de las actividades empresariales en sentido estricto como de las profesionales, ya que en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter general (y en particular en el artículo 55.2 al remitirse a los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades) se sustituye la tradicional mención separada a las "actividades empresariales y profesionales" por la mención conjunta a las "actividades económicas"».

⁷²⁰ En dos recientes sentencias, el TSJ de Canarias cambia de parecer al no admitir que los profesionales puedan dotar la Reserva. Cfr. Sentencias de 10 de abril de 2002 y de 19 de junio de 2002.

Se podría alegar contra tal interpretación que estamos ante una extensión más allá de los términos estrictos del ámbito de la exención. Pero más contundente, a nuestro juicio, es el siguiente argumento. La Comisión Europea en el momento de considerar compatible la RIC con la normativa comunitaria, admitió que pudieran dotarla los sujetos pasivos del IRPF que realizaran actividades empresariales. En ese momento, en la normativa interna española estaban claramente diferenciadas las actividades empresariales de las profesionales, por lo que la Institución comunitaria obviamente, en una interpretación sistemática del ordenamiento español, sólo concedió tal beneficio a los empresarios y no a los profesionales. El cambio terminológico en el ordenamiento interno no puede afectar al pronunciamiento de la Comisión, por lo que sólo a partir de una nueva Decisión que lo admita, podrán los profesionales dotar la Reserva.

Bien es cierto que, pese a la diferenciación en la Ley del Impuesto sobre la Renta entre profesionales y empresarios, en ciertos aspectos los asimilaba, como era el caso de los estímulos e incentivos a la inversión. Pero no es menos cierto que debemos atender al principio de que la Ley especial –la del REF– prevalece sobre la general –la de la Renta–. Por lo que la Ley 19/1994 sólo admite la aplicación de la Reserva a los empresarios y no a los profesionales. Aun a sabiendas de la posibilidad de tachar nuestra afirmación como discriminatoria, no somos quienes discriminamos a los profesionales, sino la Ley, pues en este aspecto es claro que en su ámbito subjetivo no incluye a los profesionales. Su inclusión sólo es posible con la extensión de la exención, lo que en nuestro ordenamiento jurídico está prohibido.

Además de lo expuesto, hemos de dejar constancia de que toda interpretación que se haga del artículo 27 para extender el alcance de la RIC, es una ayuda de Estado y, en consecuencia, incompatible con el artículo 87.1 TCE mientras la Comisión no adopte una Decisión que la haga compatible por aplicación de alguna de las excepciones del artículo 87.3 TCE. Como consecuencia de ello, la contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, al admitir la extensión del régimen de la RIC a los profesionales, podrá ser declarada por la Comisión contraria al Derecho comunitario por contravenir las disposiciones en materia de ayudas de Estado. Por ello entendemos que, antes de encomendar la redacción de un informe a una comisión de expertos para que señalen posibles fundamentos jurídicos para la extensión de la exención, y basar en dicho

Informe una contestación de la DGT en tales términos, es deseable que se notifique a la Comisión Europea la intención de modificar el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, para que los profesionales también puedan dotar la RIC. La actuación de la Administración española en este punto, con toda probabilidad, será declarada incompatible con la normativa sobre ayudas de Estado.

Si esto es claro con respecto a una contestación de la DGT, ¿qué ocurre entonces con la sentencia del TSJ de Canarias? Vayamos por partes en este punto.

Si nos olvidamos de que ya existe tal sentencia y partimos desde una posición teórica de falta de resolución judicial en este asunto, debemos tener presente lo siguiente. En un recurso judicial contra la inadmisión por la Administración de la aplicación de la Reserva a los profesionales, la parte perjudicada podrá solicitar que el Tribunal recurra al mecanismo del artículo 234 TCE: la cuestión prejudicial⁷²¹. En este caso, el procedimiento interno se ha de suspender temporalmente hasta tanto el TJCE emita una sentencia a la que se debe someter el tribunal nacional por el carácter vinculante de aquella. De no atender el órgano jurisdiccional interno la solicitud de la cuestión prejudicial⁷²², la parte perjudicada podrá en el recurso pertinente continuar solicitando la aplicación del artículo 234 hasta alcanzar la última instancia en el Derecho interno, la cual, a tenor del párrafo tercero del citado precepto, «estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia».

Por tales razones, y si nos atenemos al Derecho vigente en el momento actual, no puede recaer sobre la RIC una sentencia en el sentido de las antedichas en relación con el FPI. La Decisión de la Comisión ha de entenderse en su estricto sentido –como hemos tenido ocasión de exponer en el momento de estudiar su doctrina sobre las ayudas de Estado–, lo que implica que su interpretación debe hacerse a la luz de la normativa interna vigente al momento de dictarse la Decisión, en el que existían diferencias entre empresarios y profesionales. Estamos, por tanto,

⁷²¹ Sobre la cuestión prejudicial, vid. por todos, MANGAS MARTÍN, A.: *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, op. cit., pág.. 264 a 274.

⁷²² Según el segundo párrafo del artículo 234 TCE, los órganos jurisdiccionales internos no están compelidos a solicitar el pronunciamiento del TJCE.

ante la necesidad de interpretar no sólo una disposición del Tratado, sino un acto de una Institución de la Comunidad, en el presente caso, una Decisión de la Comisión. Ello nos lleva, sin duda, a la oportunidad de haber elevado una cuestión prejudicial al TJCE, con el objeto de que otorgara su juicio sobre el asunto.

Como hemos tenido ocasión de reflejar, el concepto mantenido por el TJCE sobre ayudas de Estado es muy amplio, con el fin de abarcar cualquier medida que aligere las cargas presupuestarias del beneficiado por la medida. Esto nos hace pensar que el Tribunal de Justicia consideraría que, al estar dentro de los límites del artículo 87.1 TCE, correspondería a la Comisión Europea determinar si los profesionales pueden o no dotar la Reserva, por lo que el juez nacional se vería imposibilitado de resolver en tanto es dicha Institución la única competente para resolver el supuesto. Cosa bien distinta es que ya se hubieran pronunciado la Comisión o el Tribunal en un supuesto similar. En este caso el juez nacional ya tendría una interpretación válida en la que fundamentar su sentencia sin necesidad de acudir al mecanismo de la cuestión prejudicial.

Por lo que nos planteamos de nuevo ¿qué ocurre entonces con la Sentencia del TSJ de Canarias?

En primer lugar, hemos de dejar claro que contra ella no cabe recurso de casación. Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, no cabe recurso de casación contra la citada sentencia, en tanto la cuantía es inferior a 25 millones de pesetas y tampoco estamos ante un caso de defensa de los derechos fundamentales. Ni siquiera se puede alegar que estemos ante un supuesto de unificación de doctrina.

Conforme a tal premisa, si el Abogado del Estado hubiese solicitado la elevación de la cuestión prejudicial, el TSJ de Canarias habría estado obligado a acudir al TJCE. Es criticable, en consecuencia, que el Abogado del Estado no tomase en cuenta todas las posibilidades que el ordenamiento jurídico pone a su disposición. En concreto la de la cuestión prejudicial, con la que, a nuestro juicio, era probable que el resultado final fuera otro. Si bien es cierto que todavía cabe

poner en conocimiento de la Comisión esta sentencia alegando la posibilidad de que sea constitutiva de una ayuda de Estado. De este modo la Comisión, al tener conocimiento de la situación, podrá instar a las autoridades nacionales a una aplicación correcta del Derecho comunitario o acudir al TJCE mediante el recurso de incumplimiento

Pero, pese a la inexistencia de la solicitud de la cuestión prejudicial por una de las partes del proceso, también podía el propio TSJ de Canarias haberlo hecho de oficio. El no hacerlo suponemos que se debió a que en ningún momento se consideró que entraba en juego el Derecho comunitario. Ello nos vuelve a reafirmar en la palabras ya expuestas en el trabajo, cuando abogábamos por una pronta modificación de los estudios de Derecho con el objeto de que se preste la atención debida al Derecho comunitario. Modificación que consideramos absolutamente necesaria en nuestra disciplina, la del Derecho financiero y tributario.

Esto supone que el TSJ de Canarias ha hecho caso omiso del Derecho comunitario, tanto del originario como del derivado cuando, a nuestro entender, es el que se debía haber aplicado. En especial, el artículo 87.1 TCE y la Decisión de la Comisión por la que se autoriza el régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias.

Otro punto del todo criticable en la sentencia es que su fallo se basa en la del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2000. Ya hemos expuesto que la Reserva no es continuación del FPI. Además de argumentos teóricos, la práctica de la actuación tanto del Gobierno de la Nación como de la Comisión ha dejado claro que la RIC es una medida fiscal nueva y, como tal, fue valorada y autorizada por la Comisión. Por tanto, es inadmisibles que un Tribunal nacional justifique un fallo en atención a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre situaciones que son distintas. Estamos, en consecuencia, ante un desconocimiento del Derecho comunitario tanto en su parte sustancial como procesal por parte del TSJ de Canarias.

La tercera y última crítica, es que aquí el TSJ hace un uso no admitido de la analogía. Cuando se redactó la Ley 19/1994, la normativa general –la del Impuesto sobre la Renta– diferenciaba entre empresarios y profesionales. Y aunque en otros puntos, como en el de los estímulos e incentivos a la inversión, los equiparaba, en otros no, por lo que el legislador asumía

que entre ambos existían diferencias. Teniendo en cuenta tales apreciaciones, si con posterioridad, al dictar la Ley del REF, tan sólo emplea el término «empresario», es precisamente para eso, para referirse única y exclusivamente a los empresarios. Y con tal alcance fue admitida la RIC por la Comisión. En tanto la Ley especial prevalece sobre la general, no cabe argumentar que la de la renta en algunos casos los equipara, pues la especial hace mención expresa tan sólo a uno de ellos. Ampliar los límites de la Reserva es atentar contra la prohibición del uso de la analogía expresada en el artículo 23 de la LGT para extender más allá de sus términos estrictos las exenciones o bonificaciones.

Es cierto que esta última apreciación puede variar con la nueva Ley del Impuesto de la Renta, donde ya no existe diferenciación entre empresarios y profesionales, quedando ambos incluidos en la expresión «actividades económicas». Sí será ahora admisible que los profesionales puedan dotar la Reserva al no existir más que pequeñas diferencias legislativas con los empresarios. El que no se admita tal extensión conllevaría una grave discriminación, por lo que sería del todo justo que los profesionales puedan beneficiarse de la RIC.

Pero aquí entonces, volvemos a la cuestión ya explicada de que la Comisión, cuando autorizó la RIC, sabía de la diferencia entre empresarios y profesionales en el Derecho interno español. Y consciente de tal diferencia, la admitió sólo para empresarios. Si no cabe duda que atendiendo única y exclusivamente al Derecho interno los profesionales podrán dotar la Reserva, no es menos cierto que en este punto, se impone el Derecho comunitario. Y para que se admita algo no contemplado en una Decisión de la Comisión es necesaria bien otra Decisión o, quizá, una Sentencia favorable del TJCE. No obstante, tal caso lo ponemos en duda, pues es probable que si le llegara un asunto de esta índole al Tribunal de Justicia, lo remitiera a la Comisión, por ser ella la única competente en materia de ayudas de Estado, pues la actuación del Tribunal se limita a constatar que la Comisión ha actuado conforme a Derecho en su Decisión.

En conclusión, los profesionales sufren una discriminación injustificada al no poder beneficiarse de la Reserva para Inversiones en Canarias en los términos en que sí lo hacen los empresarios. Pero tal discriminación no va a poder ser remediada, en ningún caso, ni por la DGT ni por los Tribunales nacionales –ya sea el TSJ de Canarias o el TS–. Sólo hay dos vías para ello:

una reforma de la Ley 19/1994 autorizada por la Comisión o una Decisión *ad hoc* de dicha Institución en tales términos. En definitiva, es la Comisión Europea la única que puede admitir que los profesionales doten la Reserva.

2.1.3 Análisis de la viabilidad de dotar la Reserva para Inversiones en Canarias por parte de los distintos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades

Como hemos expuesto con anterioridad, en el momento de la redacción de la Ley 19/1994, la norma legal reguladora del Impuesto sobre Sociedades vigente era la Ley 61/1978, donde se establecía, en su artículo 4, que eran sujetos pasivos del Impuesto «todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»⁷²³. En la actual LIS –que como ya hemos expresado es a la que se debe acudir para completar e interpretar la Ley 19/1994– se lleva a cabo, por el sistema de *numerus clausus*⁷²⁴, una enumeración cerrada, en su artículo 7, de las entidades que han de considerarse sujetos pasivos del impuesto⁷²⁵. Como fórmula genérica señala que lo serán las personas jurídicas, aunque, como advierte la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, esto no constituye más que «la primera categoría (...) de sujetos pasivos del impuesto»⁷²⁶, al admitir excepciones en

⁷²³ De este precepto deduce ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que las entidades sin personalidad jurídica no podían ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (*Sistema Tributario Español y Comparado*. Ediciones ICE, Madrid, 1981, pág. 174, opinión que ya mantenía en «Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 27/28, julio/diciembre, 1980, pág. 377), salvo que, como advierte CLAVIJO HERNÁNDEZ, las leyes les reconozcan la cualidad de sujeto pasivo del impuesto («Impuesto sobre Sociedades». *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Ed. Marcial Pons, 9ª edición, Madrid, 1993, pág. 223).

⁷²⁴ Sin ser éste el momento y lugar para analizar el artículo 7 de la LIS, nos parece oportuno, sin embargo, reflejar la crítica que al precepto hace ALONSO MURILLO, al prever, debido al carácter cerrado de la enumeración, problemas interpretativos cuando una posterior Ley sujete al IS a una entidad sin personalidad jurídica no incluida en el artículo 7.1 de la LIS (vid. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996. Dirigida por TEJERIZO LÓPEZ, J. M., pág. 25).

⁷²⁵ BLESÁ BAGUENA, A.; ROGER BERGUA, C.; CIUTAD CORA, I.; HERIBERT PADROL, M.: *Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Praxis, Barcelona, 1996, pág. 13 y ss.

⁷²⁶ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Los sujetos pasivos y la transparencia fiscal». En la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 39.

ambos sentidos⁷²⁷. Esto es, no toda persona jurídica será sujeto pasivos del IS⁷²⁸ y, por otro lado, sí lo serán entidades sin personalidad jurídica⁷²⁹.

a) Sociedades sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades

No es necesario detenerse, dada la obviedad, en la explicación del derecho que tienen las personas jurídicas⁷³⁰ a dotar la Reserva⁷³¹, siempre que cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994⁷³². Sin embargo, es conveniente detenernos un instante en el análisis de los demás sujetos pasivos para comprobar si son susceptibles de ejercitar tal derecho.

Señala la LIS en su artículo 7 que, además de las entidades con personalidad jurídica, serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades los siguientes:

⁷²⁷ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 599.

⁷²⁸ La LIS excluye expresamente como sujetos pasivos del IS a las sociedades civiles, que tributarán, en todo caso, en régimen de atribución de rentas (ERNEST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 52).

⁷²⁹ La novedad de la Ley 43/1995 es más en el aspecto sistemático que de fondo, en tanto recoge en un mismo artículo la sujeción al Impuesto de entidades que ya lo estaban, bien por expresarlo así la anterior Ley – aunque siempre en preceptos distinto al que regulaba la sujeción general–, bien por disponerlo otra Ley, como era el caso de los Fondos de Inversión (vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Los sujetos pasivos y la transparencia fiscal», op. cit., pág. 41).

⁷³⁰ Para un análisis general de las personas jurídicas, vid. DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica*. Ed. Cívitas, Madrid, 1984, 2ª edición. Para el estudio de las personas jurídicas en tanto sujetos pasivos del IS, vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: «Impuestos de Sociedades: sujetos pasivos. Entidades exentas». En la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Comares, Granada, 1998. Obra coordinada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A, pág. 37 y ss.

⁷³¹ También tendrá derecho a mantener el beneficio fiscal que la RIC genera la sociedad sucesora a título universal de otra empresa que había dotado y materializado la misma, siempre que asuma el cumplimiento de las obligaciones relativas a los requisitos establecidos en relación con la inversión y mantenimiento de las dotaciones a la RIC. Así se pronunció la DGT en la Contestación de 21. 01. 1997, cuando se le consultó sobre la posibilidad de que al traspasar el patrimonio empresarial a otra sociedad, pudiese transferirse a la nueva entidad la RIC dotada y materializada parcialmente.

⁷³² Tampoco nos detendremos a analizar los entes exentos, ya que al no tributar, no dotarán la RIC. Para el análisis de las entidades exentas, vid. PALLARES RODRÍGUEZ, Mª R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 50 y ss.

Los Fondos de Inversión

Su desarrollo normativo se encuentran recogido en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva⁷³³. No tienen personalidad jurídica; los inversores ponen un patrimonio a disposición de una Sociedad que los gestiona mediante la participación en fondos propios de otra entidad con el fin de obtener un rendimiento.

Las Uniones Temporales de Empresas

Están reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre el Régimen Fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, que, como expresa su artículo 7, son un «sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro». No tienen personalidad jurídica, pudiendo tenerla o no las empresas que la formen.

Los Fondos de Capital-Riesgo.

Como expresa la Exposición de Motivos de la Ley 1/1999, de 5 de enero, reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras, el Capital-Riesgo es una actividad financiera consistente en proporcionar recursos a medio y largo plazo, pero sin vocación de permanencia ilimitada, a empresas que presentan dificultades para acceder a otras fuentes de financiación⁷³⁴, estipulando el apartado 2 del artículo 1 de la mencionada Ley que serán Entidades de Capital-Riesgo, las Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo. Las primeras son sociedades

⁷³³ Vid., por todos, GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Fiscalidad de las Rentas del Capital Mobiliario en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995.

⁷³⁴ VENDREL VILANOVA; A.: «Un nuevo impulso para la actividad de capital riesgo». *Actualidad Financiera*, Nueva Época año IV, nº 4, abril, 1999, pág. 4.

anónimas cuyo objeto social consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras cuyos valores no coticen en el mercado de la Bolsas de Valores⁷³⁵. Aun teniendo un régimen tributario especial⁷³⁶, tendrán derecho a dotar la RIC en tanto son personas jurídicas sometidas al IS. Por su parte, los Fondos son patrimonios administrados por una sociedad gestora, con el mismo objeto principal que el de las Sociedades de Capital-Riesgo⁷³⁷.

Los Fondos de Pensiones

En la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones encontramos su régimen jurídico. Carecen de personalidad jurídica al ser patrimonios cuyo único objeto es el de dar cumplimiento a planes de pensiones. Al igual que los fondos de inversión, canalizan el ahorro popular hacia los mercados financieros mediante la captación de recursos procedentes de pequeños ahorradores para «gestionarlos de forma conjunta y profesionalizada mediante inversiones esencialmente financieras»⁷³⁸.

Los Fondos de Regulación del Mercado Hipotecario

Están regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario. Son también fondos patrimoniales cuya finalidad es la de regular el mercado secundario de títulos hipotecarios mediante su compra y venta para asegurar su liquidez.

⁷³⁵ Cfr. artículo 2.1 de la Ley 1/1995, de 5 de enero, reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras.

⁷³⁶ LETE ACHIRICA, C.: «Las sociedades de capital-riesgo en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley 1/1999, de 5 de enero». *Impuestos*, nº 21, noviembre, 1999

⁷³⁷ Cfr. artículo 3 de la Ley 1/1999.

Los Fondos de Titulización Hipotecaria.

Su marco jurídico lo encontramos en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria. Son patrimonios separados y carentes de personalidad jurídica, cuyo activo lo forman las participaciones hipotecarias que agrupan y el pasivo, los valores emitidos en cuantía y condiciones financieras tales que el valor patrimonial neto del fondo sea nulo.

Los Fondos de Titulación de Activos

Se regulan en la Disposición Adicional Quinta 2ª, de la Ley 3/1994, de 14 de abril, sobre Adaptación de la Legislación Española en Materia de Crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y otras modificaciones relativas al sistema financiero. Sus fondos, compuestos por la titulización de otros préstamos y derechos de crédito, incluidos los derivados de operaciones de *leasing*, y los relacionados con las actividades de las pequeñas y medianas empresas, tienen un régimen idéntico al de los Fondos de Titulización Hipotecaria.

Además de los sujetos enumerados en el artículo 7, estarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades⁷³⁹:

- Los Grupos de Sociedades. Son sujetos pasivos del Impuesto, estando conformadas por una sociedad dominante y una o varias dependientes, todas ellas jurídicamente independientes, pero que desde un punto de vista económico actúan y se comportan como una unidad patrimonial, de manera que esta unidad económica es una manifestación de la capacidad económica y tributaria de todas las entidades que forman el grupo.

⁷³⁸ ORTEGA NAVARRO, F. J.: «Los fondos de inversión y de pensiones en el marco de Unión Monetaria Europea». *Actualidad Financiera*, Nueva Época año III, nº 6, junio, 1998, pág. 44.

⁷³⁹ Para el estudio de estos sujetos pasivos del IS, vid. por todos SEGARRA, A.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios*. Ediciones Deusto, Bilbao, 1997, pág. 304 a 381.

- Fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas en que pueden las Sociedades Cooperativas asociarse libre y voluntariamente para la defensa y promoción de sus intereses, tal y como dispone el artículo 158 de la Ley 3/1987, General de Cooperativas⁷⁴⁰.

- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.

- Los Fondos de Promoción de Empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización. Son asociaciones sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica, constituidos, no por patrimonios, sino por empresas de sectores en reconversión, sociedades en reconversión y las organizaciones empresariales y sindicatos que hayan negociado y firmado el correspondiente plan de reconversión.

⁷⁴⁰ Vid. BORJABAD GONZALO, P.: «Aspectos actuales del cooperativismo en España. Estructura financiera de la empresa cuyo titular es una Sociedad Cooperativa General y régimen jurídico de las principales masas patrimoniales que la integran». *La Economía Social: 150 años después*. Universidad Internacional Menéndez Pelayo en colaboración con el Centro de Formación Cooperativa de Canarias y el Instituto Canario de Formación y Empleo, Santa Cruz de Tenerife, 1996, pág. 11 y ss.; MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, F.: *Las Cooperativas y su Régimen Tributario*. Ed. La Ley, Madrid, 1994; NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: *El Nuevo Régimen fiscal de la Empresa Cooperativa*. Publicado por el Centro de Formación Cooperativa de Canarias, Tenerife, 1991

Todas las entidades cuyo objeto social sea la gestión de patrimonios de sus inversores para la obtención de rendimientos mediante la participación en fondos propios de otras entidades⁷⁴¹ podrán dotar la RIC. Antes de hacer esta afirmación, es necesario, sin embargo, llevar a cabo una serie de matizaciones. Pese a ser sujetos pasivos del IS, estos entes carecen de personalidad jurídica, lo que conlleva importantes limitaciones en su actuación. Sin embargo, aunque en un primer momento se pueda postular, como ha hecho parte de la doctrina tributaria, que la falta de personalidad jurídica les impediría contraer obligaciones⁷⁴², se debe reconocer «que hay sujetos de derecho que no son personas jurídicas, pero que el ordenamiento general admite como tales»⁷⁴³. No obstante, LÓPEZ DÍAZ ha puesto de manifiesto que «el hecho imponible no debe entenderse como titularidad de las rentas (...), sino que habrá que entender la obtención de renta como el hecho de que la misma se incorpore a ese patrimonio separado que está en la base de los entes sin personalidad»⁷⁴⁴. Lo esencial será, por tanto, la existencia de un patrimonio separado, por lo que la referencia a estas entidades como sujetos serviría sólo para designar un

⁷⁴¹ Para el análisis de todas ellas, así como de su régimen jurídico, vid ERNEST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, op. cit., pág. 570 y ss.

⁷⁴² CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: «Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria». *Moneda y Crédito*, nº 48, 1965, pág. 96 y ss..

En el mismo sentido, para SÁNCHEZ GALIANA, los cotitulares o copartícipes serán «los sujetos de los efectos jurídicos de toda índole que se deriven en relación a los mismos» («El responsable». En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 674).

BERLIRI estima que quien carezca de la capacidad jurídica general del ordenamiento, no podrá realizar los hechos que configuran el presupuesto de la imposición, como es el caso de la obtención de rentas, la contratación o la disposición de bienes (BERLIRI: «"Capacità giuridica tributaria" o concorso di debitori d'imposta?»). *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Parte I*, 1940, pág. 243-245).

En contra de esta opinión se muestra BLÁZQUEZ LIDOY, para quien «cuando el legislador de un área jurídica entienda que para proteger o potenciar los intereses de dicha rama sea necesarios reconocer, además, la existencia de otros intereses legítimos que actúan a escala colectiva, no tengo la menor duda que podrá crear un ente sin personalidad sujeto de derechos y obligaciones» (*El régimen de los Grupos de Sociedades en la Ley 43/1995 (Fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*. Estudios Financieros, Madrid, 1999, pág. 178).

⁷⁴³ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 325.

⁷⁴⁴ LÓPEZ DÍAZ: A.: «Impuestos de Sociedades: sujetos pasivos. Entidades exentas», op. cit., pág. 57.

patrimonio⁷⁴⁵ en la medida en que estas situaciones económicas sean representativas de una capacidad contributiva⁷⁴⁶ participando, en consecuencia, en la «realización del hecho imponible en sentido amplio»⁷⁴⁷.

Esto no ha de implicar, a nuestro juicio, admitir la capacidad de obrar plena de estos entes, ni siquiera una reducida, sino entender que, en tanto se les puede imputar una manifestación de capacidad económica, se les considera sujetos del tributo⁷⁴⁸. No obstante esta subjetividad tributaria, es claro que su gestión queda encomendada a una sociedad gestora, que será su representante a efectos del cumplimiento del apartado 4 del artículo 43 de la Ley General Tributaria. En definitiva, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los Fondos no se integrarán las cantidades dotadas a la Reserva. Cantidades que no dota la entidad sin personalidad jurídica, sino la entidad gestora en aras de procurar el mayor beneficio posible a los inversores. Claro está que tal posibilidad dependerá de la facultad que la entidad gestora tenga de reinvertir o de no distribuir todo o parte de los beneficios.

En conclusión, los Fondos tendrán derecho a dotar la RIC, pero sólo la podrán materializar en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen su actividad en el Archipiélago, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en la letra a) del artículo 27.4, con el requisito de permanencia en su patrimonio durante cinco años ininterrumpidamente. Las inversiones que se lleven a cabo para generar beneficios a los fondos tienen una vocación de no perdurabilidad en la empresa que, en principio, parece que les impediría cumplir con el requisito de permanencia que el artículo 27 de la Ley 19/1994 exige de los bienes en que se materialice la inversión. Claro que también se admite la enajenación del bien siempre

⁷⁴⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: «Los entes de hecho como sujetos pasivos de las obligaciones tributarias». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995, pág. 662.

⁷⁴⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Las entidades colectivas sin personalidad jurídica». En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 574.

⁷⁴⁷ MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración». *Información Fiscal*, septiembre-octubre, 1995, pág. 15.

⁷⁴⁸ AMATUCCI, A.: «Observaciones en torno a la subjetividad tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 159, pág. 833.

que lo obtenido se vuelva a reinvertir en los mismos términos. Esto daría base a la admisibilidad de aplicar el régimen de la RIC a los fondos; sin embargo, no creemos que en el espíritu de la Ley esté el permitir gozar de tal beneficio a quien desarrolla un objeto social basado en la compraventa de participaciones para obtener rendimientos. Más bien se pretendía con la admisibilidad de reinvertir lo obtenido en la enajenación de bienes en que se materialice la RIC permitir al sujeto pasivo, hacer frente a situaciones coyunturales, como podría ser la falta de rendimiento oportuno de una maquinaria.

Las Uniones Temporales de Empresas, en virtud de la letra a) del artículo 68 de la LIS, no tributarán por el IS por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio español, las cuales se imputarán a dichas empresas miembros⁷⁴⁹, quedando sometidas por la parte de base imponible imputable a las entidades miembros no residentes en territorio español⁷⁵⁰. Las Uniones Temporales de Empresas podrán, en consecuencia, disminuir su beneficio en la cantidad dotada a la RIC en el momento de determinar la base imponible. Estas entidades son sujetos pasivos del IS⁷⁵¹ y, en tanto llevan a cabo una actividad empresarial –para la realización de una obra de importantes dimensiones, se puede crear una UTE de la que sean miembros varias constructoras, buscando cada una de ellas un lucro particular– deberán realizar inversiones en la adquisición de activos fijos. Sin embargo, para que tal beneficio sea susceptible de aplicarse es necesario que tales activos estén en funcionamiento en la empresa durante cinco años, por lo que difícilmente podrán dotar la RIC, no ya por razones jurídicas, sino por la naturaleza de su actividad. Ahora bien, siempre que reúnan los requisitos dispuestos en el artículo 27, tendrán el derecho a dotar al RIC.

⁷⁴⁹ Vid. BECERRA GUIBERT, I.: *El cierre fiscal y contable: ejercicio 1999*. Ed. CISS, Bilbao, 1999, pág. 830.

⁷⁵⁰ Destaca MARTÍN DÉGANO la novedad introducida por la Ley 43/1995 al estar antes sólo gravada la parte de base imponible que correspondía a los miembros no residentes que actuaran a través de establecimiento permanente en España (vid. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996. Dirigida por TEJERIZO LÓPEZ, J. M., pág. 199).

⁷⁵¹ Vid. GALAPERO FLORES, R.: «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: fiscalidad de las Agrupaciones de Interés Económico, Agrupaciones Europeas de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas». *Impuestos*, Tomo I, 1997, pág. 1366 y ss.; MÍNGUEZ CONDE, J. L.: «El régimen jurídico y tributario de las uniones temporales de empresas: incidencia en su contabilidad y en la de las empresas partícipes». *Estudios Financieros*, nº 193, 1999, pág. 171 y ss.

Los grupos de sociedades⁷⁵², podrán optar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.1 de la LIS, por determinar la base imponible de forma consolidada compuesta por todas y cada una de las bases de las sociedades integrantes del grupo⁷⁵³. En consecuencia, al ser sujeto pasivo del IS⁷⁵⁴, podrán dotar la RIC para materializarla conforme lo establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994. Esto resulta aún más evidente en tanto el artículo 89 de la LIS les permite acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios⁷⁵⁵.

b) Entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades

En el Capítulo XV del Título VIII de la LIS (artículos 133 a 135), se recoge el régimen tributario aplicable a las entidades parcialmente exentas del IS, que son las siguientes:

- Las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994.
- La uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 22/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.

⁷⁵² Para un detenido estudio del régimen jurídico de los grupos de sociedades, vid. por todos BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El régimen de los Grupos de Sociedades en la Ley 43/1995 (Fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*, op. cit., *passim*.

⁷⁵³ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: «Régimen tributario de los Grupos de Sociedades». *Los Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, pág. 67; PRICE WATERHOUSE JURÍDICO Y FISCAL: *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 163.

⁷⁵⁴ Para un estudio de la innecesariedad e incorrección técnica de atribuir a los grupos de sociedades la condición de sujetos pasivos vid. MENÉNDEZ GARCÍA, G.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996. Dirigida por TEJERIZO LÓPEZ, J. M., pág. 218 y ss.

⁷⁵⁵ Vid. LLORENTE SANZ, M^a S.: *Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997, pág. 251 y ss; SEGARRA, A.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentario*, op. cit., pág. 316.

- Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por la normativa reguladora.

En el artículo 134.2 de la LIS se sujeta al IS los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, los derivados del patrimonio y las ganancias patrimoniales⁷⁵⁶ de estas entidades que no deriven del cumplimiento de su objeto social o finalidad específica⁷⁵⁷, equiparando, en el apartado 3 del citado artículo a la explotación económica con la actividad empresarial⁷⁵⁸. En este sentido, dichas entidades son sujetos pasivos del IS, teniendo que tributar por los rendimientos netos tal y como preceptúa el apartado 1 del artículo 135 de la LIS⁷⁵⁹.

⁷⁵⁶ Aunque la LIS utilice el término «incremento y disminuciones de patrimonio», no hay que olvidar que en la nueva Ley sobre el IRPF, el legislador utiliza el término «ganancias y pérdidas patrimoniales».

⁷⁵⁷ Como señala SANZ GADEA, estas asociaciones de base privada sin ánimo de lucro podrán obtener rentas, sin perder por ello tal condición, siempre que sea de forma esporádica o accesorio (*Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 150). La RIC está pensada para favorecer y permitir la autofinanciación de las empresas, pero no es trasladable.

Para el estudio de las interpretaciones administrativas y jurisprudenciales sobre la determinación de qué rentas obtenidas por estas entidades están exentas, vid. MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y MARTÍN ZAMORA, M^a P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1998, pág. 46 y ss.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La entidades sin fin lucrativo en la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades». *Impuestos*, nº 8, Tomo I, 1996; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «El ejercicio de actividades mercantiles por las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades». *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº 5, marzo, 1998, pág. 9.

⁷⁵⁸ En un estudio enmarcado dentro del ámbito del Derecho Financiero y Tributario, no nos podemos detener en el análisis detallado de lo que se entiende por «actividad empresarial» o por «empresario». Las dificultades que entraña su estudio deriva del hecho de que el ordenamiento jurídico mercantil no ofrece una definición de «empresario» y el de «comerciante», como reconoce la doctrina mercantilista, no es válido para definirlo (BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos, Madrid, 1991, pág. 60 y ss.). La misma falta de definición es predicable del término «actividad empresarial», si bien ésta puede ser asimilada a la de «actividad mercantil» (vid. VICENT CHULIÁ, F.: *Compendio Crítico de Derecho Mercantil*, Volumen I. Ed. Bosch, Barcelona, 1991, pág. 189). Nos adherimos aquí a la definición que de empresario ofrece PEDREIRA MENÉNDEZ a la hora de defender su postura de que la fundación puede ejercer actividades empresariales. Para el autor es empresario «todo aquel que, ya sea persona física o jurídica, cuente con una organización permanente y estable para producir bienes y servicios, los cuales son ofertados en el mercado, en nombre propio, de forma habitual y con el ánimo de obtener para sí una ganancia o beneficio, asumiendo, además, el riesgo de pérdidas o ganancias en su patrimonio» (*Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, op. cit., pág. 230).

⁷⁵⁹ Para un análisis del régimen tributario de los entes sin personalidad jurídica, vid. por todos FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Los sujetos pasivos y la transparencia fiscal», op. cit., pág. 46 y ss.

Cabría por ello afirmar, en un primer momento, que tales entidades tiene derecho a dotar la RIC. Sin embargo, en atención al fin de la RIC –procurar la autofinanciación de las empresas y de los empresarios– parece claro que la intención del legislador era permitir tal beneficio a quien de forma habitual desarrolle una actividad empresarial, pero no a quienes lo hagan de forma esporádica. En atención a ello, consideramos que las entidades que obtengan rendimientos por el ejercicio de actividades económicas de forma no habitual o de manera circunstancial no podrán dotar la RIC aun cuando esos rendimientos estén sujetos al IS⁷⁶⁰. Desde esta restricción en atención a la naturaleza de la RIC, los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los partidos políticos o los sindicatos de trabajadores⁷⁶¹ no tendrán derecho a dotar la RIC. Caso distinto es el de las Fundaciones cuando desarrollen habitualmente una actividad empresarial⁷⁶² a través de la cuál obtienen rendimientos sujetos al IS⁷⁶³, pudiendo en consecuencia dotar la RIC en los mismos términos que una entidad con ánimo de lucro.

⁷⁶⁰ Bien es cierto que tales rendimientos pueden estar exentos, como en el caso de un Colegio Profesional que obtiene un precio por determinados servicios que no se incluyen dentro de su fin primordial. El TEAR de Asturias, en su resolución de 26 de agosto de 1994, entendió que los ingresos obtenidos por el Ilustre Colegio de Abogados de Oviedo por las fotocopias, venta de libros y uso del fax son «servicios accesorios a los que constituyen su objeto primordial o fundamental, pero nunca una actividad o explotación económica en sentido estricto», por lo que quedarían exentos de tributación en el IS.

⁷⁶¹ Al respecto de la posibilidad de que los sindicatos realicen actividades empresariales, señala PÉREZ PÉREZ, en un análisis que consideramos extensible a los Colegios profesionales, a las asociaciones empresariales, a las Cámaras oficiales y a los partidos políticos, que «en el ámbito de la fundamentación teórica, pueden existir serias objeciones para que el sindicato, definido como asociación sin ánimo de lucro, intervenga de forma permanente y con el objetivo central en la actuación económica, aunque menos si lo hace de manera instrumental y esporádica» («El sindicato: ¿empresario mercantil?». *Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 29, 1993, pág. 20.). En términos similares se expresa PÉREZ REY, proponiendo como mejor solución para la actuación del sindicato en las relaciones de mercado, la constitución de sociedades mercantiles instrumentales («Sobre la actividad económica sindical». *Revista de Derecho Social*, nº 1, enero-marzo, 1998, pág. 172). En el caso de actuación a través de una sociedad instrumental, ésta podrá dotar la RIC en los mismos términos que cualquier otra sociedad.

⁷⁶² Con la entrada en vigor de la Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias, se les limita la posibilidad de ejercer actividades empresariales independientes de sus fines, al sólo poder llevarlas a cabo cuando sean estrictamente necesarias para el sostenimiento de su actividad empresarial. Esta imposibilidad al libre ejercicio de actividades empresariales ya había sido apuntada por DÍAZ BRITO al analizar el Anteproyecto de Ley en su obra *Normativa y competencias de Canarias sobre Fundaciones Privadas*. Ed. Bosch, Barcelona, 1997, pág. 240.

En conclusión, todas aquellas entidades parcialmente exentas del IS que por su naturaleza o por lo dispuesto en sus estatutos, sean susceptibles de desarrollar de manera habitual una actividad empresarial, podrán dotar la RIC con cargo de los rendimientos que a partir de estas actividades obtuvieran.

c) Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal

Queda por determinar si aquellas sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal⁷⁶⁴ tienen derecho a dotar la RIC. Si bien es cierto que la naturaleza de estas sociedades estuvo discutida en la doctrina, predominando las tesis que entendían que no eran sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades⁷⁶⁵, con la Ley 43/1995 la situación es distinta al establecer en la letra a) del apartado 1, del artículo 7, que serán sujetos pasivos del Impuesto «las personas jurídicas», desarrollando en los artículos 75 a 77 el régimen de la transparencia fiscal⁷⁶⁶, donde

Para un análisis de la posibilidad de las Fundaciones para ejercer una actividad empresarial en España, vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A: *Fundaciones y mecenazgo*. Ed. Aranzadi, 2ª edición, 1996; PEDREIRA MENÉNDEZ, J: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, op. cit., pág. 276 y ss. y la bibliografía por él citada.

⁷⁶³ El TEAC en su resolución de 28 de abril de 1998 (JT 1998/806), somete a al IS los rendimientos derivados de una explotación agrícola desarrollada por una fundación que regenta un orfanato, por no entenderlas accesorias a la actividad principal

⁷⁶⁴ Señala la doctrina especializada que «nell'ambito della disciplina tributaria con l'espressione "principio di trasparenza si è soliti indicare un peculiare metodo di imposizione dei soggetti collettivi, mediante il quale il presupposto di imposta viene riferito direttamente in capo agli individui che compongono l'ente» (BORIA, PIETRO: *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*. Giuffrè editore, Milan 1996, pág. 15).

⁷⁶⁵ FALCÓN Y TELLA, R: *Análisis de la transparencia fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 264 a 269.

⁷⁶⁶ Para el estudio del régimen de transparencia fiscal, vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Los sujetos pasivos y la transparencia fiscal», op. cit., pág. 68 y ss.; NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal». *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes (Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero)*. Coordinado POR GERMÁN ORÓN MORATAL, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 506 y ss.; TOME, B, «Transparencia Fiscal». En la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS, Valencia, 1996, pág. 697 y ss.

queda claro que dichas sociedades son sujetos pasivos del Impuesto⁷⁶⁷, por lo que ninguna duda cabe de que las sociedades en transparencia fiscal pueden dotar la Reserva para Inversiones⁷⁶⁸. Cosa distinta es si a todas las personas físicas que ostentan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socios⁷⁶⁹, se les puede imputar las deducciones y bonificaciones⁷⁷⁰ a las que la sociedad tenga derecho⁷⁷¹. En un principio parece que no es de aplicación a sus socios tal beneficio si partimos de estas dos premisas:

- 1) La Ley 19/1994 sólo permite la dotación de la RIC a quienes desarrollen actividades empresariales siempre que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa.
- 2) El artículo 73 LIRPF, dispone, en su letra a), que «las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los contribuyentes, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este impuesto». En consecuencia, aquellas deducciones a las que tenga derecho la sociedad transparente, pero que no están contempladas para los sujetos pasivos del IRPF, no podrán ser imputadas a las personas físicas que ostentan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socios⁷⁷².

⁷⁶⁷ Cfr. el apartado 5 del artículo, donde se declara que las «sociedades transparentes tributarán por (el Impuesto sobre Sociedades) e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo».

⁷⁶⁸ En este sentido se ha pronunciado al DGT en numerosas ocasiones. A título de ejemplo vid. las Contestaciones de 27. 01. 1997, de 16. 10. 1997, de 13. 07. 1999 y de 14. 07. 1999.

⁷⁶⁹ Cfr. artículo 74 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias.

⁷⁷⁰ Cfr. artículo 73, letra a) de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias.

⁷⁷¹ Es el caso de un despacho de abogados que deciden constituir una sociedad, por lo que en virtud de la letra b) del artículo 75 de la LIS, tendrá la consideración de sociedad transparente. En este supuesto, la sociedad tendrá derecho a dotar la Reserva, sin embargo, en el momento de la imputación a sus socios, no se podrán deducir las cantidades dotadas a la RIC por la sociedad.

De este modo, se impide que aquellos sujetos pasivos del IRPF a los que no se les permite dotar la Reserva, eludan la prohibición legal mediante el uso de sociedades.

En consecuencia, si tenemos en cuenta que en todo lo no regulado por la Ley 19/1994 –o en las lagunas en ella existentes–, será de aplicación la legislación estatal –y en este caso, al tratarse de materias reguladas por la LIS y por la LIRPF, es a ellas a donde se debe acudir a la hora de interpretar los preceptos dudosos–, por la aplicación del artículo 73 LIRPF al caso que nos ocupa, cabría concluir que los socios de una sociedad transparente que no desarrollen actividades empresariales –o que si la realicen no determinen sus rendimientos por estimación directa–, no tendrían derecho a deducirse las cantidades dotadas a la Reserva por la sociedad transparente⁷⁷³. Sin embargo, no hay que olvidar que lo dotado a la RIC no integrará la base imponible –al igual que tampoco lo harán los beneficios extraordinarios reinvertidos⁷⁷⁴–, lo que implicará llevar a cabo un ajuste extracontable negativo⁷⁷⁵. Consiguientemente, no estamos ante

⁷⁷² Esta es la razón por la que el profesor NÚÑEZ PÉREZ entiende que los socios no tienen derecho a la deducción por doble imposición internacional a la que sí tiene la sociedad transparente. («Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal», op. cit., pág. 518).

⁷⁷³ En contra de nuestra opinión se muestran. MALVÁREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA, para quienes será de aplicación en todo caso los beneficio fiscales a los partícipes (*El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, op. cit., pág. 48).

⁷⁷⁴ Cfr. artículo 21 LIS.

⁷⁷⁵ De la interpretación del artículo 27, la DGT llega a la conclusión de que «la RIC puede dotarse aplicando el porcentaje que determine el sujeto pasivo, con el límite del 90 por 100, de la parte del saldo acreedor de la cuenta de pérdidas y ganancias que no sea objeto de distribución en el sentido indicado (por el mencionado artículo 27). En consecuencia –según señala la DGT–, una vez realizada la dotación de la Reserva, procede efectuar un ajuste extracontable negativo en el resultado contable a los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que se sumará a los restantes ajustes que hayan de realizarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades» (Contestación de la DGT de 12. 03. 1997).

La provisión contable que ha de hacerse a las cantidades dotadas a la RIC es similar al de la reinversión por beneficios extraordinarios, por lo que en este punto, entre otros, se puede acudir a BECERRA GUIBERT, I.: *El cierre fiscal y contable: ejercicio 1999*, op. cit., pág. 537 y ss.; DÍAZ YANES, I., LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. y UCELAY SANZ, I.: *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS, Bilbao, 1997, pág. 216 y ss.; ERNEST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, op. cit., pág. 324; MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y MARTÍN ZAMORA, M^a P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, op. cit., pág. 635 para el análisis de la definición de beneficio extraordinario y la página 661 para el estudio de los requisitos de la inversión; MORENO ROJAS, J.: *Contabilidad y fiscalidad. Diferencias entre resultado contable y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 1997, pág. 34 y ss..

un supuesto en que se plantee si se le aplica al socio o no tal beneficio, sino que la base imponible que se le imputará será la que resulte de reducir la misma en la cantidad dotada a la RIC⁷⁷⁶.

Como consecuencia de todo ello, los profesionales que no hayan constituido una sociedad para el desarrollo de su actividad no podrán dotar la RIC, mientras que los que actúen bajo una forma societaria sí tienen derecho a tal beneficio fiscal⁷⁷⁷. Esta posibilidad muestra, para algún sector de la doctrina la falta de justificación que tiene excluir a los profesionales de la posibilidad de dotar la Reserva, quedando acentuada esta sinrazón por el hecho de que son tan sólo los profesionales que tienen prohibido el ejercicio de su actividad a través de una sociedad, como es el caso de los notarios⁷⁷⁸, los que quedan excluidos del disfrute del beneficio fiscal que supone la RIC. No entramos a discutir si los profesionales pueden sufrir una discriminación por tal exclusión. Pero por las razones ya expuestas –en primer lugar que la Comisión sólo aprobó la RIC para empresas y empresarios tal y como expresamente señala el artículo 27 de la Ley 19/1994; y en segundo lugar, que los profesionales no coadyuvan de forma tan clara como los empresarios al desarrollo económico y social de Canarias⁷⁷⁹– nos llevan a no poder compartir el criterio de extender el régimen de la RIC a los empresarios.

⁷⁷⁶ Así lo manifestó la DGT en su Contestación de 09. 04. 1997, en la que señaló que una vez realizada la dotación procederá efectuar un ajuste extracontable negativo en el resultado contable a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, junto con los restantes ajustes que procedan de acuerdo con lo previsto en la LIS.

⁷⁷⁷ Advierte MENÉNDEZ MORENO que pese a ser admisible el ejercicio profesional asociado «en todo caso, cada persona física integrante de la entidad habrá de reunir los requisitos necesarios –tales como titulación, colegiación, etc.–, para poder llevar a cabo el desenvolvimiento efectivo de las tareas propias de la profesión» (*El concepto jurídico tributario de profesional*, op. cit., pág. 206).

⁷⁷⁸ Sobre la imposibilidad por parte de los notarios de ejercer su profesión a través de sociedades, vid. SÁENZ DE SANTA MARÍA VIerna, A.: «Notario & Notario (En torno a las sociedades profesionales entre notarios)». *Derecho de los Negocios*, año 10, nº 108, septiembre 1999, pág. 1 y ss.

⁷⁷⁹ Ciertamente, se podría aludir que si un profesional no genera riqueza para el Archipiélago, una sociedad constituida por varios profesionales tampoco la produciría. No obstante, por el hecho de que alguna sociedad no favorezca el desarrollo económico y social de Canarias, no se le puede negar tal derecho al conjunto de ellas.

2.2 VINCULACIÓN DE LOS BENEFICIOS CON CANARIAS

La Reserva es un incentivo fiscal que opera únicamente en Canarias y sólo para empresas o establecimientos situadas en el Archipiélago. Este nexo que el legislador establece entre el incentivo fiscal y el territorio canario se refiere tanto al origen que han de tener los beneficios con los que se ha de dotar la RIC, como al destino que se les deba dar en el momento de la materialización de la misma. Nos ocuparemos ahora del estudio del requisito del origen de los beneficios, para más adelante hacerlo con la vinculación en el destino.

Los beneficios con los que se dota la RIC han de proceder de establecimientos situados en Canarias⁷⁸⁰. Consecuencia de tal afirmación es que la dotación para la Reserva la podrán realizar tanto las entidades domiciliadas como las no domiciliadas en el Archipiélago, ya que lo único que prevé el artículo 27.1 de la Ley 19/1994 es la posibilidad de acogerse al beneficio de la RIC en relación con los establecimientos situados en las islas⁷⁸¹. Tres supuestos se nos pueden plantear ante esta regulación:

- Sociedad o empresario que sólo tiene establecimientos en Canarias.
- Sociedad o empresario residente con establecimiento en Canarias y en otros puntos de España –o del mundo–.
- Sociedad o empresario no residente con establecimiento en Canarias.

El primer supuesto no plantea problema alguno, pues la dotación se hará a partir de todo el beneficio obtenido. Sin embargo, para los otros dos supuestos, la Ley 19/1994 no aporta solución alguna, por lo que es necesario acudir a la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias, donde se regula el régimen aplicable al

⁷⁸⁰ El apartado 3 de la Disposición Adicional decimaprimera de la Ley 19/1994 –introducida por el artículo 3 del Real Decreto-Ley 7/1998– excluye a «la parte del beneficio obtenido en el ejercicio de actividades propias de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón», en tanto son los sectores calificados por la Comisión como sensibles, por lo que no pueden recibir más ayuda que las taxativamente estipuladas por dicha Institución, como tuvimos ocasión de exponer en su momento.

⁷⁸¹ Vid. la contestación de la DGT de 27. 01. 1997.

establecimiento permanente⁷⁸² y la determinación de las rentas a imputar⁷⁸³. Por consiguiente, los no residentes con establecimiento permanente podrán dotar la RIC por la parte de beneficios que le corresponda a dicho establecimiento permanente conforme los criterios establecidos por la Ley 41/1998.

La misma solución deberá darse para el caso del residente en territorio español que, además del establecimiento en Canarias, lo tiene en otros puntos de España⁷⁸⁴. En este caso, sólo podrán destinar a la Reserva los beneficios que obtenga del establecimiento sito en Canarias, para

⁷⁸² Según el segundo párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la Ley 41/1998, «se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes».

⁷⁸³ Cfr. artículo 15 y ss. de la Ley 41/1998.

⁷⁸⁴ En ningún momento el legislador ha regulado esto, por lo que hay que colmar tal laguna legal mediante el uso de la analogía, no para la creación normativa *ex nihilo*, sino para la aplicación de una regla existente aunque conectada a otro supuesto de hecho. Como defiende PÉREZ ROYO, «la integración analógica no resulta, de suyo, prohibida, en relación a las normas tributarias “sustanciales”, las cuales son extensibles analógicamente, siempre que su presupuesto de hecho lo consienta» («Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria»). En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 384).

Es cierto que el artículo 23.3 de la LGT prohíbe la analogía «para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones». Pero con ello entendemos que no se debe llegar a la conclusión de prohibición total de la analogía. En este sentido compartimos la opinión doctrinal que considera necesario la inversión del planteamiento tradicional «para convenir que la analogía en Derecho Tributario está admitida con carácter general y sólo será inaplicable cuando esté expresamente prohibida –artículo 23.3 LGT–» (vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 216).

No estamos aquí defendiendo en este supuesto la aplicación de la analogía ni para extender el ámbito del hecho imponible ni el de las exenciones o bonificaciones. El legislador prevé la aplicación de la RIC en relación con los beneficios obtenidos en Canarias, por lo que no es extensible a los obtenidos en el resto del territorio nacional. Sin embargo, ni en la Ley 19/1994 ni en otro texto normativo, regula cómo se ha determinar tales rentas. En este caso hay que entender aplicable la interpretación analógica en tanto no se incide en ninguno de los aspectos taxativamente prohibidos en el artículo 23.3 LGT.

lo que será necesario que el establecimiento que opera en el Archipiélago lleve contabilidad separada⁷⁸⁵.

En la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, se detallan, en similares términos a los expuestos en el Informe, una serie de requisitos para considerar que un beneficio ha sido obtenido material y efectivamente en Canarias:

1º. «La realización de la actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario». Al defenderse en el Informe la equiparación entre la «actividad empresarial» de que se habla en el artículo 27 de la Ley 19/1994 y «actividad económica» de la Ley 40/1998, para admitir así la dotación de la Reserva por los profesionales, es lógico que se utilice el término más general. Como ya argumentamos, no compartimos la posibilidad de extender más allá de sus estrictos términos una exención, por lo que la primera crítica al requisito es que no se limite a la actividad empresarial tal y como se estipula en la Ley 19/1994. Si sustituimos el término «económica» por «empresarial», la primera parte del requisito es totalmente lógica y necesaria. La actividad empresarial debe estar afecta al establecimiento situado en Canarias, esto es, que la actividad se realice en Canarias. Lo que no nos queda clara es la segunda parte. ¿Qué es lo que ha de estar situado de forma permanente en el territorio canario: la actividad empresarial o los medios de producción? ¿Por qué la naturaleza o el destino constituyen requisitos cuya importancia permite admitir que la actividad empresarial o los medios de producción no estén de forma permanente situados en Canarias? A nuestro juicio, tanto la actividad empresarial como el establecimiento deben tener su desarrollo o situación en Canarias de forma permanente. Por la misma razón, los medios productivos también estarán en el Archipiélago. Si por la naturaleza o destino a que se alude en el Informe, la actividad empresarial no se desarrolla en su totalidad en Canarias, o los medios productivos no están situados de forma permanente en territorio canario, sólo se podrá dotar la RIC por la parte proporcional que corresponda a la actividad empresarial que se desarrolle en Canarias o de los medios productivos afectos al establecimiento permanente.

⁷⁸⁵ Cfr. artículo 21 de la Ley 41/1998.

2º «Que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que allí se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios». La propia DGT aclara en este punto que cuando las entidades canarias compren bienes para revenderlos sin que las mercancías pasen materialmente por territorio canario pueden considerarse localizadas en Canarias si han sido efectiva y materialmente realizadas desde establecimientos mercantiles situados en la Islas, lo que habrá tenido lugar si las operaciones comerciales realizadas se han organizado, dirigido, contratado y facturado en el archipiélago. Nos parece acertada esta opción ya que en el Informe no se dejaba clara tal opción. Así en él se señalaba en este punto que debía tratarse «de una operación propia de un establecimiento mercantil, es decir, que suponga la colocación en el mercado de un producto. Debe tratarse, en suma, de una operación por sí misma generadora de ingresos y, por lo tanto, susceptible de producir beneficios. Para ello, el producto de la actividad debe destinarse a terceros mediante contraprestación, de forma que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario sin que constituya una mera fase intermedia en el proceso de elaboración de bienes o servicios por la empresa». De ello se podía deducir que se rechazaba la posibilidad de que si una sociedad distribuye las distintas fases de producción entre sus establecimientos, pudiera dotar la RIC por la parte de beneficio correspondiente al establecimiento sito en Canarias dote la RIC, ya que en ningún momento la Ley impone tal limitación. A nuestro entender, con la especificación expuesta por la DGT tal opción está ahora expresamente admitida. Corroboramos nuestra opinión la DGT al establecer que «si la entidad dispone de establecimientos situados fuera del territorio canario en las que se apoye para realización de dichas operaciones triangulares sólo resultará aplicable la RIC a las operaciones realizadas por el establecimiento canario que hayan puesto fin al ciclo mercantil y, por tanto, hayan generado beneficio en las Islas. Se hará necesario, por tanto, delimitar la parte del beneficio obtenido que procede de la actividad efectiva y materialmente desarrollada en Canarias, para lo que será preciso imputar al establecimiento canario la parte del beneficio que le corresponda según un criterio racional de reparto, como puede ser en proporción al coste total (directo, indirecto y una parte de los generales) incurrido en cada establecimiento».

2.3 LIMITE DE LA DOTACIÓN A LA RESERVA PARA INVERSIONES

Para CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, son tres los elementos que determinan la cuantía máxima de la dotación para la Reserva⁷⁸⁶:

a) En el primer párrafo del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se fija un limite cuantitativo a la dotación de la RIC, al no poder ser superior al 90 por 100 de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución⁷⁸⁷. El beneficio no distribuido está constituido por el destinado a nutrir las reservas, con la exclusión de la reserva legal y las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado

⁷⁸⁶ «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 10.

⁷⁸⁷ Advierte ESTEBAN PAUL, que el legislador utiliza en el artículo 27 por un lado, un concepto fiscal –la base imponible– y, por otro, para determinar el límite de la aplicación de la RIC emplea un concepto contable-mercantil. Ante las diferencias notables entre ambas magnitudes, considera necesario acudir a una regla proporcional para permitir el trasvase de una a otra magnitud («La Reserva para Inversiones. Algunos aspectos controvertidos», op. cit., pág. 90 y ss).

Sobre las diferencias entre la base imponible y el resultado contable, vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: gastos deducibles y no deducibles». En la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Comares, Granada, 1998. Obra coordinada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A., pág. 85 y ss. Asimismo, entre la doctrina más reciente se puede acudir también a ESTEBAN MARINA, A.: *Contabilidad y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 40; FALCÓN Y TELLA, R.: «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones». *Revista Técnica Tributaria*, nº 33, abril-junio, 1996; MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y MARTÍN ZAMORA, M^a P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, op. cit., pág. 79 y ss.; NAVAZO RUIZ, J.: *Comentarios y casos prácticos del Impuesto sobre Sociedades. Diferencias entre el resultado contable y la base imponible. Contabilización del efecto impositivo*. Ed. Colex, Madrid, 1999; PASCUAL PEDREÑO, E.: *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 574 y ss; SÁNCHEZ GALIANA, J. A., PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 148 y ss.; SANZ GADEA, E.: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Incidencia general». En la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Comares, Granada, 1998, obra coordinada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A., pág. 19 y ss.

o de valores representativos de la participación en el capital de otra sociedad⁷⁸⁸, siempre que el importe se reinvierta en cualquiera de esos elementos patrimoniales⁷⁸⁹.

b) Si por alguna razón se detrajera alguna cantidad de lo asignado a la Reserva durante el ejercicio en que se reduce la base imponible o en el que se adoptara el acuerdo de realizar la dotación, habrá de minorarse la Reserva en tanto disminuye la cuantía del beneficio no distribuido del ejercicio en que se realicen tales detracciones⁷⁹⁰.

c) El segundo párrafo del apartado 2 del artículo 27 establece otro límite para la cantidad susceptible de dotar a la Reserva, al no poder suponer la reducción una base imponible negativa⁷⁹¹.

No obstante no ser un límite cuantitativo, hemos de reseñar que en el apartado 6 del artículo 27 se señala que las disminuciones de patrimonio procedentes de los elementos afectos a la RIC, no se integraran en la base imponible salvo que se materialice el equivalente de su importe en una nueva dotación de la reserva que deberá cumplir todos los requisitos previstos en el artículo 27. Pero lo que se integra en la base será la pérdida, porque, como estipula el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 27, dicha dotación no dará derecho a la reducción de la base imponible⁷⁹².

⁷⁸⁸ Cfr. TREBOLLE FERNÁNDEZ, J.: «Incentivos fiscales a la inversión en Canarias», op. cit., pág. 8;

⁷⁸⁹ La Ley 19/1994 establece, en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 27, que «(...) Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». Se debe entender, tras la promulgación de la nueva ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que la remisión se hace al artículo 21 de la Ley 43/1995.

⁷⁹⁰ Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M.: «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 11 y ss.

⁷⁹¹ Sobrepassa con muchos los límites de nuestro trabajo la explicación práctica del cálculo de la Reserva, por lo que nos remitimos al *Manual Práctico sobre la Nueva Fiscalidad Canaria: Incentivos para las empresas*, obra colectiva editada por la Sociedad Canaria de Fomento Económico. Santa Cruz de Tenerife, 1994. Es interesante, asimismo, acudir a las explicaciones que sobre la materia expone BLÁZQUEZ MÚREZ, J. A.: «Análisis de la Reserva para Inversiones en Canarias», op. cit., pág. 69.

⁷⁹² Señalan CASTRO PÉREZ y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, la necesidad en este caso de desglosar la RIC en dos subcuentas: RIC no reducible y RIC deducible, para designar con la primera la minusvalía obtenida que no

2.4 REQUISITOS FORMALES

Sólo en el apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994 encontramos regulados los requisitos formales que el legislador establece en relación a este beneficio fiscal. En este sentido, establece que la Reserva para Inversiones en Canarias deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado⁷⁹³. En concreto, deberá aparecer en el pasivo del balance de la sociedad, por lo que se hace necesario que en el activo figuren los bienes en que se materialice la Reserva, con las mismas exigencias de absoluta separación y denominación expresiva⁷⁹⁴. No hay pues, requisitos contables específicos⁷⁹⁵, lo que sin duda es de criticar, pues, como acertadamente indicó MARTÍN DELGADO, cuando se otorga una exención tributaria a los beneficios empresariales afectados a una inversión posterior, inversión que se ha de mantener a lo largo de un determinado plazo, «es obligado que (el legislador) haya dispuesto los medios y arbitrado las medidas suficientes para controlar en todo momento el destino del beneficio exento»⁷⁹⁶.

En el mismo apartado 3 *in fine* del artículo 27, se declara asimismo la indisponibilidad de la Reserva durante el plazo en que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

reduciría la base y con la segunda la parte de la RIC que sí la reduciría («Una aproximación a la Reserva para Inversiones en Canarias», op. cit., pág. 14).

⁷⁹³ Es la condición de claridad que señala HERNÁNDEZ SOCORRO como requisito necesarios de la RIC a la hora de quedar reflejada en el Balance («Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». *Revista Técnica Tributaria*, nº 26, julio-septiembre, 1994, pág. 63).

⁷⁹⁴ GINER RUBIO, J., PÉREZ MONTEVERDE, M^a V., RODRÍGUEZ BRITO, M^a G. Y RODRÍGUEZ BRITO M^a S.: «Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias». *Noticias de la Unión Europea*, nº 191, diciembre, 2000, pág. 59.

⁷⁹⁵ Cfr. ESTEBAN PAUL, A.: «La Reserva para Inversiones en Canarias», op. cit., pág. 51.

⁷⁹⁶ «La obligaciones contables del Fondo de Previsiones para Inversiones: su régimen jurídico». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 5, enero-marzo, 1975, pág. 7. No obstante, es importante hacer constar que en el FPI existía la posibilidad de llevar a cabo una materialización provisional por la que se permitía inmovilizar las cantidades hasta que las condiciones del mercado posibilitaran la inversión efectiva en elementos del inmovilizado de la empresa. En la RIC, tal opción no existe, pues se regula tan sólo la inversión final, por lo que quizá el legislador entendió que el control de tales cantidades no requería un régimen más riguroso.

3 REQUISITOS PARA MATERIALIZAR LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

3.1 BIENES APTOS PARA LA MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA

Al explicar los requisitos espaciales, señalábamos la doble vinculación que se establecía con Canarias, tanto por el origen de las cantidades dotadas, como por el destino que se le deba dar a dichas cantidades en el momento de la materialización de la Reserva. Una vez estudiado el origen, es el momento de señalar cuál debe ser el destino de la inversión, es decir, la obligación que tienen los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, como contraprestación por los beneficios que otorga la exención de la que disfrutaban a través de la Reserva: la exigencia de invertir o materializar las cantidades dotadas en una serie de activos, tanto fijos como financieros.

Según el apartado 4 del artículo 27, las inversiones en que se puede materializar la Reserva son las siguientes: activos fijos, nuevos o usados; deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias; acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen su actividad en Canarias.

3.1.1 Adquisición de activos fijos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial

La primera de las posibles inversiones que el legislador enumera es la adquisición de activos fijos situados o recibidos en el Archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo, así como la adquisición de activos fijos usados, siempre que no se hayan beneficiado con anterioridad del régimen de la Reserva, cuando supongan una mejora tecnológica para la empresa. Se admite también la posibilidad de invertir en activos fijos que, aun no siendo necesarios para el desarrollo de la

actividad empresarial, contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario⁷⁹⁷.

Para CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, por «adquisición» debe entenderse la del dominio⁷⁹⁸ y, tan sólo, la que se haga a título oneroso de la propiedad, ya que si la adquisición es gratuita –donación o sucesión–, no hay contraprestación dineraria, lo que es fundamental para materializar la cuantía dotada a la Reserva.

El siguiente requisito exigido en la letra a) del apartado 4 del artículo 27 se refiere a que los activos fijos estén situados o se reciban en Canarias⁷⁹⁹. Estamos, pues, ante el segundo elemento de la doble vinculación de la RIC con Canarias –la vinculación en el destino–, al requerir el legislador que al materializar la dotación, el capital se mantenga dentro del Archipiélago canario. Consecuencia de ello, es que los bienes que ha de adquirir el sujeto pasivo los deberá

⁷⁹⁷ Analizaremos estas inversiones en el siguiente apartado.

⁷⁹⁸ En atención a ello, niegan la posibilidad de materializar la RIC en activos en régimen de *leasing* («La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 22). No es ésta la doctrina de la DGT, al estimar que la adquisición en régimen de arrendamiento financiero será adecuada para la materialización de la RIC por el valor al contado de los bienes, si por las condiciones del contrato o por las condiciones económicas de la operación, no existan dudas razonables sobre el posterior ejercicio de la opción de compra, aunque la consolidación de este derecho no se producirá hasta que no se ejercite dicha opción (vid. las Contestaciones de 19. 02. 1997 y de 12. 03. 1997).

La misma opinión se ha puesto de manifiesto en el Informe, así como por los autores del Memento Práctico Fiscal (VV. AA.: *Memento Práctico Fiscal*. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 1275, nº 8985), para quienes se podrá materializar la Reserva en la adquisición de activos mediante el sistema de *leasing*, siempre que no quepa duda sobre el ejercicio de la opción.

Estamos de acuerdo con la opinión de la DGT, por ser más acorde con el espíritu de la Ley 19/1994, esto es, favorecer la inversión en Canarias para el desarrollo económico y social del Archipiélago. No obstante con la previsión de absoluta claridad de ejercer la opción de compra. En caso de no ejercerse, se deberá entender que la dotación efectuada a la RIC no ha sido materializada, lo que acarrearía los efectos determinados en el artículo 27.8: integración en la base imponible del ejercicio en que se dotaron.

Si del contrato queda claro –o razonablemente claro– que al final del mismo se ejercerá la opción de compra, ninguna duda debe haber para entender factible la materialización de la RIC.

⁷⁹⁹ En atención a este requisito, la DGT no consideró adecuada la materialización de la RIC en la adquisición de la Certificación Europea ISO 9.002, ya que, aun siendo necesaria para el desarrollo de la actividad empresarial, no podía decirse que estuviera situada o se hubiera recibido en el Archipiélago canario (vid. Contestación de 12. 02. 1997)

obtener de una empresa o establecimiento permanente situado en Canarias. Nada impide sin embargo, que se adquieran activos fijos importados, siempre que el proveedor esté radicado en las islas; lo que se prohíbe es que la Reserva se materialice en una importación directa por parte del sujeto pasivo, ya que esto supondría la salida del capital del Archipiélago. Este planteamiento lo hacemos en atención a la finalidad de la Ley 19/1994, que es la de potenciar el desarrollo económico y social de Canarias favoreciendo la inversión, en tanto que, mientras el empresario autofinancia su empresa, las cantidades dotadas en la Reserva circularán en Canarias generando riqueza y desarrollo en otros sectores⁸⁰⁰. Sin embargo, desde el momento en que el legislador admite la materialización en la adquisición de bienes recibidos en Canarias, se posibilita la inclusión de toda adquisición realizada a través de una compraventa que implique importación formalizada en contrato que contenga cláusulas que compelan al vendedor a entregar la mercancía en Canarias⁸⁰¹.

Los activos fijos adquiridos por el sujeto pasivo deberán ser utilizados y necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial⁸⁰², sin que pueda ser objeto de transmisión, cesión o arrendamiento a terceros⁸⁰³. Con ello se obliga a que los activos fijos objeto de inversión tengan

⁸⁰⁰ Recordemos que el fin de la RIC, como señaló ESTEBAN PAUL, es «favorecer el mantenimiento en territorio canario de los beneficios fiscales» («La Reserva para Inversiones. Algunos aspectos controvertidos», op. cit., pág. 90). Transcribiendo las palabras de CARBALLO COTANDA, se buscan para Canarias «futuros mayores beneficios» (*Canarias región polémica. Las especialidades jurídicas fundamentales del Archipiélago*, op. cit., pág. 293).

⁸⁰¹ En consecuencia, toda adquisición llevada a cabo con la inclusión de los *Incoterms* de la categoría C (CFR, CIF, CPT y CIP), siempre que sea Canarias el lugar convenido para la entrega, y los de la categoría D (DAF, DES, DEQ, DDU y DDP), con el mismo requisito del lugar de entrega.

⁸⁰² Vid. Contestación de la DGT de 17. 02. 1997.

⁸⁰³ Especifica en este punto el artículo 27 en su apartado 5, que sólo cabe materializar la RIC en la adquisición de bienes que posteriormente se arrendarán o se cederán a terceros, cuando el arrendamiento se realice a través de una explotación económica, siempre que no los arriende directa o indirectamente a personas o entidades vinculadas (Contestaciones de la DGT de 17. 02. 1997 y de 19. 02. 1997). La «explotación económica» hay que entenderla en el sentido de actividad empresarial que ya hemos analizado.

En el caso de arrendamientos de bienes inmuebles, se entenderá que se realiza como actividad económica cuando concurren los requisitos exigidos por el apartado 2 del artículo 25 de la LIRPF:

- Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

que permanecer en Canarias⁸⁰⁴. Consecuencia también de esta exigencia es la imposibilidad de invertir en activos que nada tengan que ver con la actividad empresarial del sujeto pasivo, salvo que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente canario⁸⁰⁵.

No expresa la Ley 19/1994 la relación de bienes en que se pueda materializar la Reserva, por lo que para cubrir esta laguna legal se hace necesario utilizar la solución que para supuestos similares utiliza el legislador español. Con la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades existente antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, podíamos encontrar dos soluciones distintas. Por un lado, en el artículo 93 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los

- Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En consecuencia, sólo en la medida en que el posterior arrendamiento del bien inmueble requiera de una estructura empresarial, podrá considerarse esta inversión como adecuada materialización de la RIC (cfr. Contestación de la DGT de 19. 02. 1997). No obstante, en la Contestación de 5 de octubre de 1999, la DGT aumenta la exigencia para entender apta la materialización de la RIC en estos casos, al entender que los bienes inmuebles han de ser necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial. Esta medida nos parece muy oportuna, pues con ella se evita la especulación inmobiliaria por parte de aquellas sociedades que, amparándose en un objeto social recogido en sus Estatutos de la forma más amplia posible, aleguen que el arrendamiento de bienes inmuebles constituye una actividad empresarial, cuando en realidad no lo es.

⁸⁰⁴ Se entenderán situados y utilizados en el Archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, tal y como dispone la letra a) del apartado 4 del artículo 27.

Como acertadamente se advierte en el Informe, en el caso de los buques la situación queda claramente establecida al remitirse la norma a circunstancias de hecho establecidas con precisión. Sin embargo, la legislación aeronáutica no contiene un concepto de «base», por lo que es necesario una interpretación de la norma a la luz de los principios inspiradores de la RIC. Por ello se entiende que «las aeronaves tienen su base en Canarias, a los solos efectos de servir para la materialización de la RIC, cuando se den las siguientes circunstancias:

- Estar inscritas en el Registro de Matrícula de Aeronaves regulado en el Real Decreto 416/1969 y modificado por el Real Decreto 1709/1996, de 12 de julio.
- Estar inscritas en el Registro Mercantil de alguna de las dos provincias canarias.
- En ambas inscripciones se debe hacer constar que su “lugar de estacionamiento habitual” se encuentra en el Archipiélago canario.
- Realizar en suelo canario sus reparaciones y revisiones periódicas obligatorias.
- El titular de su explotación debe tener su domicilio social o su centro de actividad en territorio canario.
- El mayor número de los vuelos que realice deben tener origen o destino en Canarias».

⁸⁰⁵ Cfr. Contestación de la DGT de 5 de octubre de 1999, aunque tendremos ocasión de estudiar más detenidamente esta posibilidad en el próximo punto de nuestra exposición, como más arriba hemos indicado.

aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que regula el régimen transitorio del Fondo de Previsión para Inversiones, donde se permite la materialización en cualquiera de los bienes que el Plan General de Contabilidad recoge en el Grupo 2, es decir, se podrá invertir en la adquisición de cualquier activo del inmovilizado material⁸⁰⁶. De otro lado, la enumeración dada por el artículo 214 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁸⁰⁷, donde entre los activos aptos para invertir, no se incluía ni los terrenos, ni los elementos de transporte susceptibles de uso particular. Con la reforma operada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en su Reglamento, tal distinción no existe por cuanto el artículo 21.1 de la Ley y el 32.1 del Reglamento permite la reinversión en terrenos⁸⁰⁸. Esto no implica, sin embargo, que sea admisible *de iure* la materialización de la Reserva para Inversiones en la adquisición de terrenos, al considerar la DGT a los terrenos como un activo fijo usado⁸⁰⁹. Por razón de sistematización, analizaremos primero la posibilidad existente de materializar la RIC en bienes usados, para luego estudiar las inversiones en bienes inmuebles.

El calificativo «usado» que utiliza el legislador en el párrafo segundo de la letra a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, debe entenderse referido a aquellos bienes que, con independencia de que hayan sufrido o no deterioro por el uso, hayan sido utilizados por un sujeto pasivo en una actividad empresarial⁸¹⁰. Para que sea apta la materialización de la RIC en la

⁸⁰⁶ Es importante señalar que para la DGT, los activos fijos a los que el precepto se refiere son los constituidos por bienes muebles o inmuebles tangibles, lo que se conoce por inmovilizado material, por lo que no podrá materializarse la RIC en elementos patrimoniales intangibles pertenecientes al inmovilizado inmaterial (Contestación de la DGT de 23. 03. 1999). En el mismo sentido se expresan GINER RUBIO, J., PÉREZ MONTEVERDE, M^a V., RODRÍGUEZ BRITO, M^a G. Y RODRÍGUEZ BRITO M^a S.: «Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias», op. cit., pág. 59.

⁸⁰⁷ Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁰⁸ Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F: «Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 278 y ss; ERNEST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, op. cit., pág. 323.

⁸⁰⁹ En la sentencia de 22 de febrero de 1995, el Tribunal Supremo mantiene la postura de no incluir a los terrenos entre los activos fijos nuevos, parecer que comparte la DGT al recordar en la Contestación de 3. 04. 1989, que el terreno «es un elemento que por su propia naturaleza tiene carácter de permanencia indefinida y, en consecuencia, no puede ser considerado como nuevo».

⁸¹⁰ Cfr. Contestaciones de la DGT de 16. 12. 1998 y de 27. 07. 1999.

adquisición de tales bienes, requiere el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado segundo párrafo del precepto:

- a) Que los bienes adquiridos no se hubieran beneficiado anteriormente del régimen previsto en el artículo 27.
- b) Que supongan una mejora tecnológica para la empresa.

La conminación de mejora tecnológica que para la empresa debe suponer el bien usado adquirido con cargo a la RIC, aparece recogida en el artículo 94 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, donde se dispone en el apartado 3: «Además de los elementos que dan derecho a la deducción en el régimen general, las inversiones podrán efectuarse igualmente en elementos de activo fijo usados, que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, cuando supongan una evidente mejora tecnológica para la empresa, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente». Este artículo está expresamente declarado vigente por la Disposición Derogatoria Única, apartado 2, número 9, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y fue desarrollado por Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión, el cual, en el apartado dos de su artículo 2º, alude al significado de mejora tecnológica en los siguientes términos⁸¹¹: «Para tener derecho a esta deducción, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

⁸¹¹ Este criterio de determinación de lo que se ha de entender por mejora tecnológica es mantenido también en el párrafo cuarto del apartado 5, del artículo 142, del Real Decreto 2.538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (*B.O.E.* nº 313, de 31. 12. 1994).

- a) Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
- b) Mejora de la calidad del bien o servicio».

Los casos planteados ante la DGT sobre la adquisición de bienes usados se han referido, fundamentalmente, a la aptitud de los terrenos y demás bienes inmuebles para materializar en ellos la RIC⁸¹². No obstante, en alguna ocasión, al hilo de resolver cuestiones referidas a tales bienes, ha establecido, a título de ejemplo, cuáles pueden ser los bienes usados en los que quepa la materialización, destacando los siguientes: maquinaria, instalaciones, equipos y, en general, cualquier otro elemento que por sus condiciones objetivas y por la forma en que se aplica al proceso de producción de la empresa, presente un componente tecnológico que evidencie su capacidad para introducir mejoras⁸¹³. Como apuntamos anteriormente, es opinión constante de la DGT el considerar a los terrenos, por su naturaleza de perdurabilidad, como bienes usados, por lo que siempre ha exigido que su adquisición implique necesariamente una mejora tecnológica para la empresa, es decir, que procuren bien una disminución del coste unitario de producción del bien o servicio, bien una mejora de la calidad de los mismos. En atención a esta premisa, la DGT en su evaluación de los terrenos como bienes coadyuvantes del desarrollo tecnológico de la empresa, ha elaborado una doctrina restrictiva al respecto, al ser constante su conclusión de considerar que la adquisición de terrenos nunca procurará efectos cualitativos en la empresa, tan sólo efectos cuantitativos, es decir, que el único desarrollo que procurará será el del volumen del negocio y de los beneficios, pero nunca el tecnológico⁸¹⁴. Interpretación con la que se niega la posibilidad de materializar la RIC en la adquisición de bienes inmuebles usados, ya sean naves industriales⁸¹⁵ o

⁸¹² Para CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO no existía problema en admitir en la normativa del Fondo para Inversiones en Canarias, ni en su regulación transitoria, la posibilidad de materializar la dotación en terrenos, en tanto no había exigibilidad expresa por parte del legislador de que tales inversiones se realizasen en activos nuevos. Teniendo en cuenta que los terrenos siempre serán activos fijos usados y que no cabe invertir en ellos salvo cuando supongan una mejora tecnológica para la empresa, los citados autores concluyen que no podrá materializarse la Reserva en terrenos al no producir estos en ningún caso una mejora tecnológica («La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 25 y ss.).

⁸¹³ Vid. Contestación de 12. 03. 1997

⁸¹⁴ En la Contestación de 12. 03. 1997, afirma la DGT que «deberá implicar una mejora no cuantitativa, sino cualitativa, de la capacidad productiva de la empresa, que se traduzca en una reducción de costes o en un aumento de la calidad de los bienes y servicios que ofrece»

⁸¹⁵ Cfr. Contestaciones de la DGT de 16. 12. 1998 y de 13. 07. 1999.

locales comerciales usados, tanto para un arrendamiento posterior⁸¹⁶, como para afectarlo a su actividad industrial⁸¹⁷, ni tampoco en la adquisición de solares donde edificar una nueva fábrica⁸¹⁸.

No compartimos la línea marcada por la DGT de negar tal posibilidad en atención a razones del aumento del volumen de negocio. En ningún momento la normativa estima como condicionante el criterio del volumen de negocio; es más, no cabe duda de que el fin buscado por el empresario es el beneficio e, indudablemente, toda inversión que haga tendrá como objetivo aumentar su volumen de negocio⁸¹⁹. En consecuencia, de interpretarse así la «mejora tecnológica», no cabría nunca materializar la RIC en activos fijos usados.

Ciertamente, no siempre será factible la materialización en la adquisición de solares. El hecho de adquirir un terreno para construir una nave donde desarrollar una actividad consistente en la venta al por mayor de productos alimenticios, no supondrá, probablemente, ni una disminución del coste unitario del bien ni una mejora en él o en el servicio prestado a la clientela. Aquí sí estamos de acuerdo con la DGT al no estimar adecuada esta inversión, ya que

⁸¹⁶ Cfr. Contestación de 12. 03. 1997, donde el consultante tenía la intención de materializar la RIC en la adquisición de un local comercial usado para, tras efectuar mejoras, afectarlo a la actividad de su empresa, que era el alquiler de locales de negocio. Para la DGT, en este caso, la adquisición de un local usado no conlleva mejora tecnológica, sólo aumento de su volumen de negocio. Desde nuestro punto de vista, la interpretación dada por la DGT es errónea, ya que la solución no debía darse en función de lo preceptuado en el párrafo segundo del artículo 27.4 a), sino en virtud del párrafo tercero del artículo 27.5. Esto es, se debería admitir tal materialización en atención a que el bien va ser arrendado en el desarrollo de su actividad empresarial.

⁸¹⁷ En la Contestación de 08. 04. 1997, la DGT entró a valorar la posibilidad de materializar la RIC en la adquisición de un local comercial usado y de un solar para la construcción de una nave industrial que se afectarían a su actividad empresarial. Para la DGT, ni el local usado, ni el solar supondrán una mejora tecnológica en el sentido legal del término, sino que únicamente contribuirían a incrementar, en su caso, el futuro volumen de negocio.

⁸¹⁸ En la Contestación de 09. 04. 1997, deniega la materialización de la RIC en la adquisición de un solar sobre el que construirá la entidad consultante una nueva fábrica. Ello es consecuencia de entender que el solar, por su naturaleza, siempre debe ser considerado como activo usado, por lo que al no contribuir, según la DGT, para la mejora tecnológica de la empresa, tal inversión no es adecuada materialización de la RIC.

⁸¹⁹ Como afirma la mayor parte de la doctrina mercantilista, la actividad empresarial consiste en la organización de una serie de medios de producción con la intención de producir o distribuir bienes y servicios en el mercado a cambio de un precio, es decir, con el ánimo de obtener beneficios. En este punto vid., por todos, URÍA, R.: *Derecho Mercantil*. Ed. Marcial Pons, 26ª edición, Madrid, 1999, pág. 33 y ss.

simplemente se produce un cambio en el lugar de prestación del servicio⁸²⁰. Es correcto también denegar la materialización de la RIC en la adquisición de terrenos para la construcción de nuevos hoteles, por no suponer mejora tecnológica de la empresa, ya que ni abarata el servicio ni lo mejora⁸²¹, sólo supone la posibilidad de ofrecer un nuevo servicio⁸²².

Cosa distinta sería, en nuestra opinión, que los terrenos adquiridos sirvieran para ampliar la oferta de ocio que el hotel dispensa al cliente, mediante la construcción de piscinas o zonas deportivas y de recreo. En este caso, al aumentar la calidad del servicio, ninguna duda existiría para considerar apta tal materialización. Esta postura, que ya tuvimos ocasión de defender en otro momento⁸²³, es la que, finalmente, ha aceptado expresamente la DGT en su Contestación de 25 de abril de 2001 y que ya había dejado entrever en la de 23 de junio 1998 al entender que en el sector turístico cabe materializar la RIC en la adquisición de terrenos cuando sean necesarios para elevar la categoría administrativa de un establecimiento o para transformar edificios de apartamentos turísticos en hoteles-apartamentos⁸²⁴.

En consecuencia, sólo será posible materializar la RIC en la adquisición de terrenos o de bienes inmuebles usados cuando, en atención a la actividad desarrollada por la entidad, resulte claro que de tal adquisición se derivará una disminución del coste de producción unitario del bien

⁸²⁰ Cfr. Contestación de la DGT de 09. 04. 1997. En términos similares se muestra en la de 13. 07. 1999. No obstante estar de acuerdo con las soluciones aquí dadas, nos asalta la duda de cuál es la justificación para que, en la Contestación de 12. 03. 1997, admita la DGT la materialización de la RIC en la realización de mejoras en un bien inmueble usado adquirido por el sujeto pasivo. Desde nuestro punto de vista, realizar mejoras en un bien inmueble usado que no procura mejora tecnológica en la empresa, sino el acondicionamiento del nuevo lugar donde prestar el servicio, supone llevar a cabo una inversión que tendría la misma finalidad que la adquisición del bien inmueble usado en sí. En consecuencia, de admitirse la posibilidad de materializar la RIC en mejoras, se debe hacer también en la propia adquisición del bien usado.

⁸²¹ Cfr. Contestación de la DGT de 27. 07. 1999.

⁸²² Para la DGT, no habrá mejora tecnológica cuando la adquisición de un bien inmueble de lugar a la prestación de servicios nuevos (vid. Contestación de 18 de septiembre de 1995).

⁸²³ Vid. nuestro trabajo «La aplicación de los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias al sector turístico». *Canarias Fiscal*, nº 8, junio, 2000, pág. 59.

⁸²⁴ En contra de nuestra opinión, vid. ROMERO PI, J: «La materialización de la RIC en suelo según la DGT y la Decisión de la Comisión de la UE de 16. 12. 1997». *Canarias Fiscal*, nº 1, noviembre, 1999, pág. 12 y ss.

o del servicio, o una mejora de su calidad⁸²⁵. Deberían ser los criterios que hemos propuesto con los que se evaluara la posibilidad de materializar la RIC en terrenos⁸²⁶, sin que quepa denegarla por razón del aumento cuantitativo del negocio, ya que en ningún momento la normativa aplicable al caso toma esta causa como desestimatoria⁸²⁷.

Con el fin de asegurar que se cumpla este fin, proponemos que la construcción en los nuevos terrenos debería comenzar en un plazo no superior a tres años contados a partir de la fecha de adquisición del terreno. Si no se llevaran a efecto tales obras, se integrarían en la base imponible del ejercicio en que finalizara el plazo para el comienzo de la construcción las cantidades que en su día dieron lugar a su reducción. La misma consecuencia acarrearía el que no se hubiese puesto en funcionamiento el nuevo establecimiento –o la parte en que se amplió el establecimiento– en un plazo no superior a cinco años, computados a partir de la fecha de adquisición del terreno. Como último requisito para asegurar el correcto cumplimiento del fin de la Ley, a nuestro entender, la nueva obra debería permanecer afecta a la actividad empresarial durante un período no inferior a diez años contados desde la fecha de adquisición del terreno.

⁸²⁵ En el mismo sentido se expresa MIRANDA CALDERÍN, S.: «Reserva para Inversiones en Canarias: discrepancias con la Administración». *Revista Técnica Tributaria*, nº 48, enero-marzo, 2000, pág. 36 y ss.. Si bien sus propios criterios los pone en duda tras el estudio del artículo de ROMERO PI citado en la anterior nota al pie.

⁸²⁶ A nuestra propuesta se añade en la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, a propuesta de los expuesto en el Informe, la posibilidad de materializar la RIC en la adquisición o construcción de terrenos no preexistentes, es decir, los que constituyan superficies nuevas creadas por la acción humana, como los terrenos ganados al mar o banales en zonas de fuerte desnivel.

Creemos que incluso en tales casos es necesario estar también a los criterios antes señalados. Es poco recomendable ante la escasez de suelo insular admitir la inversión en ellos del dinero dotado a la RIC, que no haría sino encarecerlo. Sólo en el caso de que el suelo disminuyera el coste de producción o mejorara la calidad del servicio, cabría tal inversión. Ganar terreno al mar para aumentar la superficie del hotel dedicada al ocio, o para construir una nave que permita almacenar materiales, con el consiguiente ahorro en la producción y en el coste final, es una inversión válida para materializar la RIC. Pero no lo es en el caso de utilizarse ese nuevo suelo para aumentar el número de habitaciones disponible o los metros cuadrados de nave, que en nada influyen ni en el coste del producto ni en la calidad del bien.

⁸²⁷ Esta parece ser la opción que apuntó la DGT en su Contestación de 14. 07. 1999, al condicionar la aptitud de la materialización de la RIC en terrenos y bienes inmuebles usados en el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 27.4, esto es, no haberse beneficiado con anterioridad de éste régimen y

Una vez analizado el requisito de que toda adquisición de bienes usados ha de suponer una mejora tecnológica para la empresa, es el momento de aclarar, siquiera someramente, la exigencia de que los bienes usados en que se materialice la RIC no se hubieran beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo.

Para ESTEBAN PAUL, la prohibición alcanza a aquellos bienes que se hubieran beneficiado del FPI, al entender que la Reserva, en su regulación, es deudora del Fondo⁸²⁸. No podemos estar de acuerdo con el citado autor, pues, si bien es cierto que la Reserva tiene como punto de partida en su regulación el FPI, la limitación que se lleva a cabo en el artículo 27.4 se refiere únicamente al régimen allí regulado, que es el de la Reserva, sin hacer mención, en ningún momento al del Fondo. En conclusión, los activos fijos usados en los que se materialice la Reserva pueden haber gozado de cualquier otro beneficio fiscal, excepto de la RIC y del que preveía el artículo 15, ocho de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades⁸²⁹.

3.1.2 Adquisición de activos fijos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente

Como excepción a la exigencia establecida en la letra a) del apartado 4 del artículo 27, de que los activos fijos en los que el sujeto pasivo materialice la RIC sean necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, dispone el mismo precepto la posibilidad de adquirir activos fijos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente del Archipiélago canario⁸³⁰. Y estimamos que es una excepción pues en ningún momento el legislador ha

suponer mejora tecnológica para la empresa, sin supeditarla a requisitos cuantitativos. Y también por la que se opta, en términos similares, en la de 25 de abril de 2001.

⁸²⁸ «La Reserva para Inversiones en Canarias», op. cit., pág. 92 y ss.

⁸²⁹ En tanto no se modifique el apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994 para adaptarlo a la nueva LIS, debemos entender que la prohibición es tanto para los bienes que hubiesen disfrutado de la exención por reinversión allí regulado, como para los que lo hubiesen hecho de la reinversión de beneficios extraordinarios que regula el artículo 21 de la vigente LIS. Opinión contraria a la nuestra se mantiene en VV. AA.: *Memento Práctico Fiscal*, op. cit., pág. 1276, nº 8986.

⁸³⁰ Cfr. Contestación de la DGT de 5 de octubre de 1999.

circunscrito la inversión que mejore el medio ambiente al desarrollo de la actividad empresarial, como sí se hace en los apartados 4 y 5 del artículo 35 de la LIS⁸³¹.

Es encomiable, sin duda, la preocupación del legislador sobre los temas medioambientales⁸³². Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no es ésta la mejor forma de potenciar su protección y mejora⁸³³, en tanto su configuración normativa es un tanto genérica⁸³⁴ y susceptible de potenciar el fraude fiscal⁸³⁵.

⁸³¹ Para un estudio de la deducción por inversiones en medio ambiente en la LIS vid. por todos BOKOBO MOICHE, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Ed. Cívitas, Madrid, 2000, pág. 137 y ss.

⁸³² En este punto destaca HERNÁNDEZ GONZÁLEZ que la regulación de la RIC fue pionera en España a la hora de instaurar incentivos fiscales como medida de protección del medioambiente, pues no fue hasta la promulgación de la Ley 13/1996, cuando se introdujo con carácter general en todo el ámbito nacional, una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente («La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998, pág. 56).

⁸³³ Como acertadamente expuso el profesor NÚÑEZ PÉREZ, con esta posibilidad se eleva hasta el paroxismo estético –que no ético– a la Ley («Las medias fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política», op. cit., pág. 28).

⁸³⁴ Defecto que también se achacó a la deducción en la cuota establecida con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades (HERRERA MOLINA Y SERRANO ANTÓN: «La deducción por inversiones en instalaciones ambientales». *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº 11, junio, 1997, pág. 16 y ss.). No obstante, tras la reforma del artículo 35.4 de la LIS, es indudable que este beneficio fiscal está sujeto a mayor control que en la regulación de la RIC, lo que se desprende del análisis que MALVÁREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA llevan a cabo en *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, op. cit., pág. 789 y ss.

⁸³⁵ Claro ejemplo del erróneo uso que el empresario canario puede hacer de esta opción, es la Contestación de la DGT de 19. 02. 1997, donde estimó que no podía entenderse que la adaptación de los terrenos que rodean el lugar donde la empresa desarrolla su actividad para la construcción de jardines, ni la introducción del riego por goteo, contribúan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, por lo que estas inversiones no podían considerarse materialización adecuada de la RIC.

No obstante debemos hacer una importante aclaración al respecto. Es notorio el abuso en la utilización de esta opción al pretender materializar la RIC en acondicionar unos jardines, que en nada mejoran el medioambiente. Sin embargo, no es menos cierto que toda medida que implique ahorro de agua en Canarias es o debe ser una inversión admitida para la materialización de la RIC. La Administración tributaria estatal debería tener conciencia de la escasez de agua que sufre el Archipiélago, por lo que toda medida orientada a su ahorro es susceptible de ser enmarcada en mejora del medio ambiente (vid. por todos RODRÍGUEZ BRITO, W.: *El agua en Canarias y el siglo XXI*. Ediciones del Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995, *passim*).

Para una correcta y efectiva regulación de la RIC como incentivo fiscal tendente a la mejora y protección del medioambiente, es necesario tener presente el Derecho comunitario originario. En este sentido, en el Título XIX del TCE, artículos 174 a 176, se regulan las medidas a tomar, tanto por la Comunidad como por los Estados miembros, con el fin de proteger el medioambiente comunitario. En este punto es necesario destacar los principios de cautela y de acción preventiva, el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma y el principio «quien contamina paga», establecidos en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 174 (antiguo artículo 130 R), que habrán de constituir los pilares en los que se base la política de la Comunidad para la protección medioambiental⁸³⁶.

Es lógico entender que la opción que ofrece el legislador español de materializar la RIC en activos que mejoren y protejan el medioambiente, se enmarque en el primer principio enunciado, esto es, como medida de cautela y de prevención. Sin embargo, nada impide que una entidad dedicada al refinado de petróleo en Canarias, que por accidente o negligencia ha vertido combustible en el mar, materialice la RIC en la adquisición de maquinaria que subsane los daños provocados en el medio ambiente. Con ello, la RIC se enmarcaría en el segundo o, incluso, lo que desde nuestro punto de vista es más grave aún, en el tercer principio enumerado. Y es grave, porque no nos debemos olvidar que, como acertadamente advierte HERNÁNDEZ GONZÁLEZ «el coste de tal medida correría en su mayor parte a cargo no del agente contaminante, sino de la totalidad de los contribuyentes por medio del gasto fiscal que la reserva para inversiones representa»⁸³⁷.

Hasta tal punto defendemos esta opción, que apuntamos aquí la posibilidad de destinar las cantidades dotadas a la RIC a, *v. gr.*, la sustitución de los grifos del inmueble donde se desarrolle la actividad, para la instalación de otros que minimicen el consumo o derroche del agua.

⁸³⁶ Dispone el artículo 174.2 TCE, en su primer párrafo que «La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga».

⁸³⁷ «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», *op. cit.*, pág. 56.

Entendemos preferible, *de lege ferenda*, eliminar el inciso final del primer párrafo de la letra a) del artículo 27.4, para incluir en dicha letra un tercer párrafo dedicado en exclusiva a la materialización de la RIC en activos fijos que mejoren y protejan el medio ambiente de forma más concisa, de tal modo que los sujetos pasivos puedan materializar las cantidades dotadas a la RIC en:

La adquisición de activos fijos situados o recibidos en Canarias que contribuyan a una evidente mejora y protección del medio ambiente del Archipiélago, siempre que no estén destinados a subsanar daños provocados por el sujeto pasivo.

De esta forma, se evita que mediante el uso de las cantidades dotadas a la RIC las entidades sufraguen gastos que sólo a ellos les corresponde por atentados contra el medio ambiente. Entendemos necesario incluir la exigencia de que dichos activos estén situados o se reciban en Canarias, para que tal opción de inversión sea acorde con el principio inspirador de la RIC, que, como ya hemos apuntado en anteriores ocasiones, es el de favorecer el mantenimiento en territorio canario de los beneficios empresariales.

Proponemos, asimismo, un cuarto y último párrafo para el artículo 27.4 en su letra a), que dispondría lo siguiente:

Si el sujeto pasivo, en el momento de materializar las cantidades dotadas a la reserva, pudiera optar entre la adquisición de distintos activos fijos, sólo tendrá derecho al beneficio que este régimen supone cuando adquiera el que mayor protección ofrezca al medio ambiente del Archipiélago.

3.1.3 Suscripción de Deuda Pública de Instituciones públicas canarias

En la letra b) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se autoriza a materializar la Reserva mediante la suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la

Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos⁸³⁸, cuando la misma se destine a⁸³⁹:

- financiar inversiones en infraestructura,
- la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

En el primer párrafo de la letra b) *in fine*, se establece la cuantía máxima que se puede destinar a la adquisición de títulos de Deuda Pública, que no podrá superar el límite del 50 por 100 de lo realmente dotado en cada ejercicio. En contra de nuestra opinión se manifiesta la Comisión encargada de la redacción del Informe, para la que el límite del 50% ha de calcularse sobre el importe total de la reserva que se puede dotar, no sobre la cantidad que haya sido efectivamente dotada o materializada. A nuestro juicio tal interpretación no es deducible del tenor del artículo 27.4, letra b), donde se señala que el límite lo determina lo dotado, no lo que potencialmente se pueda dotar.

Preceptúa el segundo párrafo de la letra b) que, a propuesta de la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas, el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de emisiones⁸⁴⁰.

⁸³⁸ Como se advierte en el Informe, el sujeto pasivo ha de adquirir la Deuda Pública directamente del emisor, por lo que «las entidades financieras deben limitar su actuación a la de simples mediadores o agentes colocadores, como mandatarios del emisor o del suscriptor, pero no podrán actuar como suscriptores que después revenden sus títulos a terceros, ya que estos no podrían materializar la RIC en los valores adquiridos».

⁸³⁹ Para un estudio de la relación entre esta opción de materializar la RIC con los preceptos del TCE que se ocupan de la política económica de los Estados miembros, así como con la normativa interna española, vid. 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», op. cit., pág. 55.

⁸⁴⁰ Como mencionamos anteriormente, el apartado 3 del artículo único del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1994, suprimió el párrafo tercero de la letra b) del apartado 4, según el cual: «de no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquélla podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado».

3.1.4 Suscripción de acciones de sociedades que desarrollen su actividad en Canarias

En la letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se regula la última opción que los sujetos pasivos tienen para materializar las cantidades dotadas en la Reserva: la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el Archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, es decir, sociedades que adquieran activos fijos situados o recibidos en el Archipiélago o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente.

Se asemeja a la posibilidad otorgada por la letra b) en cuanto consiste en la cesión a terceros de capitales propios, para que sean éstos los que efectúen las inversiones que promuevan el desarrollo social y económico del Archipiélago. Sin embargo, en su normación existe una importante diferencia, pues no se establece en la letra c) ningún límite a la inversión.

Tras la reforma operada por el Real Decreto-Ley 3/1996, se suprimió la exigencia de que la sociedad participada esté domiciliada en Canarias⁸⁴¹. Era un requisito que no tenía correlación con el resto del artículo en tanto en el apartado 1 del artículo 27, se permite dotar la Reserva a todo establecimiento situado en Canarias, sin exigir su domiciliación en el Archipiélago. Es criticable que no se hubiese aprovechado la reforma para sustituir la condición de que la sociedad desarrolle su actividad principal en Canarias. Desde nuestro punto de vista, es preferible que el articulado permita materializar la Reserva en la suscripción de títulos de sociedades con establecimiento en Canarias siempre que adquieran activos fijos situados o recibidos en el Archipiélago o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente.

El último requisito exigido por la letra c), se refiere a que éstas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio por tal concepto.

⁸⁴¹ La redacción original de la letra c) del apartado 4 del artículo 27 disponía que: «c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollen en el Archipiélago su actividad principal, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán derecho al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto».

3.1.5 Crítica a la distinta calificación como ayuda a la inversión y al funcionamiento realizada por la Comisión Europea

En la Decisión por la que se aprobó la Reserva para Inversiones en Canarias, la Comisión Europea estableció que en el artículo 27 se regula por un lado una ayuda a la inversión cuando los importes dotados a la RIC se materialicen en la adquisición de activos fijos o en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades establecidas en Canarias. Y por otro lado, se recoge una ayuda al funcionamiento cuando se materialice en la suscripción de títulos, valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública canaria.

Al analizar las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, expresamos que la Comisión consideró como ayudas al funcionamiento las que reducen periódicamente los gastos corrientes de las empresas por contar con la nota de perdurabilidad en el tiempo, sin agotarse tras su concesión, como ocurre con las ayudas a la inversión. Interpretación que deriva de la jurisprudencia comunitaria que considera ayudas al funcionamiento las que tienen por objeto liberar a una empresa de los costes que normalmente hubiera debido soportar en el marco de su gestión corriente o de sus actividades normales, por lo que en principio falsean las condiciones de competencia⁸⁴².

Parece ser, sin embargo, que la Comisión cambia de parecer en la citada Decisión al considerar como ayuda a la inversión una medida de naturaleza fiscal cuya concesión no se limita a un solo período impositivo, sino a varios, como tendremos ocasión de comprobar. Salvo que un beneficio fiscal se otorgue para, por ejemplo, la constitución de un nuevo establecimiento y sólo para ese período impositivo –en cuyo caso estaremos ante una ayuda a la inversión– las ayudas fiscales tienen la consideración de ayudas al funcionamiento, pues la nota de perdurabilidad es consustancial a ellas. Incluso en una interpretación extensiva se podría aceptar que los beneficios no distribuidos obtenidos durante el primer período impositivo de desarrollo de la actividad

⁸⁴² Vid. la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 8 de junio de 1995, Siemens/Comisión, T-459/93, *Rec.* 1995, p. II -1679, apartados 48 y 77, y la jurisprudencia que allí se cita.

empresarial, quedaran exentos parcialmente de tributación a condición de realizar determinadas inversiones en la empresa. La ayuda que tal medida representa sólo se concede en el primer ejercicio y no para los siguientes, en los que no habría exención fiscal.

No obstante, la Reserva para Inversiones en Canarias es aplicable en los mismos términos a períodos impositivos sucesivos, por lo que en ningún caso puede argumentarse que se agota tras su concesión. Por el contrario, en el presupuesto de una sociedad se tendrá en cuenta el aligeramiento de las cargas que la RIC supone en cada período impositivo en el que esté vigente.

A tenor de lo que se desprende del texto de la Decisión, la Comisión considera ayudas fiscales a la inversión no a las que se conceden de una sola vez, tras lo cual se agotan, sino las que se otorgan a expensas de la realización del posterior requisito de materialización en activos fijos o en participaciones en el capital de otra empresa. Y serán ayudas al funcionamiento las inversiones que no supongan una inversión en la propia entidad, como es la adquisición de Deuda Pública canaria. La diferenciación que dicha Institución lleva a cabo en el régimen de la Reserva para Inversiones entre ayuda a la inversión y ayuda al funcionamiento, para nada tiene que ver con lo dispuesto en los puntos 4.15 y siguientes de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional, donde es la nota de perdurabilidad, como característica esencial de las ayudas al funcionamiento, la que se constituye en diferencia fundamental entre éstas y las ayudas a la inversión, con independencia de la existencia de un posterior requisito de materialización.

No entendemos, por tanto, el motivo de tal diferenciación, pues a nuestro juicio el régimen jurídico de la Reserva para Inversiones en Canarias es un claro ejemplo de ayuda al funcionamiento, al propiciar un aligeramiento de las cargas presupuestarias de una entidad durante varios períodos impositivos sucesivos. Y tal calificación no es subsanada por la exigencia de que los beneficios exentos se materialicen en bienes de inversión.

3.2 REQUISITOS TEMPORALES

3.2.1 Límite temporal para la materialización de la dotación

Es claro el tenor del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, al exigir que las cantidades que se dotaron a la Reserva para Inversiones en Canarias se materialicen en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma⁸⁴³.

Surge la duda de la determinación del ejercicio a partir del que computar el plazo de tres años, ya que bien puede ser el ejercicio en que se obtuvieron los beneficios a cuyo cargo se dota la Reserva o del ejercicio en que se acordó la dotación. Como señalan CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, si se optara por la segunda opción –que parece ser el resultado lógico de una interpretación literal del artículo–, llegaríamos al absurdo de incluir un año de «carencia en el que la sociedad no puede realizar ninguna inversión durante el ejercicio en que se aprueban las cuentas y se dota la Reserva»⁸⁴⁴. Consecuencia lógica de esta reflexión es la de entender que el plazo se

⁸⁴³ El artículo 10 de la LGT configura al devengo como uno de los elementos del tributo que debe ser necesariamente regulado por ley. Para SAINZ DE BUJANDA, «devengo del impuesto es, pues, expresión equivalente a la de momento de realización del hecho imponible, lo que es igual al de nacimiento de la obligación tributaria» (*Lecciones de Derecho Financiero*. Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, novena edición, Madrid, 1991, pág. 204). En el mismo sentido vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *El tiempo en la configuración de los tributos –especial referencia al devengo y a la exigibilidad de los tributos–*. Tesis presentada en la Universidad de La Laguna, Tenerife, 1979 – inédita–.

Otro sector doctrinal entiende, por su parte, que el devengo no es más que el momento en que queda verificado el hecho imponible, pudiendo o no coincidir el nacimiento de la obligación tributaria con él (vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pág. 290 y ss.).

El devengo del tributo, como define PIÑA GARRIDO, es el momento del nacimiento de la obligación tributaria (*El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*. Ed. Colex, Madrid, 1997, pág. 48).

⁸⁴⁴ «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 21

empieza a computar desde el devengo del ejercicio en que se obtuvieron los beneficios a cuyo cargo se dota la RIC⁸⁴⁵.

Tampoco es muy clarificadora la Decisión de la Comisión por la que se aprobó la RIC, pues en ella se expresa: «Estos importes deben materializarse en un plazo máximo de tres años a partir del ejercicio en el cual se haya constituido la reserva (...)». Las mismas dificultades interpretativas se plantean con la sustitución del término «dotar» por el de «constituir». Ya que bien puede entenderse constituida la Reserva en el año en que se obtuvo el beneficio, bien en el año en que se apruebe su constitución.

Sin embargo, la interpretación que se realiza en la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, al igual que la hecha en el Informe, es muy distinta. Para su mejor comprensión la desglosaremos en tres apartados para posteriormente hacer el comentario en su conjunto:

- El plazo máximo para invertir «comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva que, en el caso de las sociedades mercantiles, será normalmente en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio fiscal».
- El apartado 4 del artículo 27 se refiere al inicio del plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones de las cantidades destinadas a la reserva, pero no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, sino que se refiere al plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo.
- Se deberá permitir materializar la RIC «desde el mismo momento en el que se hayan

⁸⁴⁵ La misma opción toma la DGT, cuando afirma en la Contestación de 27. 07. 1999 que la RIC podrá materializarse en inversiones realizadas en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha del devengo del impuesto, esto es, el último día del período impositivo del que procede el beneficio con cargo al que se realiza la dotación.

obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva ».

Con esta interpretación el sujeto pasivo dispondrá de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último. La justificación a tal interpretación la encuentran en que si la finalidad es la de fomentar la reinversión lo lógico es que se permita la misma desde le primer momento en que resulta materialmente posible, esto es, desde que se obtienen los recursos materiales. De ser válida tal opción, el Informe ha creado un nuevo principio que debe inspirar la interpretación y aplicación del artículo 27: el principio pro empresario.

A nuestro juicio, el artículo 27.4 expresa no sólo el tiempo máximo para la materialización, sino el período de tiempo en que la misma se puede llevar a cabo. La interpretación que se hace del precepto en la Contestación de la DGT, sería válida de haber expresado el precepto que las cantidades destinadas a la RIC «deberán estar materializadas». En este caso, sin duda el legislador no establecería un plazo temporal durante el cual el sujeto pasivo debe ejecutar una acción, sino al momento final en el que debe estar hecha, pero no el inicial. Sin embargo, la redacción del apartado 4 del artículo 27 es clara en cuanto a referirse a un período de tiempo dentro del cual se deben realizar las inversiones oportunas.

También resulta meridiano, a nuestro juicio, el momento en que se inicia el citado período. Como expusimos más arriba, ha de comenzar el cómputo el primer día del período impositivo siguiente al del devengo del impuesto. Por tanto, el año en que se dota la RIC. Esta es la opinión mantenida, como vimos, por CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO y la seguida, hasta el momento de la reseñada contestación, por la DGT. Ahora bien, es cierto que pueden alegar los sujetos pasivos del IS que si se ha de esperar a que la Junta General de accionistas apruebe los resultados y, por tanto, la dotación de la RIC, el primer año para la materialización puede quedar ostensiblemente reducido⁸⁴⁶. En atención a una interpretación finalista de la Ley, podemos aceptar

⁸⁴⁶ Lo mismo cabría decir de los sujetos pasivos del IRPF, quienes no declaran su beneficio hasta la autoliquidación del Impuesto, normalmente a mediados del año siguiente a su obtención.

la conclusión expuesta por la DGT de entender que el plazo se computa a partir del período impositivo siguiente al que se dotó.

Pero lo que de ningún modo aceptamos es que se pueda materializar la RIC fuera de dicho período. No compartimos el que se pueda materializar en el período impositivo en que se obtiene el beneficio. La razón para ello la encontramos en otro punto del Informe, donde se afirma que la existencia misma de la Reserva es legalmente imposible antes de la finalización del ejercicio en que se obtienen los beneficios, porque no ha sido aprobada por la Junta General de accionistas. Lo que no se ha dotado por todavía no existir, no podrá ser materializado, lo que es premisa para afirmar que es contrario a la Ley habilitar el período impositivo de obtención de beneficios para materializar la RIC.

Y tampoco estamos de acuerdo en la posibilidad de materializarla en el período impositivo en que se dota por las razones antedichas de que el precepto hace referencia a un período dentro del que se ha de llevar a cabo las inversiones. Ni antes ni después. Y ese plazo es de tres años, no de cuatro.

Consecuencia de todo ello, y siguiendo el esquema expositivo tanto de la Contestación como del Informe, el sujeto pasivo obtendrá el beneficio en el primer período impositivo; dotará la Reserva en el segundo; y podrá materializarla en el tercer, cuarto y quinto período impositivo. De esta manera son cinco los años, pero para poder invertir las cantidades dotadas se dispone de tres, tal y como expresamente indica la Ley.

Se puede reclamar, sobre todo desde el sector empresarial, como de hecho se hace, que el plazo de tres años para materializar la inversión, en ocasiones, puede ser demasiado corto en tanto que las condiciones estructurales impiden canalizar tales dotaciones de forma continuada. Es indudable que un exceso de inversión puede generar la no adaptabilidad de su nueva infraestructura al mercado competitivo. Tales razones⁸⁴⁷ son las que nos llevan a defender una

⁸⁴⁷ Aunque no siempre están obligados los sujetos pasivos a invertir en activos empresariales, pues siempre tendrán la posibilidad de materializar el ahorro en la suscripción de deuda pública o acciones de otras

interpretación amplia y finalista del apartado 4 del artículo 27 para entender que el período de materialización empiece a computarse a partir del período impositivo siguiente al de la dotación de la Reserva. Más allá de esto, como se pretende injustificadamente en la Contestación, se corre el riesgo, ya advertido por el profesor NÚÑEZ PÉREZ, de posibilitar la desnaturalización del beneficio fiscal al poderse transformar «en un mecanismo que no sirva a la economía productiva y sí a la economía puramente especulativa»⁸⁴⁸.

Por otro lado, en el mencionado período de tres años para materializar la RIC, se deberá realizar la inversión, esto es, considerar adquirido el bien por el sujeto pasivo⁸⁴⁹. Surge la duda en relación al plazo para materializar la inversión en el caso de suscripción de acciones de otra sociedad. La indeterminación no está tanto en el período de tiempo en que deban suscribirse tales acciones, sino en la obligación temporal de la segunda sociedad para llevar a cabo las inversiones estipuladas en la letra a) del apartado 4 del artículo 27. Según la DGT, el plazo de tres años para materializar las dotaciones para la RIC es aplicable tanto para la suscripción de las acciones o participaciones como para la inversión a realizar por aquella sociedad en la adquisición de activos fijos⁸⁵⁰, «en la medida en que esta posibilidad constituye una materialización indirecta de la Reserva en elementos del activo fijo (...)»⁸⁵¹.

3.2.2 Límite temporal para el mantenimiento de la inversión

En el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se establece el plazo temporal en el que están obligados los sujetos pasivos que doten la Reserva a mantener las inversiones en las que

entidades o, por qué no, de no efectuar una excesiva dotación a la Reserva y hacer frente al pago del correspondiente Impuesto.

⁸⁴⁸ «Las medias fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política», op. cit., pág. 29. En términos similares se manifiesta ROQUE GONZÁLEZ, para quien, sin entrar a valorar si el plazo es corto o es razonable, alaba tal previsión como medida tendente a evitar desvirtuar el objetivo de la RIC, esto es, como técnica que evite no ya el diferimiento del tributo, sino eludir el mismo («Un nuevo régimen económico y fiscal para Canarias». *Boletín Económico de Información Comercial Española*, n° 2437, 12-18 de diciembre, 1994, pág. 3328).

⁸⁴⁹ Cfr. Contestación de la DGT de 27. 07. 1999.

⁸⁵⁰ Cfr. Contestación de la DGT de 27. 07. 1999.

⁸⁵¹ Contestación de la DGT de 09. 04. 1997.

la materializaron, disponiendo un régimen para las inversiones en activos fijos y otro para la suscripción de títulos (Deuda Pública o acciones de sociedades).

Los activos fijos contemplados en el apartado a) del referido artículo, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo, siendo, en todo caso, el de su vida útil en el caso de que éste fuera menor a los cinco años señalados⁸⁵². En este punto hemos de destacar un aspecto de diferenciación entre la RIC y el FPI, como es el de la regulación que se establece para las amortizaciones de los activos en que se materializa la dotación. Como destaca el profesor MARTÍN DELGADO, el régimen de estas amortizaciones en el FPI era idéntico al de las cantidades que se dotaron⁸⁵³, mientras que en la RIC, no será obligatoria la reinversión de las amortizaciones⁸⁵⁴, por lo que el sujeto pasivo podrá disponer libremente de la inversión una vez amortizada⁸⁵⁵.

Una de las dudas que se plantea es la determinación del momento a partir del que hay que empezar a computar el plazo de cinco años. CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO⁸⁵⁶ señalan que el plazo hay que contarlo desde el momento en que se empieza a utilizar en el proceso productivo, no desde la fecha de adquisición, lo que era acorde con el tenor del artículo

⁸⁵² Según el segundo párrafo del apartado 4 del artículo 1 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se deberá entender por vida útil de los elementos patrimoniales del inmovilizado material «el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual».

⁸⁵³ «La obligaciones contables del Fondo de Previsiones para Inversiones: su régimen jurídico», op. cit., pág. 7.

⁸⁵⁴ ROQUE GONZÁLEZ, S.: «Un nuevo régimen económico y fiscal para Canarias», op. cit., pág. 3328. CASTRO PÉREZ y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, encuentran la justificación a tal diferenciación en la distinta naturaleza del FPI y de la RIC («Una aproximación a la Reserva para Inversiones en Canarias», op. cit., pág. 14).

⁸⁵⁵ Justamente lo que trataba de evitar el legislador en el FPI, como señala MARTÍN DELGADO, al no permitirse «que unos elementos financiados con beneficios exentos sean amortizados y convertidos de nuevo en líquidos a libre disposición de la empresa» («Las obligaciones contables del Fondo de Previsiones para Inversiones: su régimen jurídico», op. cit., pág. 7).

⁸⁵⁶ «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 29.

46.2.1^{a857}. Desde nuestro punto de vista, la solución puede ser distinta ahora, ya que en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se establece que los «elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento», por lo que, salvo que sea necesario practicar reparaciones o mejoras para su puesta en funcionamiento, el inmovilizado material estará en disposición de entrar en funcionamiento desde el momento de la adquisición⁸⁵⁸.

Entendemos que el cómputo de los cinco años debe empezar desde el momento de la adquisición al exigir el artículo 27, en su apartado 4, letra a), que el activo fijo en que se invierte deba ser necesario para el desarrollo de la actividad empresarial. Obviamente, un activo fijo no utilizado, no es necesario para el desarrollo de la actividad, por lo que no sería apta la inversión a efectos de materializar lo dotado a la RIC.

Cuando la Reserva se materialice en la suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública o de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen su actividad en el Archipiélago canario, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos. En aras de evitar la especulación financiera, no se debe permitir la venta de tales valores, ni siquiera cuando la ganancia obtenida se reinvierta en la adquisición de otros valores en los mismos términos.

⁸⁵⁷ «Los elementos de inmovilizado material empezarán a amortizarse desde el momento en el que entren en funcionamiento».

⁸⁵⁸ Es necesario, por tanto, determinar en qué momento se entiende que el sujeto pasivo ha adquirido el bien. Según el artículo 1.095 del Código Civil, no se adquiere el derecho real del bien hasta que le haya sido entregado, lo que se entiende que ocurre, a tenor del artículo 1.462 del Código Civil, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. En consecuencia, será éste el momento en que comenzará a computarse el plazo de cinco años (cfr. Contestaciones de la DGT de 17. 02. 1997 y de 12. 03. 1997). En el caso de bienes inmuebles, el otorgamiento de escritura pública equivale a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura, como advierte el artículo 1.462 del Código Civil, no resultare o se dedujere claramente lo contrario (Cfr. Contestación de la DGT de 17. 02. 1997). En definitiva, como concluye la DGT en su Contestación de 22. 03. 1999, «la puesta a disposición será el momento en el cual, desde un punto de vista jurídico privado, se adquiere el dominio del bien objeto del contrato, con independencia tanto de la fecha en la que se formalizó dicho contrato como del importe de los pagos parciales que se han ido entregando al ejecutar la obra».

No obstante tal radical postura, se podría establecer una excepción: se admite la venta de tales valores siempre que lo obtenido se reinvierta en la adquisición de los activos reseñados en la letra a) del apartado 4 del artículo 27. Con ello se flexibiliza el régimen inversor, ya que, como hemos expuesto, no siempre las condiciones del mercado hacen posible invertir en la propia empresa. De este modo, la entidad tendrá un plazo de tres años para materializar la inversión en valores de Deuda Pública o acciones de otra entidad y otros cinco para enajenarlas y reinvertirlas en activos fijos. Desde nuestro punto de vista, se evita con ello la especulación con fondos que deberían ser públicos, a la par que se posibilita el diferimiento de la inversión hasta un momento más adecuado.

La distinta exigencia que se establece en el apartado 5 del artículo 27 en cuanto al modo en que debe permanecer el bien de inversión dentro de la empresa del sujeto pasivo, nos hace plantearnos a título de qué se adquiere el bien de inversión. La duda se plantea a raíz de condicionar la inversión en títulos valores a su permanencia en el patrimonio durante cinco años, mientras que el activo fijo deberá estar en funcionamiento, sin exigir, al menos explícitamente, que pertenezca al patrimonio del sujeto pasivo. La cuestión entendemos que se resuelve a partir de la prohibición que se establece en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 27 de transmitir, arrendar o ceder a terceros para su uso los elementos en que se materialice la Reserva⁸⁵⁹. Sólo podrán disponer de los bienes de este modo quienes hayan adquirido a título oneroso⁸⁶⁰ la propiedad del mismo⁸⁶¹.

3.2.3 Límites temporales de vigencia de la RIC establecidos en la Decisión de la Comisión

Son dos las fechas expuestas en la Decisión de la Comisión para fijar el límite temporal de la Reserva. La distinción de datas es reflejo de la previa diferenciación que la Comisión encuentra

⁸⁵⁹ Salvo que, como ya especificamos, la cesión o el arrendamiento se desarrolle dentro de una actividad empresarial.

⁸⁶⁰ Ya tuvimos ocasión de exponer la necesidad de que exista contraprestación dineraria para poder materializar la RIC.

⁸⁶¹ Cfr. artículos 353 y ss, 609 y ss., 1542 y ss. del Código Civil.

en la RIC entre ayuda a la inversión y ayuda al funcionamiento. El régimen considerado como ayuda a la inversión perdurará hasta finales del año 2005, por lo que hasta esa fecha se podrán dotar beneficios a la Reserva, quedando los mismos exentos de tributación, siempre que se materialicen en la adquisición de activos fijos o en la participación en el capital de otra entidad. Mientras que la fecha de término del régimen calificado de ayuda al funcionamiento es la de 31 de diciembre de 2003, por lo que sólo será susceptible de cumplir con las exigencias legales de materialización la Deuda Pública canaria adquirida con beneficios dotados hasta la reseñada fecha de 31 de diciembre de 2003.

Con lo expuesto hasta aquí sobre los requisitos temporales, la Reserva para Inversiones en Canarias podrá ser dotada con los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005, siempre que se materialice en la adquisición de activos fijos o en la participación en el capital de otra entidad, con los requisitos exigidos legalmente, en los períodos impositivos de los años 2007, 2008 y 2009, así como, excepcionalmente, en el año 2006, pero sólo desde la aprobación de las cuentas anuales de la sociedad.

No queremos cerrar este apartado sin hacer referencia a los términos en que están redactados en la Decisión los límites temporales de vigencia. Se señala en dicho texto normativo: «El presente régimen de ayudas podría se prorrogado (...)». No se habla de una terminación concluyente del período de vigencia de la Reserva para Inversiones, sino que claramente se opta por la posibilidad cierta de una prórroga, condicionada obviamente a que la misma haya servido a los objetivos para los que inicialmente fue concedida.

3.3 INCOMPATIBILIDADES

Dispone el apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994, que la Reserva será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversión y con la exención por reinversión reguladas en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Al haber sido derogada la citada Ley por la 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y regularse ahora en ella la reinversión de beneficios extraordinarios

en el artículo 21 de la Ley 43/1995⁸⁶², será con este nuevo incentivo fiscal con el que deba entenderse referida la incompatibilidad⁸⁶³.

A este respecto, hay señalar que para la DGT⁸⁶⁴ y para algún sector de la doctrina⁸⁶⁵, cuando el precio de adquisición de un bien es superior a la cuantía dotada a la Reserva, el exceso puede acogerse al beneficio fiscal establecido en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 (recogido en el actual artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). No estamos de acuerdo con esta opinión doctrinal, por cuanto es claro el tenor del artículo al declarar la incompatibilidad entre ambos beneficios fiscales⁸⁶⁶. El exceso en la cuantía se puede afectar a dotaciones de los tres

⁸⁶² Hemos de advertir, no obstante, las diferencias entre la figura que se regulaba en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, con la que regula la actual LIS en el artículo 21. Como señala SEGARRA, por un lado «se sustituye el mecanismo de exención por un mecanismo de diferimiento del pago del impuesto» y, por otro se amplía la posibilidad de acogerse a este tratamiento a los beneficios obtenidos por la enajenación de activos inmateriales y valores mobiliarios siempre que cumplan una serie de requisitos (*El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentario*, op. cit., pág. 173). En el mismo sentido vid. ALONSO MURILLO, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 85 y ss.; DÍAZ YANES, I., LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. y UCELAY SANZ, I.: *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 195 y ss; GARCÍA CANTÓN, E.: «El diferimiento por reinversión y la exención por reinversión en la Ley y en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». *Impuestos, Tomo I*, 1998, pág. 455; PASCUAL PEDREÑO, E.: *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pág. 410 y ss. Para un análisis detallado de las diferencias entre ambos mecanismos, vid. por todos ERNEST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, op. cit., pág. 317 y ss.

⁸⁶³ Se mantiene en el Informe una opinión contraria a la nuestra, al entender que caso de pretenderse la incompatibilidad se deberá declarar expresamente. No estamos de acuerdo con tal postura, pues la RIC es una ayuda de Estado compatible con el mercado interior a partir de una Decisión de la Comisión, por lo que su aplicación y su posible compatibilidad con otros beneficios fiscales ha de interpretarse de forma restrictiva como exige la doctrina reiterada de dicha Institución. En consecuencia, lo que debería declararse expresamente es la compatibilidad entre ambos beneficios fiscales.

⁸⁶⁴ Cfr. Contestación de la DGT de 01. 07. 1997.

⁸⁶⁵ Vid. VV. AA: *Manual Práctico sobre la Nueva Fiscalidad Canaria: Incentivos para las empresas*, op. cit., pág. 30.

⁸⁶⁶ En el mismo sentido vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M.: «La reserva para inversiones en Canarias», op. cit., pág. 31.

En la Contestación de 23. 03. 1999, la DGT parece optar por esta línea al entender que cabe el disfrute de otros beneficios fiscales junto con la RIC para un mismo bien, siempre que no se trate de los prohibidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994 y que no se trate de los mismos importes. En consecuencia, cuando el valor del bien adquirido exceda de lo dotado a la RIC, se le puede aplicar, por ejemplo, la reinversión regulada en el

ejercicios anteriores en el supuesto de que aún estuvieran sin materializar o, también, en el de los posteriores⁸⁶⁷.

3.4 INDISPONIBILIDAD DE LA RESERVA

En el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, se establecen las medidas que se han de tomar en el caso de que el sujeto pasivo no cumpla los requisitos exigidos a lo largo del citado artículo. En este sentido, si se dispusiera de la RIC con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, se integrarán en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma⁸⁶⁸. Lo mismo ocurrirá en el caso de incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en el artículo 27⁸⁶⁹.

En el segundo párrafo del artículo 27.8, se estipula que sobre la parte de cuota derivada de la integración en la base imponible de las cantidades en que la misma se redujo, se girará el interés

artículo 127 de la LIS, pero no la deducción por inversión en activos fijos ni la reinversión por beneficios extraordinarios.

⁸⁶⁷ La DGT, en su Contestación de 01. 07. 1997, estima que la mecánica de este beneficio fiscal exige efectuar primero la dotación a la RIC y posteriormente materializarla en alguna de las inversiones previstas en el apartado 4 del artículo 27, por lo que no es factible desde su punto de vista materializar la RIC en una inversión efectuada en un año anterior a su dotación. Se reafirma en esta postura en la Contestación de 27. 07. 1999, al afirmar que el artículo 27 de la Ley 19/1994 no contempla en ninguno de sus apartados la posibilidad de que las cantidades aplicadas a la dotación de la RIC puedan afectarse a inversiones efectuadas en ejercicios anteriores a aquél en el que se realizó la dotación, sino que se materializarán en inversiones realizadas en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha del devengo del impuesto, esto es, el último día del período impositivo del que procede el beneficio con cargo al que se realiza la dotación. En consecuencia, no podrán materializarse anticipadamente las dotaciones a la RIC en inversiones realizadas en ejercicios anteriores a aquellos en los que se efectúe la dotación (cfr. ESTEBAN PAUL, A.: «La Reserva para Inversiones en Canarias», op. cit., pág. 56).

Estamos de acuerdo con la línea marcada por la DGT, sin embargo, entendemos que cabría materializar la dotación en la devolución de capitales ajenos utilizados para la adquisición de activos fijos.

⁸⁶⁸ En la Contestación de 29. 12. 1998, la DGT tuvo ocasión de pronunciarse al respecto ante la cuestión que le planteó una sociedad sobre la incidencia que en la RIC tenía la adquisición de acciones propias con cargo a la Reserva. Para la DGT estamos ante un claro supuesto de aplicación de la RIC «a un destino no previsto en la norma, de tal manera que, (...) debería procederse a la integración en la base imponible del ejercicio del importe que dio lugar a la reducción de la misma».

de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.

4 FUNDAMENTACIÓN JURÍDICO COMUNITARIA DE LA RIC

Después de analizar con detenimiento la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, no es necesario comprobar uno por uno los elementos constitutivos de una ayuda estatal según el artículo 87.1 TCE para constatar que la Reserva para Inversiones contiene en su regulación todos y cada uno de dichos elementos:

- La ayuda es financiada con recursos del Estado o, para ser más exactos, con aquellos recursos que el Estado deja de percibir al establecer una exención fiscal.
- Puede afectar a los intercambios comerciales y falsear la competencia al proporcionar una situación de ventaja a las empresas beneficiadas frente a sus competidoras en el mercado único que no disfrutaban de la ayuda fiscal, a la vez que puede generar un aumento de la producción de dichas empresas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, lo que reduciría las posibilidades de exportación de las restantes empresas comunitarias.
- El carácter de selectividad de la medida vendría dado por el hecho de que sólo se pueden beneficiar del régimen de la Reserva para Inversiones las empresas que realicen inversiones en Canarias.

Por todo ello la Comisión considera aplicable a la RIC lo dispuesto en el artículo 87.1 TCE y, en consecuencia, es calificada de ayuda incompatible con el mercado interior. Sin embargo, como ya ha quedado aclarado en páginas anteriores, no toda medida que reúna los elementos del mencionado precepto es incompatible, pues es necesario el previo examen de los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE, donde se regulan las excepciones al principio general de incompatibilidad. Y cuando de medidas de naturaleza fiscal se trate, como es el presente caso, hay que constatar también si responden a las exigencias constitucionales de consecución de un sistema

⁸⁶⁹ Cfr. Contestación de la DGT de 16. 10. 1997.

tributario justo. No obstante, como ya recalcamos, el juicio de proporcionalidad en el que se ponderan los fines buscados por la norma de exención con los efectos causados en el mercado común, es indiferente que se lleve a cabo en el ámbito interno o en el comunitario, pues los valores que entran en juego son los mismos. En tanto ni la Comisión ni el TJCE aceptan por el momento atender a los criterios constitucionales de los Estados miembros para valorar la compatibilidad de la medida con el mercado común, haremos el estudio desde la misma óptica que lo hizo la Comisión, es decir, con los elementos de valoración contenidos en el Derecho comunitario, en concreto, con las normas sobre ayudas de Estado.

Canarias ha sido hasta ahora una de las regiones comunitarias a las que se le podía otorgar ayudas de Estado compatibles con el mercado común en virtud del artículo 87.3, letra a), en tanto su PIB era inferior al 75 % de la media comunitaria, junto con la situación especial configurada en el artículo 299.2 TCE, por su condición de región ultraperiférica. Su bajo desarrollo económico y su alta tasa de desempleo, unido a los efectos negativos que en la región provoca aquellas circunstancias que dan lugar a su consideración como región ultraperiférica –la insularidad y la pertenencia geográfica a otro continente–, hacen necesario que se adopten medidas que fuera de este contexto no tendrían cabida. Si bien el desarrollo económico puede ser superado, la insularidad y el alejamiento son circunstancias inherentes al Archipiélago canario, lo que implica tenerlos en cuenta a la hora de aprobar ayudas fiscales específicas. Tales medidas no supondrán, en términos generales, que las empresas beneficiarias detenten una posición privilegiada frente a sus competidores. Por el contrario, la Reserva para Inversiones en Canarias –junto con otras medidas–, permitirá que las empresas canarias participen en términos de equidad en el mercado interior.

Para asegurar la correcta aplicación de la medida fiscal, se descarta su aplicación en el ejercicio de actividades propias de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria, considerados como sectores sensibles en el ámbito europeo⁸⁷⁰. Se prohíbe

⁸⁷⁰ Cfr. Disposición Adicional Undécima de la Ley 19/1994.

asimismo que la Reserva beneficie a empresas en crisis o deficitarias⁸⁷¹. En el control anual que la Comisión ejerza tendrá en cuenta si la RIC promueve los objetivos para los que fue creada, esto es, el desarrollo sostenible y equilibrado de la actividad económica, sin que genere excesos de producción en Canarias⁸⁷².

En definitiva, pese a contemplarse en el régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias todos y cada uno de los elementos constitutivos de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE, es compatible con el mercado común en virtud de la letra a) del artículo 87.3 TCE –al tener Canarias un bajo nivel de desarrollo económico en el momento de su aprobación– y del artículo 299.2, donde se reconoce en el Derecho originario la cualidad de la Comunidad Autónoma de Canarias como región ultraperiférica, por lo que se pueden aprobar regímenes específicos que compensen su lejanía e insularidad.

⁸⁷¹ Hemos de traer a colación las explicaciones que en su momento llevamos a cabo sobre la imposibilidad de utilizar las ayudas de Estado para permitir la subsistencia de empresas que en condiciones normales de mercado no son competitivas.

Sin embargo, creemos innecesaria tal prevención impuesta en la Decisión desde el momento en que la dotación de la Reserva no puede implicar una base imponible negativa. Una empresa en crisis o deficitaria no obtendrá beneficios, que constituyen la premisa necesaria para que exista la Reserva: ésta se dota con los beneficios no distribuidos, si no hay beneficios, no hay RIC.

⁸⁷² Las conclusiones a las que llegue en dichos controles ordinarios la Comisión serán fundamentales en el momento de decidir sobre la posible prórroga del régimen de la RIC. Es por ello que de forma retórica nos preguntamos si ¿a tenor de los cálculos realizados por el Ministerio de Hacienda según los cuales hay dotados cerca de un billón de pesetas en la RIC sin que se hayan aún materializados, estamos ante una medida que real y efectivamente coadyuva al desarrollo económico de Canarias?

CAPÍTULO III

LA ZONA ESPECIAL CANARIA

1 INTRODUCCIÓN

En la Ley 19/1994 se configuró una novedad sin parangón, no sólo en lo referente al Régimen Económico y Fiscal de Canarias, sino en el Derecho español: la Zona Especial Canaria. No obstante, en la configuración de su régimen jurídico inicial, especialmente de sus aspectos tributarios, no se tuvo en cuenta ni la normativa europea aplicable (fundamentalmente la referida a las ayudas de Estado), ni las posibles objeciones que pudieran hacer –y que posteriormente formularon– las Instituciones comunitarias⁸⁷³. La oposición por parte de la Comisión para su entrada en funcionamiento provocó que el legislador nacional se viera en la necesidad de operar una serie de reformas en el articulado de la Zona Especial Canaria⁸⁷⁴. Ninguna alcanzó el objetivo de la compatibilidad, aunque sí conseguir que la regulación normativa fuera, en palabras del profesor NÚÑEZ PÉREZ, «todo menos expresión de corrección en el empleo de la técnica jurídica»⁸⁷⁵.

Mediante cartas de 16 y de 18 de diciembre de 1998, las autoridades españolas notificaron a la Comisión Europea una nueva propuesta de reforma de la citada Ley. Se abrió, en consecuencia un nuevo proceso de consultas y negociaciones que culminó con la aprobación del régimen de la Zona Especial Canaria por la Comisión, comunicada por carta al Gobierno español

⁸⁷³ En este sentido, vid. ASÍN CABRERA, A., NÚÑEZ PÉREZ, G. G., RIVERO CEBALLOS, J. L. y RODRÍGUEZ MARTÍN, J. A.: «Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea», op. cit., pág. 15.

⁸⁷⁴ La ley 19/1994 había sido objeto de modificaciones en su articulado a través de las siguientes normas:

- Real Decreto-ley 3/1996 de 26 de enero, de Reforma Parcial de la Ley 19/1994 de 6 de julio de Modificación de los Aspectos Económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, convalidado por Resolución de 30 de enero de 1996 de la Diputación Permanente del Congreso de los Diputados (*B.O.E.* nº 30, de 3. 2. 1996)

- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (*B.O.E.* nº 315 de 31. 12. 1996)

⁸⁷⁵ «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, pág. 463.

el 4 de febrero de 2000⁸⁷⁶. La autorización se concretó en el ámbito interno con el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, que modifica la Ley 19/1994⁸⁷⁷.

2 OBJETIVOS A PROMOVER CON LA ZONA ESPECIAL CANARIA

En la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 2/2000 se expresa que el propósito de la Zona Especial Canaria es la de contribuir a «potenciar el desarrollo económico y social de la islas Canarias, mediante la atracción de capitales y empresas provenientes del exterior». En definitiva, incentivar, mediante la localización en la islas de empresas y capitales atraídos por las ventajas inherentes a la ZEC, un aumento del nivel económico canario⁸⁷⁸.

Además de la transcrita finalidad, reiterada nuevamente en el artículo 28 de la Ley 19/1994, se incorpora al texto con el apartado uno del artículo primero del Real Decreto-Ley 2/2000, un nuevo objetivo: la diversificación de la estructura productiva del Archipiélago⁸⁷⁹. La economía canaria se caracteriza por su dependencia del sector turístico⁸⁸⁰, hasta tal punto principal actividad del Archipiélago durante las últimas décadas, que ha generado una situación calificada por algún autor como de «monocultivo económico»⁸⁸¹. Se pretende, en suma, que la ZEC sea un revulsivo para que surjan, o se recuperen, sectores económicos distintos al turístico⁸⁸².

⁸⁷⁶ Ayuda de Estado nº N 708/98 – Islas Canarias (España), SG (2000) D/101214.

⁸⁷⁷ B.O.E. nº 151, de 24. 6. 2000.

⁸⁷⁸ Aunque la referencia que el legislador hace del término «económico» es genérico, ha de entenderse referido al producto interior bruto por habitante –medido en paridad de poder de compra– del Archipiélago canario.

⁸⁷⁹ Cfr. artículo 28 de la Ley 19/1994.

⁸⁸⁰ Vid. RODRÍGUEZ MARTÍN, J. A. y GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ, P.: «La economía de las Islas Canarias: una visión de conjunto». *Serie de Estudios Regionales. Canarias*. Servicios de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, Madrid, 1997, pág. 103 y ss.

⁸⁸¹ RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «Turismo y fiscalidad: dos conceptos con un significado muy especial en Canarias». *Canarias Fiscal*, nº 3, enero, 2000, pág. 3.

3 PRINCIPIOS INFORMADORES

El tenor del artículo 28 de la Ley 19/1994, tras su última modificación, es claro al resaltar como principal principio a presidir la ZEC, el de la estanqueidad geográfica. En su redacción original, era el principio de estanqueidad, de forma general, el que se configuraba para presidir la normativa referida a la ZEC. Principio que estaba compuesto, como luego se especificaba, por la estanqueidad geográfica, la subjetiva y la objetiva. Con la modificación llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 3/1996, se resaltó el componente geográfico, aunque sin olvidarse de la estanqueidad objetiva como garante de la no influencia en el territorio común, si bien se encuadró en el segundo párrafo del citado artículo. De este modo, la subjetiva no se incluía entre los principios fundamentales rectores de la ZEC, no obstante caracterizarse como criterio para la determinación de las entidades que podían acogerse a éste régimen. La reforma operada por el Real Decreto-Ley 2/2000, ha resaltado aún más la importancia de la estanqueidad geográfica en tanto se elimina la objetiva ya no sólo como principio rector, sino incluso de la propia ley⁸⁸³.

⁸⁸² Sobre los problemas que puede generar el que la más importante fuente de riqueza en Canarias sea el turismo, nos remitimos a nuestro trabajo «La Zona Especial Canaria en el marco jurídico constitucional y del Tratado de la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, nº 180, enero, 2000, pág. 59 y ss.

⁸⁸³ Con la estanqueidad objetiva, el legislador delimitaba las operaciones que las entidades admitidas a inscripción en el Registro Oficial podían realizar. En tanto el artículo 31, donde se desarrollaba la normativa referente a este principio, ha sido derogado, no nos detendremos en él; simplemente señalar que en atención al apartado 2 del artículo 31, las entidades de la ZEC sólo podían realizar operaciones con:

- no residentes sin establecimiento permanente en España,
- con no residentes con establecimiento permanente en España, siempre que las operaciones no se realizaran con este establecimiento,
- con otra entidad ZEC,
- para las actividades de producción de bienes corporales podían realizar operaciones con residentes en España o con no residentes con establecimiento permanente en España, en la forma que reglamentariamente se determinara,
- podían adquirir bienes de activo fijo procedentes del territorio común para su instalación, ampliación, modernización o traslado,
- reglamentariamente, se podían determinar operaciones entre entidades de la ZEC y entre éstas y no residentes que debían quedar sometidas a un régimen especial de control, así como autorizar la realización de operaciones de carácter instrumental o accesorio relacionadas con los gastos de funcionamiento, respecto de las actividades entre las entidades de la ZEC y las residentes en España.

3.1 LA ESTANQUEIDAD GEOGRÁFICA

El ámbito geográfico de aplicación del régimen previsto para la ZEC se regula en el artículo 30 de la Ley 19/1994, donde se estipula que el mismo se extenderá a todo el territorio de las islas Canarias⁸⁸⁴. La excepción o limitación, recogida en el mismo precepto, la constituye lo preceptuado para las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías.

La regulación de la señalada limitación, tras la modificación propiciada por el Real Decreto-Ley 2/2000, dificulta a nuestro entender la lectura e interpretación de la norma. La redacción anterior establecía que dichas entidades operarían en áreas determinadas cuando la entrega o producción de mercancías se lleve a cabo en la ZEC. El actual tenor se torna, cuando menos, confuso al no ser su construcción gramatical todo lo correcta que debería ser, sin que, por otro lado, el alcance de la misma varíe. En este sentido, dispone el artículo 30 que quedarán en áreas localizadas «(...) las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación y comercialización de mercancías cuando éstas se produzcan, transformen o

En su informe, el Parlamento de Canarias propuso la incorporación del artículo 31 bis, con el siguiente contenido: «Artículo 31 bis. Ámbito objetivo de aplicación. Las entidades de la Zona Especial Canaria podrán operar en cualquier mercado español incluido el canario, europeo o mundial sin restricción alguna».

El Gobierno no tuvo a bien incluir dicho precepto. Sin embargo, del tenor del artículo entendemos que su no inclusión tiene el mismo efecto, en tanto lo no prohibido expresamente, está autorizado. La intención del Parlamento de Canarias era, sin duda, otorgar un marco jurídico suficiente para la operatividad de las entidades de la ZEC. Pese a la falta de especificación legal positiva, la inexistencia de limitaciones en el mercado, permite afirmar que las entidades de la ZEC podrán operar en cualquier mercado mundial. La limitación, por tanto, como veremos, viene dada por las concretas actividades económicas que puedan constituir su objeto social y no, como ocurría con anterioridad, en las operaciones que puedan llevar a cabo.

⁸⁸⁴ Por territorio de las islas Canarias, debemos entender el especificado en el artículo 2 del Estatuto de Autonomía de Canarias: «(...) el Archipiélago Canario, integrado por las siete Islas de El Hierro, Fuerteventura, Gran Canaria, La Gomera, Lanzarote, La Palma y Tenerife, así como por las Islas de Alegranza, La Graciosa, Lobos, y Montaña Clara, Roque del Este y Roque del Oeste (...)». Sobre la configuración territorial de Canarias, vid. YANES HERREROS, A. y ARROYO LARA, E.: «La Comunidad Autónoma Canaria como unidad archipelágica». *Rumbos*, nº 7, 1982, pág. 15 y ss.

manipulen en la Zona Especial Canaria o se entreguen desde ésta (...)». Es por ello que proponemos, de *lege ferenda*, la siguiente redacción al precepto:

«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 y comercialización de mercancías que, para acogerse al régimen de la Zona Especial Canaria, deberán establecerse en las áreas que, dentro de dicho territorio, se determinen por el Gobierno de la Nación, a propuesta del Gobierno de Canarias».

En el segundo párrafo del artículo 30, se especifica la extensión máxima por isla de las áreas delimitadas para la ubicación de las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación y comercialización de mercancías:

- Tenerife y Gran Canaria: un máximo de 5 zonas en cada una con una extensión nunca superior a 150 hectáreas.
- La Palma: dos zonas con una extensión máxima de 50 hectáreas
- Fuerteventura, Lanzarote, La Gomera y El Hierro: una zona en cada una de ellas, sin que su superficie pueda exceder de 25 hectáreas.

Las mencionadas áreas, según dispone el artículo 63.1, estarán situadas preferentemente en las proximidades de los puertos y aeropuertos insulares, si bien, por razones urbanísticas o medioambientales podrán ubicarse en otros lugares⁸⁸⁵, siempre y cuando se garantice el control de las mercancías⁸⁸⁶.

⁸⁸⁵ Tanto en el Anteproyecto como en el Informe del Parlamento, se señalaba que las empresas manufactureras de tabaco podían no estar en las zonas próximas a puertos y aeropuertos, siendo necesario acondicionar su lugar de ubicación a las exigencias de aislamiento y control. Sin embargo, el Gobierno no recogió esta excepción.

⁸⁸⁶ En el Anteproyecto se estipulaba la exigencia de aislamiento que tales zonas debían cumplir. En ningún momento el Parlamento de Canarias solicitó la supresión de tal requisito, por lo que nuevamente debemos achacar a olvido del Gobierno la omisión. No obstante, por la finalidad de la Ley es claro que tales

3.2 LA ESTANQUEIDAD SUBJETIVA ⁸⁸⁷

El artículo 31.1 de la Ley 19/1994, restringe la operatividad en la ZEC a quienes sean entidades de la Zona Especial Canaria. Según el apartado 2 del mismo precepto, serán las personas jurídicas de nueva creación que, previa autorización del Consorcio de la Zona Especial Canaria⁸⁸⁸, se inscriban en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria⁸⁸⁹.

zonas, al igual que las próximas a puertos y aeropuertos, deberán estar aisladas del exterior. De otra forma no es entendible la necesidad de garantizar el control de las mercancías.

⁸⁸⁷ Antes de analizar el presente principio, hemos de hacer una precisión inicial con el fin de evitar reiteraciones posteriores. La Ley 19/1994, en su redacción anterior a la reforma producida por el Real Decreto-Ley 2/2000, regulaba la estanqueidad subjetiva en el artículo 30. Tras la citada reforma, queda enmarcada en el artículo 31. Nos referiremos a lo largo del epígrafe al artículo 31, por lo que toda alusión a la normativa anterior, debe entenderse referida al artículo 30.

⁸⁸⁸ En la Sección 1ª, del Capítulo II, del Título V de la Ley 19/1994 –artículos 32 a 39–, se crea el Consorcio de la Zona Especial Canaria, como un organismo público, adscrito al Ministerio de Hacienda, con personalidad jurídica y patrimonio propio y plena capacidad pública y privada. Sus órganos de gobierno y administración son el Presidente y el Consejo Rector. El Presidente ostentará la representación legal del Consorcio. El Consejo Rector está compuesto por el Presidente del Consorcio y un Vicepresidente –ambos nombrados por el Gobierno de la Nación de entre personas de reconocido prestigio en materia económica y financiera– y por cinco miembros –tres serán nombrados por el Ministro de Hacienda y dos por el Gobierno de Canarias, de entre personas de reconocida competencia en materia comercial y de promoción económica–. Le corresponden, entre otras competencias, tramitar y resolver las solicitudes de autorización de las entidades que pretenden acogerse al régimen especial de la ZEC, gestionar el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, etc..

Asimismo, y adscrita al Consejo Rector de la Zona Especial Canaria, se crea una Comisión Técnica –compuesta por tres funcionarios, de los cuales dos son designados por el Ministro de Hacienda y uno por el Gobierno de Canarias–, cuya finalidad es la de emitir informes vinculantes sobre las solicitudes de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

El Parlamento de Canarias entendió en su informe que no era necesario crear esta Comisión Técnica, por lo que sugirió la supresión del artículo 35 y de todas sus concordancias a lo largo del texto, por entender que el Consejo Rector podía asumir las competencias que a la Comisión Técnica se atribuyen. No podemos entrar a valorar lo emitido en este punto por el Parlamento de Canarias por extenderse más allá de los márgenes de nuestro trabajo. No obstante, queremos apuntar aquí una idea. Probablemente, la Comisión Técnica no sirva sino para aumentar el número de funcionarios públicos adscritos a la ZEC y que sus funciones bien pueden ser encomendadas al Consejo Rector. Sin embargo, para ello es necesario, a nuestro juicio, una reforma del artículo 34.2, letra b), donde se regula la procedencia de los miembros del Consejo Rector. Para que con responsabilidad y capacidad puedan ejercer las competencias que la Ley atribuye a la Comisión Técnica, deberán tener, al igual

Analizaremos a continuación los requisitos exigidos para la autorización de la inscripción⁸⁹⁰, los cuales se detallan en el apartado 3 del artículo 31 y serán, a saber⁸⁹¹:

3.2.1 Tener personalidad jurídica propia

La exigencia o no de personalidad jurídica para poder operar en la Zona Especial Canaria ha sido un requisito que ha sufrido continuas modificaciones. En su redacción original, sólo se permitía la inscripción a entidades con personalidad jurídica propia, por lo que se impedía operar

que el Presidente y el Vicepresidente, reconocida competencia en materias económicas y financieras, pues quien la tenga en materia comercial y de promoción económica, no está capacitado, desde nuestro punto de vista, para ejercer las funciones que el Parlamento de Canarias quería atribuirle.

⁸⁸⁹ En la Sección 2ª, del Capítulo II, del Título V de la Ley 19/1994 –artículo 40–, se crea el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, con el carácter de Registro público administrativo. Dependiente del Consorcio, su gestión y administración se realizará a través de un Oficina de Gestión, cuya organización y funcionamiento es competencia del Consejo Rector.

⁸⁹⁰ Hay que destacar que en todas las reformas de la Ley 19/1994, el principio de estanciedad subjetiva ha sufrido variaciones. Explicaremos tales modificaciones en el momento de analizar cada uno de los requisitos; sin embargo, es necesario reseñar la importante reforma que en este principio se introdujo con Real Decreto-ley 3/1996 de 26 de enero. En la redacción originaria de la Ley 19/1994, se establecía como requisito ser no residente en España para poder ser propietario de los capitales de las entidades de la ZEC. Correctamente entendió la Comisión que el precepto atentaba contra el principio de no discriminación de los nacionales de los Estados miembros, por lo que fue suprimido por el apartado 2, del número 5 del artículo único del Real Decreto Ley 3/1996 de 26 de enero. En este sentido vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La Zona Especial Canaria, régimen jurídico general. Especial referencia al régimen fiscal». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998, pág. 86.

ROMERO PI lleva a cabo una enumeración de las principales objeciones presentadas por la Comisión y que dieron lugar a las anteriormente citadas reformas de la Ley, por lo que nos remitimos a su estudio de la cuestión («El incierto futuro de la ZEC». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998, pág. 101 y ss.).

⁸⁹¹ En el artículo 31.4, introducido a partir de la reforma operada por el Real Decreto-Ley 2/2000, se contempla una remisión a reglamento para la regulación de las características y condiciones de los requisitos regulados en el artículo 31.3. En su informe, el Parlamento de Canarias sugirió la supresión del precepto en tanto existe una habilitación general por la que se faculta al Gobierno para el desarrollo reglamentario de la Ley, sin necesidad, por tanto, de reiteraciones particulares.

Estamos de acuerdo con el Parlamento de Canarias, pues desde el momento en que la Disposición Final establece que «el Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley», consideramos innecesarias, por redundantes, habilitaciones normativas particulares para preceptos determinados.

en la ZEC a los establecimientos permanentes. La reforma dada por la Ley 13/1996⁸⁹², autorizó tanto la inscripción a sucursales o establecimientos permanentes⁸⁹³ como a entidades que, aun careciendo de personalidad jurídica, fueran sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades⁸⁹⁴. El Real Decreto-Ley 2/2000 ha dado un nuevo cariz al principio de estanqueidad subjetiva, por lo que es conveniente un análisis retrospectivo de determinados puntos para comprobar el alcance de la reforma.

3.2.1.1 La no admisibilidad de actuación en la ZEC a personas físicas

La legislación vigente previa al Real Decreto-Ley 2/2000 establecía que dentro de los límites geográficos de la ZEC sólo podrían operar quienes tuvieran personalidad jurídica propia o los establecimientos permanentes. Se vetaba, en consecuencia, a las personas físicas. Este pronunciamiento se reforzaba con lo dispuesto por el artículo 43, por el que se sujetaba por obligación personal a las entidades de la ZEC al Impuesto sobre Sociedades. En ningún momento se establece que los operadores en la Zona Especial Canaria estarán sujetos al IRPF.

No lo entendía así el profesor NÚÑEZ PÉREZ, para quien la Ley autorizaba a las personas físicas a operar como tales en la Zona Especial Canaria⁸⁹⁵. Sus afirmaciones las basaba en el contenido del artículo 55 en sus apartados 1 y 7⁸⁹⁶. Nosotros discrepamos de tales afirmaciones,

⁸⁹² Cfr. artículo 61.1 de la Ley 13/1996.

⁸⁹³ En este supuesto, se les exigía que estuvieran configurados como centros de actividad diferenciados con autonomía de gestión y contabilidad independiente.

⁸⁹⁴ En el momento de analizar la Reserva para Inversiones en Canarias hicimos ya un estudio de estos entes, por lo que allí nos remitimos.

⁸⁹⁵ Cfr. NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)». op. cit., pág. 468.

⁸⁹⁶ El apartado 1 del artículo 55 disponía que:

«Las entidades de la Zona Especial Canaria que efectúen operaciones de seguros (...), así como las personas físicas o jurídicas que, bajo cualquier título desempeñen cargos de administración o dirección de dichas entidades (...).

(...).

las personas físicas y jurídicas que realicen actividades de mediación en seguros privados, los actuarios, los peritos tasadores y los comisarios y liquidadores de averías se registrarán por la legislación general aplicable a la materia».

ya que entendemos que los mencionados apartados del artículo 55, en ningún caso autorizaban a las personas físicas a actuar en la Zona Especial Canaria de forma independiente a una entidad, sino que se referían a las actividades que en el ámbito de una entidad de seguros tuvieran que realizarse indefectiblemente por personas físicas⁸⁹⁷ –v. gr. administradores o directores de las entidades–. No obstante, si bien es cierto que en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 55 se mencionaba a las personas físicas que realizaran actividades de mediación en seguros privados, a los actuarios, a los peritos tasadores y a los comisarios y liquidadores de averías, entendemos que no lo hacía con la intención de permitirles actuar en la Zona Especial por cuenta propia y a título de empresario individual, sino que era una reiteración del punto b) de artículo 2 de la Ley 30/1995 de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados, donde se establece que los mencionados sujetos quedarán sometidos a los preceptos de la citada Ley.

La redacción de los puntos 1 y 7 del artículo 55 no era lo clara que debería ser, provocando distintas interpretaciones contrarias entre sí. No obstante, entendemos que ya con la antigua regulación, sólo podían actuar personas jurídicas en la Zona Especial Canaria y nunca personas físicas en atención a las siguientes razones:

- En el punto a) del apartado 2 del artículo 30 de la Ley 19/1994, se exigía la personalidad jurídica para autorizar la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Cuando el legislador emplea el término personalidad jurídica, lo utiliza como requisito delimitador, en este caso para autorizar la inscripción en el Registro Oficial, al no tener todo ente personalidad jurídica. Es por ello que en estos casos el legislador solamente quiere hacer referencia a las personas jurídicas, no a las físicas, ya que, como señala VALVERDE Y VALVERDE «el hombre por el mero hecho de serlo es persona, porque es ser de razón, y como quiera que ésta

Y en su apartado 7 señalaba que: «La inspección, supervisión y control de las entidades de la Zona Especial Canaria y personas físicas a que se refiere este artículo quedan encomendadas a los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda».

⁸⁹⁷ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «El régimen jurídico de la Zona Especial Canaria», op. cit., pág. 88.

acompaña al hombre, claro que no puede dudarse que es persona»⁸⁹⁸. Siempre que el legislador exija como requisito el que se deba tener personalidad jurídica, se estará refiriendo única y exclusivamente a las personas jurídicas, pues la persona física siempre tendrá personalidad, al venir ésta derivada de la capacidad que toda persona tiene desde el momento de su nacimiento⁸⁹⁹. En este sentido SÁNCHEZ ROMÁN afirmó que «la *personalidad* (...), se engendra por la capacidad de derecho, y es, así considerada, derivación necesaria de su existencia, como resultado de dicha capacidad; quien tiene ésta, tiene personalidad. (...), cualquiera capacidad de derecho, desde la más amplia é ilimitada hasta las más restringida ó cercenada en su ejercicio, y necesitada de suplemento (...) produce la *personalidad* (...)»⁹⁰⁰. En consecuencia, si toda persona física tiene, por el hecho de ser y existir, personalidad jurídica, al limitar el legislador la autorización para la inscripción a quien tenga personalidad jurídica, hace clara alusión a que sólo se podrán inscribir las personas jurídicas⁹⁰¹. Desde el momento en que en el Derecho y doctrina moderna es pacífico el entender que toda individuo desde que nace tiene atribuida la personalidad⁹⁰², si el legislador utiliza el término personalidad jurídica como requisito para poder optar a algo, no cabe otra interpretación que entender que se está refiriendo a las personas jurídicas, ya que a éstas no se les atribuye desde que nacen, sino desde el momento en que queden válidamente constituidas con arreglo a Derecho⁹⁰³.

- El artículo 40 sujetaba a las entidades de la ZEC, en cuanto a su constitución, «a los requisitos y condiciones que, según la naturaleza jurídica que tengan o forma mercantil que

⁸⁹⁸ VALVERDE Y VALVERDE, C.: *Tratado de Derecho Civil Español. Parte General*. Tomo I, 3ª edición, Valladolid, 1925, pág. 203.

⁸⁹⁹ Así lo expresa el Código Civil cuando afirma en su artículo 29 que: «el nacimiento determina la personalidad».

⁹⁰⁰ SÁNCHEZ ROMÁN, F.: *Estudios de Derecho Civil Español. Parte General*, Tomo II, 2ª edición, Madrid, 1911, pág. 114.

⁹⁰¹ Para un estudio del tema de la personalidad vid. CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral, Tomo Primero, Introducción y Parte General*, Volumen Segundo, 14ª edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1984, pág. 409 y ss.

⁹⁰² Señala el profesor CASTÁN TOBEÑAS, si bien es cierto tal atribución a todos los hombres, lo que no es tan pacífico en la doctrina es el «hecho que determina el principio de existencia de la persona individual» (Ibíd., pág. 120 y ss., al que nos remitimos en este punto, pues se escapa de los márgenes de nuestro trabajo).

⁹⁰³ Cfr. artículo 35.1, párrafo segundo del Código Civil español.

adopten (...)». Si a esto añadimos la exigencia adicional que establecida en la letra a) del mencionado artículo al respecto del número de socios fundadores y de administradores, es claro que la Ley en ningún momento preveía la posibilidad de incluir dentro de la categoría de entidades de la ZEC a las personas físicas⁹⁰⁴. En esta línea, SÁNCHEZ SERRANO apuntaba que «habrá de tratarse (...) en cualquier caso, de entidades mercantiles, excluyéndose por lo tanto, implícitamente y *a sensu contrario*, de la posibilidad de acogerse al régimen de la ZEC (...) a las personas físicas o empresarios individuales»⁹⁰⁵. Ahondando más en esta idea, la empresa individual, en rigor, no se «constituye», sino que lo es desde que una persona física ejerce actividades de carácter empresarial⁹⁰⁶.

- El artículo 43 sujetaba a las entidades que operaran en la Zona Especial Canaria por obligación personal al Impuesto sobre Sociedades. Según el artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de septiembre, sobre el Impuesto sobre Sociedades, serán sujetos pasivos del mismo las personas jurídicas, además de otros sujetos, pero en ningún caso es sujeto pasivo del mencionado impuesto la persona física. Entendemos por tanto, que si el legislador sólo establecía, en cuanto al régimen fiscal, el sometimiento al Impuesto sobre Sociedades de las entidades que operaban en la Zona Especial Canaria, los sujetos pasivos del IRPF no podían actuar en la Zona Especial Canaria por cuenta propia, sino en calidad de trabajadores por cuenta ajena de una entidad ZEC.

- Reafirma tal postura el hecho de que en el párrafo segundo de la letra a) del apartado 2 del artículo 30, se posibilitaba la autorización de inscripción en el Registro Oficial al resto de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aunque carecieran de personalidad jurídica. Con ello el legislador dejaba claro, a nuestro entender, que sólo a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades les era factible constituirse como entidades de la ZEC, por lo que no podían acogerse a los beneficios de la Zona Especial Canaria ni las sociedades civiles –que el apartado 1

⁹⁰⁴ Cfr. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «El régimen jurídico de la Zona Especial Canaria», op. cit., pág. 88.

⁹⁰⁵ SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)», op. cit., pág. 102.

⁹⁰⁶ MARTÍN OVIEDO, J. M^a: *Fiscalidad de la empresa*, Ed. Cívitas, Madrid, 1988, pág. 78.

del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no las incluye entre los sujetos pasivos del Impuesto–, ni las personas físicas, que serán sujetos pasivos del IRPF.

- En los artículos que la Ley 19/1994, en su antigua redacción, dedicaba a la regulación de la Zona Especial Canaria, el legislador utilizaba constantemente el término entidades, concepto que se utiliza en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para designar abreviadamente a los sujetos pasivos del Impuesto, esto es, personas jurídicas y los distintos fondos enumerados en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁹⁰⁷. El legislador nunca emplea la palabra entidad para referirse a las personas físicas.

Por lo hasta aquí expuesto concluimos que las personas físicas enunciadas en el derogado párrafo tercero del artículo 55.1 de la Ley 19/1994⁹⁰⁸, no podían operar por cuenta propia en la Zona Especial Canaria, por no ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. La redacción de este tercer párrafo podía inducir al error de entender que la Ley abría la puerta a estos operadores. Sin embargo desde nuestro punto de vista, tal como señalamos antes, este párrafo no era más que una copia del punto b) de artículo 2 de la Ley 30/1995 de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados. El intento de regular toda circunstancia que, eventualmente, acaeciera en la Zona Especial Canaria originaba lagunas legales que permitían, en una interpretación literal de ese artículo, entender que se posibilitaba a que operasen empresarios individuales en la Zona Especial Canaria. A tal conclusión no se podía llegar con una interpretación hermenéutica de la Ley.

Por los problemas conceptuales que la incorrecta redacción de la Ley acarreaba, similares conflictos surgían en el caso de las entidades navieras, a las que el también derogado artículo 77 de la Ley 19/1994 posibilitaba su constitución como entidades de la ZEC. El precepto utilizaba el término entidad, por lo que, si acudimos nuevamente al artículo 7.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es claro que sólo podrán acogerse al régimen de la Zona Especial Canaria las que

⁹⁰⁷ Cfr. artículo 7.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁰⁸ Recordemos que las personas físicas a las que hace mención este artículo son aquellas que realicen actividades de mediación en seguros privados, los actuarios, los peritos tasadores y los comisarios y liquidadores de averías.

sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Pero ni siquiera acudiendo al artículo 9 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, se puede entender que se habilitaba al empresario individual a actuar en la Zona Especial Canaria, ya que de la disyunción que implica la utilización de la conjunción «o», inferimos que la persona física que reúna los requisitos preceptuados en dicho artículo, será un empresario naviero, mientras que la persona jurídica será una empresa naviera. Por consiguiente sólo las empresas navieras podían actuar como entidades de la ZEC.

3.2.1.2 La omisión injustificada de los establecimientos permanentes como sujetos aptos para operar en la Zona Especial Canaria

Al comienzo del presente epígrafe constatábamos que sólo podrán operar en la ZEC las personas jurídicas de nueva creación que, previa autorización del Consorcio, se inscriban en el Registro Oficial. Se decanta la Ley por la opción primigenia de limitar la ZEC a las personas jurídicas. Tal restricción se enervó, como exponíamos más arriba, mediante la Ley 13/1996, con la que se autorizó la inscripción de sucursales o establecimientos permanentes.

En el anteproyecto de Real Decreto-Ley de modificación de la Ley 19/1994 ya figuraba el acotamiento de sujetos con capacidad para operar en la ZEC, si bien en su Exposición de Motivos, no se cercenaba la posibilidad de extender el régimen a los establecimientos permanentes⁹⁰⁹. En su informe, el Parlamento de Canarias solicitó una modificación en este punto en la Exposición de Motivos y el consiguiente reconocimiento legal de tal posibilidad⁹¹⁰. Tal

⁹⁰⁹ Señalaba el tercer párrafo del apartado II de la Exposición de Motivos, *in fine*, que: «además, la regulación actual podría extenderse a establecimientos permanentes si las circunstancias lo aconsejan».

⁹¹⁰ Se propone por el Parlamento de Canarias el cambio de redacción del anteriormente citado tercer párrafo de la Exposición de Motivos, por el siguiente tenor: «Además, la regulación actual deberá extenderse (...)».

No estamos conforme con la redacción que se propuso por el Parlamento canario, pues la forma verbal «deberá», encierra una orden que se ha de cumplir por el destinatario de la misma. Sin embargo, tal y como se refleja en el Informe, la propuesta incluía la regulación legal de la actuación de los establecimientos permanentes en la ZEC, por lo que no es necesario emitir una orden.

En este sentido, creemos preferible que, de haberse optado por tal posibilidad, el cambio de redacción en la Exposición de Motivos fuera del siguiente modo:

propuesta no fue atendida por el Gobierno de la Nación, por lo que no sólo no se incluyeron en el Real Decreto-Ley 2/2000 los establecimientos permanentes como posibles entidades de la ZEC, sino que, además, se eliminó toda referencia a una posible inclusión de los mismos como beneficiarios del régimen de la ZEC.

La propuesta del Parlamento de Canarias tenía un fundamento jurídico claro y rotundo, por lo que no entendemos la negativa final de su inclusión. Así, la Comisión en su Carta de 4 de febrero de 2000, por la que se aprueba la presente ayuda, estableció claramente 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 (...)»⁹¹¹. Idea reiterada posteriormente al afirmar la Comisión «en particular (...), la posibilidad de localizarse en la ZEC por medio de un establecimientos permanente (...)»⁹¹².

3.2.1.3 Constitución como entidad de la Zona Especial Canaria

Se suprime de la Ley 19/1994 una serie de especialidades que en la regulación anterior se prescribían para cumplir por las entidades de la ZEC. En este sentido, además de la personalidad jurídica propia y de los requisitos que el ordenamiento jurídico exija para su constitución,

-
- en primer lugar, eliminar, como efectivamente se hizo en la redacción final, el inciso final del párrafo tercero del apartado II de la Exposición de Motivos, en el que se aludía a la posibilidad de extender el régimen a los establecimientos permanentes,
 - en segundo lugar –siempre partiendo del Anteproyecto–, modificar el cuarto párrafo donde se dice que: «en consecuencia, el ámbito subjetivo de aplicación del régimen de la Zona Especial Canaria comprende inicialmente a las personas jurídicas (...)», para expresarse en los siguientes términos: «El ámbito subjetivo de aplicación del régimen de la Zona Especial Canaria comprende a las personas jurídicas de nueva creación y a los establecimientos permanentes (...)».

⁹¹¹ Cfr. párrafo primero del apartado dedicado a los «Beneficiarios» en la carta de la Comisión de 4 de febrero de 2000, Ayuda de Estado nº N 708/98 – Islas Canarias (España), SG (2000) D/101214.

⁹¹² *Ibíd.* punto f2) del apartado «Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de las excepciones regionales de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE».

atendiendo a su naturaleza jurídica o a la forma mercantil que adopten, las citadas entidades debían reunir, a tenor del antiguo artículo 30.3, letra d), los siguientes requisitos⁹¹³:

- El número de socios fundadores y de administradores podrá quedar reducido a uno.
- Al menos uno de los apoderados en gestión y representación deberá residir en el Archipiélago canario.
- Los títulos del capital social de las entidades de la Zona Especial Canaria deberán ser nominativos.

No obstante, es importante detenernos un instante en la necesidad que tienen de cumplir con el resto del ordenamiento jurídico para su constitución. En este punto es necesario destacar que la personalidad jurídica se adquiere con la inscripción en el Registro Mercantil⁹¹⁴, por lo que de lo dispuesto en la letra d) del apartado 3 del artículo 30, se deduce la obligación que tienen de inscribirse en este Registro. Consecuencia de todo ello, será la exigencia de doble inscripción a la que se verán sometidas las entidades que quieran operar en la ZEC, lo que se convierte en un gran inconveniente si tenemos en cuenta las demoras existentes a la hora de inscribir una entidad en el Registro Mercantil⁹¹⁵. Esta situación será un grave inconveniente para la ZEC como oferta competitiva⁹¹⁶, por lo que hubiese sido oportuno permitir la inscripción a través de un sistema ágil

⁹¹³ Para un estudio demorado de la naturaleza jurídica, la forma mercantil y los requisitos que debían cumplir las entidades de la ZEC, vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)», op. cit., pág. 102 y ss.

⁹¹⁴ Cfr. artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el artículo 11.1 de la Ley 2/1995 de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

⁹¹⁵ La autorización de inscripción en el Registro Mercantil de Santa Cruz de Tenerife puede llegar a demorarse hasta seis meses.

⁹¹⁶ En el mismo sentido vid. GARCÍA MELIÁN, J. C.: «Las zonas off-shore de Canarias y Madeira». *Noticias de la Unión Europea*, nº 154, noviembre, 1997, pág. 47.

y simplificado⁹¹⁷. En este sentido se debería equiparar la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria a la realizada en el Registro Mercantil⁹¹⁸.

3.2.2 Tener su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria

Con la reforma llevada a cabo por la Ley 13/1996, se exigía que se tuviera, al menos, «la sede de la actividad Zona Especial Canaria, la efectiva dirección de la misma, y establecimiento permanente o sucursal dentro del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria». Con anterioridad a la reforma señalada, la letra b) del apartado 3 del artículo 30 requería «tener las sede social, la efectiva dirección de los negocios y el establecimiento principal dentro del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria». Esta letra b) ya había sido modificada por el apartado 1, del número 5, del artículo único del Real Decreto Ley 1/1996 de 26 de enero, disponiendo dicha letra b) anteriormente como requisito: «tener la sede social, la efectiva dirección de los negocios y

⁹¹⁷ En el mismo sentido vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La Zona Especial Canaria, régimen jurídico general. Especial referencia al régimen fiscal», op. cit., pág. 90.

⁹¹⁸ A nuestro juicio, mediante la creación del Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria no se intenta desplazar al Registro Mercantil. Es por ello que en tanto la personalidad jurídica se adquiere, en el régimen general, con la inscripción en el Registro Mercantil, será *conditio sine qua non* la previa inscripción en dicho Registro para poder constituirse en entidad de la Zona Especial Canaria mediante la posterior inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

Dos preceptos de la Ley 19/1994 refuerzan nuestro razonamiento. En primer lugar, el artículo 50 de la Ley, como tendremos ocasión de explicar posteriormente, especifica la obligación de pagar una tasa por la inscripción en el Registro Oficial, siendo la propia entidad sujeto pasivo del mismo. Por tanto, para hacer frente a esta obligación tributaria, es necesario ya tener personalidad jurídica, en definitiva, haberse inscrito previamente en el Registro Mercantil. En segundo lugar, el artículo 63.3 establece que las entidades de la ZEC que se dediquen a la producción, manipulación, transformación o comercialización de mercancías, «podrán presentar al Registro Mercantil balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria abreviados (...)». La opción que permite el artículo se refiere, en consecuencia, a cómo presentar los libros, no a la obligación de presentarlos en sí. Por lo tanto, deberán estar inscritas en el Registro Mercantil, pues de otra forma no estarían obligados a dicha presentación.

Por lo anteriormente expuesto son dos las cuestiones que no podemos dejar de plantear:

- Ante la tardanza de los Registros Mercantiles canarios ¿tal exigencia no hará inviable la Zona Especial Canaria?
- Una entidad que ya está inscrita en el Registro Mercantil ¿es una persona jurídica de nueva creación a efectos de su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria?

el establecimiento principal dentro del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. En ningún caso podrán tener establecimiento, ni siquiera de carácter accesorio, en el resto del territorio nacional».

Se vuelve, pues, a la idea primaria de requerir que la entidad que va a desarrollar su actividad en la ZEC, realmente lleve a cabo una actividad económica y no sea, meramente, una entidad interpuesta con el objeto de evitar la presión fiscal.

La diferencia con la redacción original se encuentra en el hecho de que las entidades de la Zona Especial Canaria puedan abrir sucursales en el resto del territorio español⁹¹⁹, a las que no se aplicará los beneficios de la ZEC⁹²⁰.

3.2.3 Constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria de alguna de las actividades económicas incluidas en el anexo de la Ley

Sustancial es la modificación que en el artículo 31.3 c) de la Ley 19/1994 ha introducido el Real Decreto-Ley 2/2000. Sin embargo, por razones sistemáticas, estimamos oportuno analizar primero las reformas que, con anterioridad, se llevaron a cabo en este precepto.

En su redacción originaria, se exigía que el objeto social de las entidades de la ZEC fueran las comerciales, industriales y de servicios previstas en el Título V de la Ley, que eran las bancarias, las de seguros y las de manipulación, transformación, producción y comercialización de bienes. Esta disposición fue modificada por la Ley 13/1996, donde se estableció que debía constituir su objeto social la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios no

⁹¹⁹ Esta posibilidad fue admitida a partir de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 1/1996 y mantenida con la Ley 13/1996. La diferencia con la nueva redacción es que tan sólo se admitirá la apertura de sucursales y no de establecimientos permanentes.

⁹²⁰ Cfr. artículo 31.3, letra c). En el Anteproyecto se incluía un inciso final en virtud del cual, las citadas sucursales estarían obligadas a llevar contabilidad separada respecto de la entidad de la ZEC. Tras la reforma

excluidos reglamentariamente. Consiguientemente, se pasó de regular por Ley de forma taxativa la cuestión de las actividades que se permitía desarrollar a las entidades de la ZEC, al extremo opuesto de otorgar la potestad al Gobierno de la Nación de determinar las actividades prohibidas⁹²¹.

La nueva redacción del precepto es más afín a la inicial, aunque entendemos que más restrictiva. Si bien en un principio era la Ley la que determinaba las categorías genéricas de actividades económicas que podrían llevar a cabo las entidades de la Zona Especial Canaria, a partir de la reforma, la Ley detalla actividades económicas concretas a ejercer por las entidades de la ZEC.

La posibilidad de abrir establecimientos permanentes o sucursales fuera del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria ha experimentado, asimismo, importantes variaciones en su regulación legal. En un principio, la Ley 19/1994 en el artículo 30.2, b) impedía tenerlos en el resto del territorio nacional, ni siquiera con carácter accesorio. El Real Decreto-Ley 3/1996, introdujo un segundo párrafo al precepto –que posteriormente se mantuvo tras la reforma llevada a cabo por la Ley 13/1996–, en el que se estipulaba la posibilidad de abrir establecimientos permanentes o sucursales, a los que no sería de aplicación los beneficios de la Zona Especial Canaria, exigiendo, además, la llevanza de contabilidad separada.

operada por el Real Decreto-Ley 2/2000, se ha suprimido dicho inciso, regulándose tal requisito en el artículo 42.1, b), b'), como tendremos ocasión de analizar posteriormente.

⁹²¹ Para NÚÑEZ PÉREZ esta opción era más contraproducente en tanto que se hacía previsible el que la Comisión presentara numerosas objeciones la respecto («Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 464). Sin duda esta opción podía suscitar alguna objeción en relación al objeto social que quería tener una entidad de la ZEC, por entenderse contrario a los intereses comunitarios, lo que redundaría en perjuicio para el buen funcionamiento de la Zona Especial Canaria y en inseguridad jurídica para los operadores económicos que tuvieran intención de instalarse en al Zona Especial.

Por estas razones, no podemos compartir la opinión de MAZORRA MANRIQUE DE LARA, cuando afirma que la Ley 19/1994 «establece una lista cerrada de las actividades que pueden desarrollarse por las entidades de la ZEC» («La Zona Especial Canaria, régimen jurídico general. Especial referencia al régimen fiscal», op. cit., pág. 88). Desde nuestro punto de vista, el que tras la reforma la remisión que la Ley efectúa al reglamento sea

El Real Decreto-Ley 2/2000, ha modificado nuevamente la normativa al respecto, limitándola a la apertura de sucursales para la realización fuera del ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, de actividades accesorias o complementarias⁹²². Al igual que en anteriores versiones de la Ley, se impide la aplicación del régimen de la Zona Especial Canaria a las sucursales. Sin embargo, no se especifica el régimen tributario al que quedarán sometidas⁹²³. En la redacción anterior, se las sometía al régimen general con la consiguiente duda de lo que debía entenderse por régimen general⁹²⁴: el general que se aplica en Canarias o el general que se aplica en el resto del territorio nacional (con al salvedad del País Vasco, Navarra, Ceuta y Melilla). La solución más lógica para interpretar el término «régimen general», entendemos que es, siguiendo a NÚÑEZ PÉREZ⁹²⁵, la siguiente:

- Si el establecimiento permanente o sucursal a través de la que opera la entidad ZEC está situado en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, el «régimen general» que se le aplicará será la normativa tributaria específica o propia del régimen económico y fiscal de Canarias.
- Si está situado en el País Vasco, Navarra, Ceuta o Melilla, se le aplicará el régimen común que corresponda en dichos territorios.
- En cambio, si el establecimiento permanente o sucursal está ubicado en el resto del territorio nacional, el «régimen general» que se le aplicará será el común en España.

para la determinación, únicamente, de las actividades prohibidas, implica la no existencia de esa lista cerrada, ya que lo que no prohíbe la norma, está permitido.

⁹²² No se estimó oportuno atender a la sugerencia del Parlamento de Canarias de permitir que las mencionadas sucursales pudieran realizar todo tipo de actividades, no sólo las de carácter accesorio o complementario.

⁹²³ Tan sólo se especifican aspectos formales a cumplir por las entidades de la ZEC respecto de sus sucursales, como en el caso del artículo 42.1, b), donde se exige la llevanza de contabilidad separada de la contabilidad de la entidad de la ZEC.

⁹²⁴ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Examen de la Zona Especial Canaria (ZEC). Conclusiones de su proyección internacional». En AA. VV.: *I Foro sobre la Zona Especial Canaria (ZEC). Aspectos jurídicos y fiscales*. Universidad de La Laguna, marzo, 1996, op. cit., pág. 42 y ss.

⁹²⁵ «Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 478.

Si bien no se emplea en la nueva redacción el término «régimen general», en tanto no hay remisión expresa a la legislación aplicable, entendemos que continúan siendo válidos los criterios transcritos.

3.2.4 Exigencia de inversiones en activos fijos

En la letra d) del artículo 31.3 de la Ley 19/1994, se preceptúa la necesidad de realizar inversiones en los dos primeros años desde su autorización por un importe mínimo de cien mil euros (16.638.600 pesetas).

La citada norma detalla la naturaleza de las inversiones que se consideran válidas para ser computadas dentro del mínimo, que son, a saber:

- que se materialicen en activos fijos materiales o inmateriales, situados o recibidos en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria
- que sean utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de sus actividades empresariales efectuadas en dicho ámbito.

Además de las citadas exigencias, en el segundo párrafo del precepto, se especifican otros requisitos que las inversiones han de reunir⁹²⁶:

- deberán permanecer en la entidad de la ZEC durante todo el período de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si fuera menor,
- no podrán ser objeto de transmisión, salvo que el importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año,

⁹²⁶ Nos limitaremos a exponerlos sin entrar en el estudio de cada uno de ellos, pues consideramos extrapolable aquí el análisis que llevamos a cabo de los requisitos para la dotación y materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.

- no podrán ser arrendados o cedidos a terceros para su uso, salvo que se trate del objeto social o actividad de la entidad de la ZEC y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de los bienes,
- los activos usados no pueden haber sido utilizados con anterioridad para el computo del mínimo de inversión inicial.

La letra d) del artículo 31.3 ha sido introducida con la reforma operada por el Real Decreto-Ley 2/2000 como consecuencia, sin duda, de las exigencias comunitarias de evitar la creación de zonas en las que el objetivo sea el diferimiento de tributos sin la creación de una actividad económica real⁹²⁷. Es lógico pensar que quien realiza una inversión en activos fijos tiene la intención de obtener beneficios a partir de ellos con el ejercicio de una actividad económica, por lo que nos parece muy oportuna tal exigencia en la Ley⁹²⁸.

Sin embargo, no podemos estar de acuerdo en el elemento cuantitativo del requisito, especialmente si lo ponemos en relación con el temporal. Nos parece irrisoria una inversión inicial de cien mil euros en dos años. Difícilmente una entidad que sólo invierta tal cantidad durante los dos primeros años procurará el desarrollo económico y social para el Archipiélago⁹²⁹.

Bien es cierto que el legislador limita la inversión a activos que estén situados o se reciban en el ámbito geográfico de la ZEC, lo que atenúa la adjetivación de irrisorio con la que calificábamos antes a la cantidad mínima de inversión. Es de suponer que los elementos necesarios para el desarrollo de las actividades económicas que las distintas entidades de la ZEC lleven a

⁹²⁷ 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 (*DOCE* C 2, 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).

⁹²⁸ Ya expusimos nuestra idea de la necesidad de que en la Ley se exigieran tales inversiones en nuestro trabajo «Las ayudas de Estado como fundamento jurídico de la Zona Especial Canaria en la Unión Europea». *Anales de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna*, nº 16, 1999, pág. 298 y 299.

⁹²⁹ El legislador quizá optó por esta posibilidad para cumplir con la exigencia comunitaria de demostrar que se desarrollará una actividad económica real, a la vez que pretendía no asustar a posibles inversores con una cifra de inversión mínima excesivamente alta. Sin duda es de elogiar el intento de buscar una postura de compromiso, pero no es ésta la opción más oportuna.

cabo, no estarán a su disposición dentro de la propia Zona Especial Canaria, por lo que el coste de su adquisición no se incluirá dentro de la cantidad mínima a invertir.

3.2.5 Creación y mantenimiento de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la ZEC

La letra e) del artículo 31.3 constituye, asimismo, una innovación introducida por el Real Decreto-Ley 2/2000. Su justificación, a nuestro entender, reside, al igual que en el requisito anterior, en la necesidad de exigir la realización de una actividad económica real a los inversores atraídos por el régimen que analizamos.

Las entidades de la ZEC estarán obligadas a la creación de los cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria dentro de los seis meses siguientes a su autorización⁹³⁰. Número de puestos de trabajo que habrán de mantener como promedio anual de plantilla durante el período de disfrute del régimen de la ZEC.

En el caso de haber ejercido la misma actividad bajo otra o igual titularidad en territorio español, dispone el segundo párrafo del mismo precepto, que será necesario la creación neta de un mínimo de cinco puestos de trabajo. Se impide así que una empresa ya en funcionamiento en territorio español se acoja al régimen de la ZEC aportando, como justificación del cumplimiento

⁹³⁰ En su carta, la Comisión niega con rotundidad toda posibilidad de reservar por ley un número determinado de puestos de trabajo para los residentes en Canarias. Esta posibilidad no fue nunca notificada a la Comisión, sin embargo, sí fue empleada en campaña electoral por algún partido político.

En el momento de analizar el control de las ayudas de Estado, comprobamos las distintas formas en que la Comisión puede tener conocimiento del otorgamiento de las mismas. No es necesario la denuncia, basta que del asunto tenga constancia a través de los medios de comunicación. Ejemplo claro es el presente. En ningún momento se notificó –ni nadie denunció– la reserva de puestos de trabajos para los residentes en Canarias. Pero al ser una propuesta esgrimida y anunciada en la prensa, la Comisión optó por cercenar toda intención de reserva al señalar que, en tanto las autoridades españolas no tienen intención de reservar empleos para los residentes en Canarias, «la Comisión considera que régimen de la ZEC no implica ninguna discriminación contraria al artículo 39 del Tratado CE».

del requisito de tener personal contratado, a los trabajadores que desarrollaban su labor en la anterior empresa⁹³¹.

Aunque hemos dejado constancia en su momento de la escasa relevancia del fin buscado por una ayuda de Estado a la hora de calificarse como tal una medida, es indudable que la Comisión valora positivamente, entre otros aspectos, el que se oriente a la creación de puestos de trabajo. Con la modificación operada en la Ley 19/1994 por el Real Decreto-Ley 2/2000, se pretende que tal fin presida la regulación de la ZEC⁹³². Este hecho queda demostrado, a nuestro entender, con el tenor del último párrafo del artículo 31.3, letra d), donde se dispone, con carácter excepcional, la posibilidad de permitir la inscripción de entidades que, no cumpliendo con el requisito de inversión mínima, los puestos de trabajo que vaya a crear y el promedio anual de plantilla supere el mínimo exigido por la Ley.

Pese a considerar acertada tal medida, en tanto lo fundamental es que la ZEC aminore la alta tasa de desempleo en Canarias, no podemos dejar de hacer una crítica a la redacción del precepto. En este sentido, no entendemos la inclusión del término «con carácter excepcional», pues del tenor de la norma es claro que toda entidad que supere el mínimo de trabajadores indicados por la Ley tiene derecho *per se* a su inscripción aun no asumiendo la inversión mínima. Creemos preferible eliminar esta coletilla, ya que su supresión en nada cambia el sentido de la norma, aportando, en cambio, mayor sencillez de comprensión.

⁹³¹ Es una previsión legal encaminada a evitar supuestos de creación de una entidad con personalidad jurídica para desarrollar la misma actividad que otra ya existente y perteneciente al mismo inversor o bien, extinguir la sociedad a través de la que se ejercía la actividad para crear una nueva persona jurídica en el régimen de la ZEC con la que desarrollar la misma actividad. En ambos supuestos, si la primigenia sociedad tenía contratado a diez trabajadores, la nueva ha de crear quince puestos de trabajo en virtud de la exigencia legal que estamos comentando.

⁹³² Tuvimos ocasión de manifestar nuestra crítica a la anterior redacción de la Ley 19/1994 por el escaso enfoque como medio de desarrollo social del Archipiélago, por lo que nos remitimos a nuestro trabajo «La Zona Especial Canaria en el marco jurídico constitucional y del Tratado de la Unión Europea», op. cit., pág. 59 y 60.

3.2.6 Presentar memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar por la entidad

Esta memoria será vinculante para la entidad en sus términos⁹³³, por lo que su incumplimiento llevará aparejada sanción⁹³⁴. El contenido de la memoria deberá avalar la solvencia de la entidad, así como también su viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social del Archipiélago canario.

Las exigencias de solvencia, viabilidad y competitividad internacional son lógicas, en tanto las entidades que quieran acogerse al régimen de la Zona Especial Canaria, deberán contribuir al desarrollo económico y social de Canarias. Y quienes no cumplan tales condiciones no son susceptibles de coadyuvar en la consecución del fin expuesto.

En cuanto a que se refleje su contribución al desarrollo económico y social del Archipiélago canario, es de suponer que se cumplirá con la relación de activos fijos en los que la entidad invertirá hasta alcanzar el mínimo de cien mil euros, así como en la exposición de los puestos de trabajo a crear.

3.3 LÍMITE TEMPORAL

Junto con el principio de estanqueidad presidirá la ZEC el principio de temporalidad. Como ayuda de Estado que es⁹³⁵, su duración no puede ser ilimitada⁹³⁶, como era la intención del legislador en un primer momento. Esta situación de perdurabilidad indefinida no fue aceptada por

⁹³³ Salvo que, como especifica el propio precepto, *in fine*, exista variación en las actividades a desarrollar por la entidad de la ZEC, previa autorización del Consejo Rector.

⁹³⁴ El incumplimiento de este requisito está tipificado en el artículo 66.2, letra b), como infracción grave, lo que está sancionado, a tenor del artículo 67.1, con la revocación de la autorización, la cancelación de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y multa de 49.916 pesetas a 4.991.580 pesetas.

⁹³⁵ Es una ayuda de Estado al funcionamiento que se enmarca dentro de las ayudas regionales, como tuvimos ocasión de explicar.

⁹³⁶ En el mismo sentido se expresa la Comisión en su carta de 4 de febrero de 2000.

la Comisión Europea, por lo que con el Real Decreto-Ley 3/1996, se introdujo un tercer párrafo en el artículo 28 para limitar la vigencia temporal de la ZEC hasta el 31 de diciembre de 2024⁹³⁷. El exceso de perdurabilidad de este régimen de ayuda al funcionamiento ha provocado reticencias por parte de la Comisión, lo que ha obligado a suprimir, con el Real Decreto-Ley 2/2000, el tercer párrafo del artículo 28 y darle una nueva redacción al artículo 29 para regular el régimen de la vigencia temporal con una doble limitación:

- el 31 de diciembre del año 2008 como límite de la vigencia temporal de la ZEC,
- el 31 de diciembre del año 2006 para autorizar la inscripción en el Registro Oficial de la Zona Especial Canaria.

En el artículo 29 se establecen además dos previsiones a su vigencia. Por un lado, se admite la posibilidad de prorrogar más allá del 31 de diciembre de 2008 la duración del régimen de la ZEC. Por otro lado, en el apartado 3 del precepto se condiciona el mantenimiento de la Zona Especial al resultado de las revisiones periódicas que deba realizar la Comisión Europea.

La relevancia que el legislador ha dado tanto al principio de estanqueidad como al de temporalidad, es muestra de la pretensión de reforzar la idea de que la Zona Especial Canaria no falseará la competencia. Y ello porque, en primer lugar, sólo se podrán acoger al régimen especial las entidades que, encontrándose situadas en un contexto geográfico determinado, cumplan con los requisitos antes detallados. En segundo lugar, porque el disfrute de este régimen especial, al ser temporal, indica que es un sistema de ayuda para promocionar la instalación de nuevas empresas en Canarias y no un régimen de beneficios de los que disfrutar por tiempo indefinido por el único hecho de estar establecidos en el Archipiélago.

⁹³⁷ Cfr. apartado 3 del artículo único del Real Decreto Ley 3/1996, de 26 de enero.

4 ESPECIFICIDADES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA

4.1 INTRODUCCIÓN

No volveremos a repetir las circunstancias que han de concurrir para que una medida de carácter fiscal adoptada por un Estado miembro tenga la consideración de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE. No obstante, estimamos oportuno retomar someramente las ideas expuestas en su momento antes de entrar a analizar el régimen jurídico-tributario específico de la Zona Especial Canaria, con el fin de tener presente las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado.

Como ha quedado constatado, tanto para el Tribunal de Justicia como para la Comisión, carece de relevancia la forma que adopte una medida a la hora de su calificación como ayuda de Estado. Lo fundamental es que comprenda todos y cada uno de los requisitos expuestos en el artículo 87.1 TCE. De tal modo que, en primer lugar, debe implicar una reducción de las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una entidad, como, por ejemplo, la reducción de la presión fiscal. En segundo lugar, la medida beneficiosa debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros, reforzando la posición de los beneficiarios en relación con sus competidores en el mercado. Asimismo, la ayuda debe ser selectiva, en el sentido de favorecer a determinadas empresas por no ser una medida de política general que afecte a todo el Estado.

Por lo visto hasta ahora, el régimen de la Zona Especial Canaria puede afectar a la competencia y a los intercambios comunitarios. Del mismo modo, es selectiva, en tanto sólo es de aplicación a determinadas entidades. Pero la premisa fundamental para que la medida sea, en principio, incompatible con el mercado común, es que proporcione una posición ventajosa mediante la aminoración de cargas presupuestarias. Y tuvimos ocasión de corroborar que una medida de naturaleza fiscal provoca tal efecto cuando rebaja la presión fiscal a la que

normalmente estaría sujeta la entidad. Es necesario, por tanto, analizar el régimen jurídico-tributario que para la Zona Especial Canaria regula la Ley 19/1994⁹³⁸.

Sin embargo, antes de analizarlo, queremos hacer referencia a un beneficio fiscal derogado por el Real Decreto-Ley 2/2000. En el segundo párrafo del artículo 43 se declaraba la exención del pago de cualquier imposición indirecta devengada en España. Su supresión no nos produce sorpresa alguna, no obstante, lo que nos resulta paradójico es la falta de objeción por parte comunitaria o interna mientras estuvo regulado. En este sentido, la Comisión no ha puesto nunca objeción a su mantenimiento⁹³⁹, lo que no casa con las recomendaciones de distintos órganos de la Unión Europea de aproximar la presión tributaria indirecta, para «conseguir que las variaciones de los tipos se mantengan dentro de un estrecho margen (...)»⁹⁴⁰. Desde el punto de vista interno, constituía una clara vulneración al principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, preceptuado en el artículo 156 de la Constitución Española, el que una ley estatal, como es la Ley 19/1994, estableciera exenciones en impuestos que no son de competencia estatal, como es el caso, en Canarias, del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, de competencia autonómica⁹⁴¹. Pese a no respetar indicaciones de órganos de la Unión Europea, constituir una vulneración flagrante del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas e, incluso, atentar contra el principio de competencia legislativa enunciado en el apartado 3 del artículo 149 de la Constitución Española, su exclusión sólo se debió a razones políticas en el momento de la negociación.

⁹³⁸ Sin perjuicio de especificar a lo largo del presente trabajo las concretas diferencias en el régimen actual con respecto al anterior, nos remitimos, para un estudio del régimen fiscal que se regulaba con anterioridad a la reforma operada por el Real Decreto-Ley 2/2000, al trabajo de ROMERO PI, J.: «Análisis de la Zona Especial Canaria». *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 1, 1996, pág. 110 y ss.

⁹³⁹ También es cierto que en la propuesta de reforma de la Ley 19/1994 notificada a la Comisión no se hizo constar tal beneficio, por lo que no podemos aventurar la decisión final en cuanto a su posible mantenimiento o rechazo final.

⁹⁴⁰ Cfr. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL DE LA COMUNIDAD EUROPEA: *Dictamen sobre Fiscalidad directa e indirecta*, Bruselas, 20-21 de diciembre de 1995 (CES 1457/95), apartados 2.3.4 y ss.

⁹⁴¹ En este mismo sentido se expresa NÚÑEZ PÉREZ al afirmar que la Comunidad Autónoma de Canarias es la única competente para «determinar si las empresas que operan en la ZEC están o no exentas del referido impuesto o de cualquier otro que en el futuro pueda ser creado por ésta» («Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 469).

4.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

4.2.1 Tipos de gravamen aplicables en el régimen de la Zona Especial Canaria

La especificidad fundamental se encuentra, justamente, en el Impuesto sobre Sociedades y, más en concreto, en el tipo de gravamen al que estarán sujetas las entidades de la ZEC. Así, en el artículo 42.1 de la Ley 19/1994, se establece que se aplicará un tipo de gravamen especial a aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. Para la determinación de tal tipo de gravamen, dispone el artículo 43.1 una división del período de vigencia de la ZEC en tres tramos del siguiente modo:

Primer tramo:

- Los primeros tres años para las entidades autorizadas en los años 2000 y 2001.
- Los primeros dos años para las autorizadas en los años 2002, 2003 y 2004.
- El primer año para las restantes.

Segundo tramo:

- Los siguientes cuatro años para las entidades autorizadas en el año 2000.
- Los siguientes tres años para las autorizadas en los años 2001 y 2002.
- Los siguientes dos años para las autorizadas en los años 2003, 2004 y 2005.
- El siguiente año para las autorizadas en el año 2006.

Tercer tramo

- El resto del período de vigencia.

En función de esta división temporal, en la letra a) del artículo 43.2 se determina el tipo de gravamen aplicable en cada tramo, que dependerá, asimismo, de la creación neta de empleo⁹⁴². La

⁹⁴² En el inciso final del mencionado precepto, se especifica que por creación neta de empleo se ha de entender el número de puestos de trabajo netos creados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde la autorización de la entidad de la ZEC.

variación que implica este factor surtirá efecto a partir del siguiente período impositivo en que se produzca la creación neta de puestos de trabajo. De este modo, los tipos a aplicar serán los siguientes:

CREACIÓN NETA DE EMPLEO	TRAMO 1	TRAMO 2	TRAMO 3
Entre 5 y 8 trabajadores	1 %	2,5 %	5 %
Entre 8 y 12 trabajadores	1 %	2,5 %	4,5 %
Entre 12 y 20 trabajadores	1 %	2 %	4 %
Más de 20 trabajadores	1 %	1,75 %	3,5 %

Para aquellas entidades de la ZEC que, al ejercer con anterioridad la misma actividad, incorporen una plantilla de trabajadores, se especifica en el artículo 43.2, letra b) el tipo de gravamen que les será de aplicación. En este supuesto, se le aplicarán los siguientes tipos de gravamen⁹⁴³ en atención al factor de incremento neto de empleo⁹⁴⁴:

INCREMENTO NETO DE LA PLANTILLA	TRAMO 1	TRAMO 2	TRAMO 3
Más de un 50 % de incremento	1 %	2,5 %	5 %
De un 25 % a un 50 % de incremento	2,5 %	3,5 %	5 %
Menos de un 25 % de incremento ⁹⁴⁵	3,5 %	4,5 %	5 %

⁹⁴³ Los tipos impositivos referidos en ambas tablas se aplicarán, a tenor de lo dispuesto en la letra c) del artículo 43.2, en los períodos impositivos que se inicien en cada uno de los años naturales correspondientes a cada tramo.

⁹⁴⁴ En el segundo párrafo del artículo 43.2, b), se recoge la fórmula por la que se determinará el incremento neto de plantilla. Dicha fórmula consiste en una fracción donde en el numerador se refleja la creación neta de empleo –puestos de trabajo que se creen en el ámbito de la ZEC desde la autorización de la entidad–, menos la totalidad de la plantilla incorporada. En el denominador se incluye la totalidad de la plantilla incorporada.

⁹⁴⁵ En la transcripción del texto del Real Decreto-Ley 2/2000 en el *B.O.E.* de 24 de junio de 2000 existe, en este punto, un error, al señalarse literalmente «menos de un 2,5 por 100 de incremento. En tanto en el Anteproyecto estipulaba un 25 por ciento y por ser esta cifra más lógica que la de 2,5, hemos optado por la opción correcta.

En el apartado 3 del artículo 43 se incluye, además, una reducción del 20 por ciento en los tipos impositivos aplicables al segundo y tercer tramo en los casos en que la entidad de la Zona Especial Canaria tenga por objeto social el desarrollo de actividades escasamente implantadas en el Archipiélago canario. A tenor del segundo párrafo del citado precepto «se considerarán actividades escasamente implantadas en las islas Canarias, aquellas (sic) que, de forma agregada, ocupen a un porcentaje no superior al 1,5 de la población activa en las islas Canarias o que representen menos del 1 por 100 del valor añadido bruto, a precios de mercado, de las mismas»⁹⁴⁶.

4.2.2 Determinación de la base imponible de las entidades de la Zona Especial Canaria

Como expusimos en su momento, las entidades de la ZEC pueden abrir sucursales en otros puntos geográficos distintos al ámbito de la Zona Especial Canaria, a los que no será de aplicación el régimen especial que analizamos⁹⁴⁷. Se hace necesario, por tanto, establecer una serie de normas para determinar, a efectos de la aplicación de los tipos de gravamen anteriormente analizados, la parte de la base imponible de la entidad de la ZEC que se deriven de las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

Tales reglas están recogidas en el artículo 44 de la Ley 19/1994, en el que se dispone, en primer lugar, que la determinación de la base imponible, se hará conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Dispone el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que «la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período de la imposición (...)»⁹⁴⁸ y se determinará, según el artículo 10.2, mediante el régimen de estimación directa⁹⁴⁹.

⁹⁴⁶ Este precepto fue introducido a petición del Parlamento de Canarias. Es de alabar tal iniciativa en tanto de no especificarse lo que se debe entender por «actividades escasamente implantadas», se podría haber estado ante un concepto jurídico indeterminado que provocase arbitrariedad en la Administración tributaria a la hora de conceder beneficios fiscales.

⁹⁴⁷ Cfr. artículo 31.2, c), *in fine*.

⁹⁴⁸ Entendemos acertado el inciso que en este punto lleva a cabo TEJERIZO LÓPEZ al considerar que el precepto hace referencia a la renta «obtenida» («La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: gastos deducibles y no deducibles», op. cit., pág. 87).

Posteriormente, preceptúa el referido artículo 44 de la Ley 19/1994, la exigencia de calcular un porcentaje, que será el resultante de multiplicar por cien el producto de la siguiente fracción⁹⁵⁰:

En el numerador:

a) con signo positivo, el importe de las siguientes operaciones:

- las transmisiones de bienes muebles corporales efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria⁹⁵¹,
- las transmisiones de bienes inmuebles que formen parte del activo inmovilizado afecto a la actividad, cuando estén situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria⁹⁵²,
- las prestaciones de servicios realizadas con medios de la entidad radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria⁹⁵³,

⁹⁴⁹ Como destaca GARCÍA-OVIES SARANDESES, el cálculo de la base imponible mediante el régimen de estimación directa, «se efectuará mediante las correcciones que procedan sobre el resultado contable» («La base imponible». En la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 227). Lo que lleva al profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ a concluir que «la base imponible o, mejor, el “importe de la renta” se identifica así (...) con el resultado contable, con las excepciones establecidas por los preceptos de calificación, valoración e imputación temporal establecidos en la Ley del Impuesto, que (...), constituyen normas diferenciales respecto de las mercantiles o contables» («Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 196).

⁹⁵⁰ Porcentaje que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 44.4, se redondeará en la unidad superior.

⁹⁵¹ Tendrán tal consideración, según aclara el precepto:

«(...) 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 en el ámbito geográfico de la misma».

⁹⁵² Se incluye también la transmisión de los derechos reales sobre los mencionados inmuebles.

⁹⁵³ Se especifica en la letra c) del apartado 1 de la regla segunda del artículo 44, que tendrán tal consideración las operaciones con bienes y servicios realizadas mediante el uso de tecnologías de la información

- las operaciones realizadas desde los centros de actividad de la entidad de la ZEC situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria con sus sucursales, para la entrega de bienes o prestaciones de servicios por parte de éstas a terceros⁹⁵⁴.

b) con signo negativo, el importe de las siguientes operaciones:

- las operaciones recibidas por los centros de actividad de la entidad de la ZEC situados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde sus sucursales cuando las mismas se hayan utilizado por la entidad de la ZEC para la entrega de bienes o prestación de servicios a terceros,

- las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos por la entidad de la ZEC proveniente de entidades que no tengan tal carácter, por operaciones acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores⁹⁵⁵.

En el denominador:

- el importe de la totalidad de los ingresos y demás componentes de la base imponible de la entidad de la ZEC⁹⁵⁶.

Una vez calculada la base imponible conforme las normas del Impuesto sobre Sociedades y hallado el porcentaje, es necesario cumplir con la tercera regla que se preceptúa en el artículo 44 de la Ley 19/1994, por la que el tipo de gravamen especial se aplicará exclusivamente a la parte de la base imponible que coincida con la menor de las siguientes cuantías:

y las telecomunicaciones, siempre que tales medios estén radicados o adscritos al ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

⁹⁵⁴ Mientras que el resto de operaciones efectuadas por la entidad de la ZEC se consignarán por su valor a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las realizadas con sus sucursales se computarán con arreglo al valor normal de mercado conforme dispone el artículo 16.3 de la Ley Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁵⁵ Cfr. Título VIII, Capítulo VIII –artículos 97 a 110– de la Ley Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁵⁶ Para un análisis de los componentes de la base imponible vid., entre otros, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Impuesto sobre Sociedades», op. cit., pág. 196 y ss.; GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «La base imponible», op. cit., pág. 228 y ss.

- el importe que resulte de aplicar a la base imponible el porcentaje determinado conforme a las reglas anteriores⁹⁵⁷,
- el importe que, en función de la creación de empleo y la actividad desarrollada, resulte del cuadro siguiente:

CREACIÓN NETA DE EMPLEO	ACTIVIDADES DE SERVICIOS	ACTIVIDADES INDUSTRIALES
Entre 5 y 8 trabajadores	249.579.000 pesetas (1.500.000 euros)	299.494.800 pesetas (1.800.000 euros)
Entre 8 y 12 trabajadores	332.772.000 pesetas (2.000.000 euros)	399.326.400 pesetas (2.400.000 euros)
Entre 12 y 20 trabajadores	499.158.000 pesetas (3.000.000 euros)	598.989.600 pesetas (3.600.000 euros)
Entre 20 y 50 trabajadores	1.331.088.000 pesetas (8.000.000 euros)	1.530.751.200 pesetas (9.200.000 euros)
Entre 50 y 100 trabajadores	2.994.948.000 pesetas (18.000.000 euros)	3.593.937.600 pesetas (21.600.000 euros)
Más de 100 trabajadores	16.638.600.000 pesetas (100.000.000 euros)	19.966.320.000 pesetas (120.000.000 euros)

Sin embargo, los límites a aplicar serán distintos cuando, por su objeto social, la entidad desarrolle alguna de las siguientes actividades:

- comercio al por mayor e intermediarios de comercio (excepto vehículos de motor y motocicletas),
- agencias de viaje, mayoristas y minoristas de turismo y otras actividades de apoyo turístico,
- actividades informáticas,

⁹⁵⁷ Este resultado deberá quedar reflejado en la memoria, desglosándolo, conforme expresa el artículo 42.1, b), en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como en todas aquellas cuentas que reflejan aplicación del beneficio.

- actividades jurídicas, de contabilidad, de teneduría de libros y asesoría fiscal,
- estudios de mercado y realización de encuestas de opinión pública,
- consulta y asesoramiento sobre dirección y gestión empresarial,
- gestión de sociedades de cartera,
- servicios de publicidad y relaciones públicas.

Los límites a la parte de la base imponible de estas entidades a la que se le aplicará los tipos especiales de gravamen serán los siguientes:

CREACIÓN NETA DE EMPLEO	ACTIVIDADES MENCIONADAS
Entre 5 y 8 trabajadores	187.184.250 pesetas (1.125.000 euros)
Entre 8 y 12 trabajadores	249.579.000 pesetas (1.500.000 euros)
Entre 12 y 20 trabajadores	374.368.500 pesetas (2.250.000 euros)
Entre 20 y 50 trabajadores	998.316.000 pesetas (6.000.000 euros)
Entre 50 y 100 trabajadores	2.246.211.000 pesetas (13.500.000 euros)
Más de 100 trabajadores	12.478.950.000 pesetas (75.000.000 euros)

Con estas medidas se reduce aún más la ventaja que la Zona Especial Canaria puede suponer para el inversor. Aunque explícitamente nada dice la Ley, es obvio a nuestro juicio que la parte de la base imponible que no esté sujeta al tipo de gravamen especial, lo estará al general del Impuesto sobre Sociedades. No es tal subsidiariedad ningún contratiempo para la idoneidad de la ZEC como aliciente para el inversor, sino el hecho de que en tanto existe límite en la parte de la base imponible que puede quedar sujeta al tipo de gravamen especial, no toda operación realizada

efectiva y materialmente en el ámbito de la Zona Especial Canaria, gozará de la ventaja que, en principio, supone el régimen de la ZEC.

4.3 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En el artículo 46 se recoge una nueva exención de la que disfrutarán las entidades de la Zona Especial Canaria, en concreto, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los siguientes supuestos:

- En las adquisiciones de bienes y derechos que vayan a ser destinados por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad. Es requisito indispensable que los mismos estén situados, puedan ejercitarse o se cumplan en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.
- En las operaciones societarias realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria, excepto en el caso de su disolución.
- En todo acto jurídico documentado que esté vinculado a las operaciones realizadas por las mencionadas entidades en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, salvo:
 - las letras de cambio,
 - los documentos que las suplan o realicen la función de giro,
 - las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31.1 del Real Decreto-legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁹⁵⁸.

Si bien es cierto que una exención de este tipo puede ser considerada como una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE, la Comisión, en su carta de 4 de febrero de 2000, estimó que tal medida «no tiene un carácter continuo debido a que por su naturaleza sólo se

⁹⁵⁸ Dispone dicho artículo 31.1 que: «Las (...) actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 50 pesetas por pliego o 25 pesetas por folio (...)».

otorgan una única vez. Por consiguiente, este carácter único implicaría una cierta disminución progresiva».

No podemos estar de acuerdo con tal parecer, pues la exención en el ITJAJD nunca puede ser calificada de ayuda al funcionamiento, pues, como bien dice la Comisión, por su naturaleza sólo se otorga una vez, por lo que no se cumple con el requisito de la continuidad en el tiempo que ha de concurrir para que una medida sea ayuda al funcionamiento.

En todo caso, el artículo 46 de la Ley 19/1994, debería haber sido analizado a la luz de las ayudas regionales a la inversión. El resultado, en definitiva, sería el mismo, es decir, su autorización, pero con la calificación jurídica correcta.

4.4 IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

En la línea con la idea de establecer numerosos incentivos fiscales para la atracción de la inversión, se mantiene en el artículo 47 de la Ley, la exención en el Impuesto General Indirecto Canario por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen las entidades de la Zona Especial Canaria a otras entidades de la Zona Especial Canaria.

El mecanismo de la deducción del impuesto soportado, junto con la técnica de la repercusión, permite que el tributo incida efectivamente en el consumidor y que no constituya un coste para el sujeto pasivo. Por medio de la técnica de la deducción «se establece quién tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, qué cuotas soportadas dan derecho a la deducción y qué requisitos exige la Ley para tener derecho a la deducción»⁹⁵⁹.

En el artículo 29.4.1º. a), de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se condiciona a que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se efectúen en el Archipiélago Canario, estén sujetas y

⁹⁵⁹ NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit., pág. 159.

no exentas en el IGIC para que sean deducibles las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita. Ante tal requisito, el que en el artículo 47 se permita la deducción de las cuotas soportadas pese a la exención de la que gozan las entidades de la ZEC, lleva a considerar a SÁNCHEZ SERRANO que el precepto «no hace sino añadir otra excepción más a ese requisito del artículo 29.4.1º. a) de la Ley 20/1991»⁹⁶⁰. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, en atención a esta exención, asimila estas operaciones a las de exportación⁹⁶¹, cuando, en nuestra opinión, guardan más semejanzas con la deducción que, al amparo del artículo 29.4.1º. d), podrá llevarse a cabo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en las Zonas Francas, Depósitos Francos, etc., exentas también del IGIC de conformidad con lo establecido en el número 1, apartado c) y d), y el número 2 del artículo 15 de la Ley 20/1991.

En consecuencia, al tener las entidades de la Zona Especial Canaria derecho a la devolución y deducción de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes y en las prestaciones de servicios, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública⁹⁶², la exención de la que gozan será de las denominadas de carácter pleno⁹⁶³.

Se mantiene, asimismo, aunque ahora en el artículo 47 *in fine*, la exención para las importaciones de bienes realizadas por las entidades de la Zona Especial Canaria⁹⁶⁴. Aunque nada diga, entendemos que también será una exención plena.

4.5 LOS CONCIERTOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES

⁹⁶⁰ SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)», op. cit., pág. 111.

⁹⁶¹ «El régimen jurídico de la Zona Especial Canaria», op. cit., pág. 94.

⁹⁶² Todo ello sujeto a que los bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones mencionadas.

⁹⁶³ Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Impuesto General Indirecto de Canarias*. Editorial CISS, Valencia, 1995 (hojas intercambiables); NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, op. cit., pág. 113.

⁹⁶⁴ La exención de las importaciones se añadió a la Ley 19/1994 a través del artículo 61, apartado 10, de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (*B.O.E.* nº 315 de 31. 12. 1996).

Es de lamentar, como intentaremos dejar patenten en el presente epígrafe, que el Real Decreto-Ley 2/2000 no haya suprimido los artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994, si bien ha introducido alguna modificación mínima.

El primero de dichos preceptos posibilita al Consorcio de la Zona Especial Canaria a suscribir conciertos fiscales con las Entidades locales. Se fijará una cifra global de tributación, que podrá ser inferior a la suma de todos los tributos de pago único o periódico, las tasas municipales y las contribuciones especiales devengadas en cada ejercicio económico por las entidades de la ZEC establecidas dentro de las áreas geográficas restringidas. Se prevé, asimismo, la posibilidad de suscribirlos en relación con las entidades de la ZEC establecidas fuera de las citadas áreas.

El artículo 49 impone, por su parte, la obligación a las Entidades locales afectadas por la creación de la Zona Especial Canaria de incorporar a sus Ordenanzas fiscales las previsiones necesarias para suscribir los conciertos fiscales. A tenor del apartado 2 del artículo 49, se aplicarán en su totalidad los conciertos fiscales aun cuando las Entidades locales incumplieran el mandato anteriormente comentado. Además, no será de aplicación el artículo 9.2 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por lo que los convenios fiscales no tendrán que determinar fórmulas de compensación, ni tener en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades locales procedentes de los tributos incluidos en los convenios fiscales.

La figura de los conciertos fiscales o convenios con agrupaciones de contribuyentes hace aparición en el Derecho positivo español con la Ley de Reformas del Sistema Tributario de 26 de diciembre de 1957, recogidas en el Capítulo I del Título II. Para SAINZ DE BUJANDA, los convenios constituían negocios jurídicos bilaterales de Derecho público que presentaban las siguientes características⁹⁶⁵:

⁹⁶⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Volumen IV*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 243.

- En su elaboración participaban dos partes perfectamente diferenciadas: la Administración y los representantes de los contribuyentes.
- Los acuerdos se adoptaban cuando existía coincidencia de voluntades entre ambas partes.
- Dichos acuerdos presentaban los tres elementos fundamentales para reconocer la existencia de un negocio jurídico bilateral: consentimiento, objeto y causa.
- El convenio se perfeccionaba con el acuerdo de ambas partes, no obstante, su eficacia se subordinaba a la aprobación de la autoridad administrativa superior.

Para SAINZ DE BUJANDA, «el efecto general que estos convenios producen consiste, lisa y llanamente, en eliminar la aplicación de la normativa tributaria sustantiva o material reguladora del tributo a que el convenio se refiere (...). *La normativa legal queda reemplazada por las estipulaciones contractuales*»⁹⁶⁶.

Tan singular figura, que la doctrina del Derecho Tributario creía definitivamente desterrada, es introducida en el ordenamiento jurídico-tributario español a través de el artículo 48 de la Ley 19/1994, en virtud del cual: «El Consorcio de la Zona Especial Canaria podrá suscribir conciertos fiscales con las entidades locales, en los que éstas determinen una cifra global de tributación, que podrá ser inferior a la suma de todos los tributos de pago único o periódico, las tasas municipales y, en su caso, las contribuciones especiales devengadas a lo largo de cada ejercicio económico por las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas dentro de áreas geográficas restringidas. Conciertos similares referidos exclusivamente al ámbito impositivo,

⁹⁶⁶ *Ibíd*, pág. 244 y 245. En consecuencia, surgía para los contribuyentes una obligación tributaria contractual que sustituía a la obligación tributaria *ex lege* que habría nacido de la realización de los hechos imponibles a los que el convenio se extendiera. De la misma forma, la cifra global que se fijaba en el convenio suponía para la Administración el crédito que le correspondía frente al grupo de contribuyentes. Por consiguiente, la relación tributaria que unía a la agrupación de contribuyentes aceptantes del convenio con la Administración quedaba al margen de lo estipulado por la ley, para convertirse en un acuerdo contractual *inter partes* donde la obligación tributaria no surgía por la realización del hecho imponible previsto en la ley, ni su importe se adecuaría a lo que el legislador determinara en atención a los principios que rigen para su cuantificación. En definitiva, los contribuyentes no satisfacerían el tributo en atención ni al principio de legalidad ni al principio de capacidad económica, sino que la obligación tributaria surgía entonces por el consentimiento dado por las partes a la cuantía fijada en el convenio.

podrán suscribirse entre el Consorcio de la Zona Especial Canaria y las entidades locales canarias en relación con las entidades de la Zona Especial Canaria establecidas fuera de esas áreas».

La redacción inicial del precepto⁹⁶⁷ es una prueba más del uso incorrecto de la técnica jurídica llevada a cabo por el legislador en la Ley 19/1994. Su defectuosa redacción daba lugar a concluir, en una interpretación literal del artículo, que el Consorcio era sujeto pasivo de los tributos locales, por lo que podría establecer conciertos fiscales para fijar la cifra global de la obligación tributaria de la que estaría sujeto frente a las Entidades locales. Sin embargo esto resultaba contradictorio con lo estipulado en el artículo 38.5 de la Ley 19/1994 con anterioridad a la reforma operada por el Real Decreto-Ley 2/2000, a tenor de la cual, «el Consorcio de la Zona Especial Canaria queda sometido al mismo régimen tributario que el correspondiente al Estado»⁹⁶⁸. Como señala NÚÑEZ PÉREZ, lo que se debía inferir de este defectuoso artículo no es otra cosa que «posibilitar que el Consorcio establezca convenios o conciertos fiscales con las

⁹⁶⁷ Señalaba el artículo 48 antes de la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 2/2000 que: «El Consorcio de la Zona Especial Canaria podrá suscribir conciertos fiscales con las Entidades locales, en los que se determine una cifra global de tributación por parte de dicha entidad (...)»

⁹⁶⁸ Tras la mencionada reforma, no existe en la Ley 19/1994 ninguna mención al régimen tributario al que quedará sometido el Consorcio de la Zona Especial Canaria. En su informe, el Parlamento de Canarias solicitó la inclusión, en el artículo 39, del apartado 5 para recoger tal sujeción. A nuestro entender, era innecesario tal precepto pues, al ser de aplicación subsidiaria la normativa general en todo lo no dispuesto por la Ley 19/1994 (cfr. artículo 28, *in fine*), se ha de estar, no sólo a lo dispuesto por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, sino también a cualquier otra disposición de carácter general. Entre ellas podemos destacar el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, donde se establece la exención plena para «los Organismos autónomos del Estado» en el Impuesto sobre Sociedades, o a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales donde se prevé la sujeción a tributos municipales tanto para la Administración del Estado como para las Comunidades Autónomas (cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 321 y 322). En el mismo sentido afirma PÉREZ ROYO que «los entes públicos, en el caso de que caigan bajo el presupuesto descrito en el hecho imponible, tendrán la consideración de contribuyentes, obligados a al pago, a no ser que intervenga una exención» (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Ed. Cívitas, Madrid 1996, pág. 139).

En definitiva, la inclusión o no del precepto se torna incluso cuestión baladí, en tanto en ambos supuestos se llega a la misma conclusión: el Consorcio de la Zona Especial Canaria en tanto organismo dependiente del Estado, queda sujeto al mismo régimen tributario que el resto de organismos.

Entidades Locales *en nombre y por cuenta* de las entidades de la ZEC»⁹⁶⁹, lo que resultaba –y sigue resultando, tras la reforma–, como el mismo autor se apresura a afirmar, contrario a nuestro ordenamiento jurídico-administrativo⁹⁷⁰.

La interpretación a la que llega el profesor NÚÑEZ PÉREZ, se refuerza tras la última reforma de la Ley 19/1994, al suprimirse el inciso que daba lugar a la confusión. Queda claro, aunque sólo en un principio, que la competencia para fijar la cuantía corresponde a las entidades locales y que los sujetos pasivos serán las entidades de la Zona Especial Canaria.

Se mantiene, no obstante, una de las principales innovaciones por parte del legislador español al introducir nuevamente esta figura en el Derecho positivo español, como es la función de representación de los intereses particulares que se le otorga al Consorcio de la Zona Especial Canaria. En la Ley de 1957, el convenio era negociado por las agrupaciones de contribuyentes de una parte y la Administración de otra. Sin embargo, nos encontramos ahora con la novedad de que la representación de los intereses particulares de las entidades de la ZEC, no la ostentará una agrupación de ellas, ni siquiera la Confederación Española de Organizaciones Empresariales. El Consorcio de la Zona Especial Canaria se constituirá en el representante de los intereses particulares de dichas entidades, negociando en nombre y por cuenta de ellas la cifra global que habrán de pagar para hacer frente a su obligación tributaria respecto de los tributos locales que se devengarán en el ejercicio de sus actividades⁹⁷¹. Lleva esto pues a la paradoja de concluir que los convenios se pactan entre una Administración, que representa intereses muy específicos de particulares concretos, y la respectiva Entidad Local⁹⁷².

⁹⁶⁹ «Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)». op. cit., pág. 473.

⁹⁷⁰ *Ibidem*.

⁹⁷¹ Para SÁNCHEZ SERRANO, el Consorcio de la Zona Especial Canaria carece de toda representatividad para poder llevar a cabo la función que le atribuye este precepto («Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)», op. cit., pág. 112).

⁹⁷² No debemos olvidar que la actividad de toda Administración está subordinada al interés público y que, como señala PÉREZ ROYO, «en el ámbito de la relación jurídica tributaria (...) la naturaleza de los intereses en juego determina la necesidad de que la Administración actúe con estricta sujeción a la ley, sin margen para la autónoma apreciación de dichos intereses» (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op. cit., pág. 121).

La culminación de la innovación normativa de los convenios fiscales llevada a cabo por la Ley 19/1994, se alcanza con el tenor del artículo 49, en virtud del cual:

«1. Las entidades locales afectadas por la creación de la Zona Especial Canaria incorporarán a sus Ordenanzas fiscales las necesarias previsiones a los efectos de aplicación de los conciertos fiscales que se suscriban al amparo de lo que establece el artículo anterior.

2. El incumplimiento por las entidades locales de lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la total aplicación de los conciertos fiscales a los que dicho apartado se refiere.

3. No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales».

No encontramos objeción alguna al apartado primero de este artículo por cuanto que, al instaurar en el ordenamiento jurídico español la figura de los convenios, se han de establecer los mecanismos necesarios tendentes a posibilitar su puesta en práctica. Sin embargo, en el apartado segundo del artículo 49, aparece un nuevo elemento configurador de esta modalidad de convenio, que la diferencia de su predecesora. Si antes habíamos dejado claro el carácter contractual de los convenios al producirse como consecuencia del consentimiento de las dos partes intervinientes⁹⁷³, tal característica en ningún caso se podrá predicar de los conciertos fiscales regulados en la Ley 19/1994, toda vez que se preceptúa la obligatoriedad de su aceptación por parte de las Entidades Locales⁹⁷⁴. En la Ley de 1957, el contribuyente, considerado de forma individual y no ya

El erigirse una Administración, no ya en interprete del interés público, sino en defensora de un interés privado es, sin duda, una aberración frente al Estado social y democrático de Derecho consagrado en el artículo 1 de la Constitución Española.

⁹⁷³ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. IV, op. cit., pág. 222.

⁹⁷⁴ En sentido contrario se expresa la profesora MAZORRA MANRIQUE DE LARA, quien entiende que este precepto es una «mera recomendación a las Entidades locales» (MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «El régimen

agrupado con otros contribuyentes, podía no aceptar la cuantía asignada⁹⁷⁵, lo que ahora no se permite. Y es por ello por lo que antes decíamos que, si bien la atribución de competencias que la Ley hace a favor de las Entidades Locales para la fijación de la cuantía era una cuestión que quedaba clara en el artículo 48, ello era sólo en principio. La competencia la tienen en lo que podríamos denominar período voluntario de negociación. Sin embargo, es una asunción insustancial por cuanto el Consorcio puede discrepar y no aceptar la cuantía del concierto fiscal, fijando la que estime conveniente en atención a lo dispuesto en el artículo 49.2. En definitiva, si no se alcanza un acuerdo en el período voluntario de negociación, se entra en un período obligatorio, incluso coercitivo, en el que el Consorcio fija la cuantía sin necesidad de tener en cuenta los intereses de las Entidades Locales.

Pero el carácter obligatorio que para las Entidades Locales suponen los conciertos se agrava por el hecho de que la cifra global «podrá ser inferior» a la suma total que le correspondería pagar por los tributos a los que alcance el concierto. En atención a los poderes de los que la Ley inviste al Consorcio de la Zona Especial Canaria, todo hace suponer que esa cifra global siempre será inferior, lo que causará un perjuicio para las arcas municipales. Si además tenemos en cuenta que en virtud del apartado 3 del artículo 49 no será de aplicación el artículo 9.2 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por lo que los convenios fiscales no tendrán que determinar fórmulas de compensación, ni tener en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades Locales procedentes de los tributos incluidos en los convenios fiscales, dichas Entidades quedan en una situación de desamparo total ante la arbitrariedad del Consorcio de la Zona Especial Canaria en el establecimiento de la cifra global. Se pierde definitivamente el carácter contractual en los conciertos fiscales, dado que el elemento del consentimiento que predominaba en los convenios, no existe ahora. Llegamos en consecuencia a la conclusión de que el legislador, inspirándose en la

jurídico de la Zona Especial Canaria», op. cit., pág. 95; de la misma autora «La Zona Especial Canaria, régimen jurídico general. Especial referencia al régimen fiscal», op. cit., pág. 94)

⁹⁷⁵ Cfr. artículo 35 de la Ley de 26 de diciembre de 1957.

antigua figura de los convenios, ha creado una nueva figura en el ordenamiento jurídico-financiero español como es la de los conciertos fiscales⁹⁷⁶, cuyas notas esenciales serían:

- Por ley, las Entidades Locales estarán obligadas a concluir los conciertos fiscales.
- El Consorcio de la Zona Especial Canaria, aun siendo Administración, se convierte en representante de los intereses particulares de las entidades de la ZEC.
- Las Entidades Locales están abocadas a aceptar como crédito tributario una cantidad inferior a la que por ley les corresponde.
- Las Entidades Locales no podrán optar por otra solución ni reclamar por el perjuicio que el concierto le provoque, al no impedir su oposición la aplicación de los mismos.

A nuestro juicio, los artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994 son inconstitucionales por las siguientes razones:

En primer lugar, no se respeta el principio de igualdad que inspira al sistema tributario español (artículo 31.1 CE), pero no por perjudicar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino, y aquí reside lo curioso de esta figura, por crear un perjuicio al sujeto activo representado en la Entidad Local y, que duda cabe, también al resto de sujetos pasivos de los tributos a los que no alcanza el concierto, pues no será equitativa la carga tributaria de aquéllos frente a éstos.

Segundo, se afecta a la Constitución al atentar contra el principio de legalidad para el establecimiento de tributos que impone el artículo 133.1⁹⁷⁷:

- Por un lado, se vulnera el principio general que informa todas las situaciones jurídicas subjetivas del tributo: la inderogabilidad de la obligación tributaria o indisponibilidad de

⁹⁷⁶ NÚÑEZ PÉREZ se plantea, en este punto, si la intención del legislador era la de crear una nueva modalidad de concierto fiscal concebido como un «contrato de adhesión» («Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 474).

⁹⁷⁷ A este respecto, señala el profesor GARCÍA AÑOVEROS que con la reforma fiscal operada en 1977, se suprimieron en 1978 los sistemas de evaluación global, «que al distanciar las bases imponibles de las reales,

las situaciones jurídicas subjetivas⁹⁷⁸. El artículo 36 LGT impide que los elementos del tributos sean alterados por los sujetos pasivos del mismo. La naturaleza jurídico-pública de las normas reguladoras de los tributos fundamenta, como ha señalado la doctrina, la extensión de la prohibición a la parte activa de la relación⁹⁷⁹. En el mismo sentido, afirma CAYÓN GALIARDO, que de los elementos del tributos reservados a ley, no puede disponer discrecionalmente la Administración⁹⁸⁰. En sentido estricto, es cierto que no estamos ante un supuesto de disposición de la obligación tributaria por alguna de las partes del tributo, ya que el Consorcio no es parte de la relación tributaria. Sin embargo, coercitivamente, se obliga a la parte activa para que disponga del tributo a favor de determinados sujetos pasivos, lo que sin duda, es más grave aún.

- Por otro lado, ha señalado el Tribunal Constitucional al respecto de la reserva de ley en materia tributaria que «el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria (...). Vulnerará el artículo 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario»⁹⁸¹. Si el Decreto-ley no puede alterar los elementos esenciales de los tributos⁹⁸², menos lo podrá

producía desvíos del principio de legalidad tributaria y del de capacidad económica» («Las reformas fiscales», op. cit., pág. 517).

⁹⁷⁸ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op. cit., pág. 120.

⁹⁷⁹ Vid., por todos, ARIAS ABELLÁN, M^a D.: «La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la L.G.T.». En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 619 y 620.

⁹⁸⁰ «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, n^o 36, 1982

⁹⁸¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997.

⁹⁸² No obstante, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en su artículo 10.3 admite que una ley autorice la cuantía de la tasa mediante reglamento. Desde nuestro punto de vista, el apartado 3 del artículo 10, en atención a la sentencia del Tribunal Constitucional que acabamos de reseñar, no es todo lo correcto que de una norma se espera. En principio, cabría achacarle su dudosa constitucionalidad, al permitir que el legislador se remita al reglamento para la cuantificación de la tasa, lo que supone alterar el contenido fundamental de un tributo infringiendo el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria. Si bien se puede refutar que en atención a la previsión incorporada al artículo 10.3 de exigir que la Ley fije los criterios

hacer una decisión unilateral del Consorcio de la Zona Especial Canaria mediante la imposición del concierto⁹⁸³

Tercero, al incluirse en los conciertos fiscales todos los tributos devengados, el artículo 48 incidirá, sin duda, en impuestos de las Entidades locales canarias integrados en el sistema de financiación derivado del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Se afectará, de este modo, al principio de financiación de las Haciendas Canarias que, como señala OROZCO MUÑOZ, constituye, junto con el principio de franquicia fiscal, el «otro gran principio conformador del Régimen Fiscal Especial»⁹⁸⁴.

o elementos de cuantificación a los que habrá de atenerse el reglamento que fije la cuantía. Lo que no impediría aventurar que futuras leyes, amparándose en esta autorización, remitan la fijación de la cuantía a un reglamento sin la oportuna determinación de los elementos de cuantificación, o bien que el reglamento se extralimite en la fijación de la cuantía. En contra de esta opinión se manifiesta RUBIO DE URQUÍA, para quien «el legislador de 1998 introduce importantes elementos de seguridad jurídica en el proceso de fijación de la cuantía de estas tasas, a la vez que deja en manos de las Entidades locales la efectividad de esa seguridad jurídica» (*El nuevo Régimen de las Tasas y Precios Públicos Locales*. Ed. CImpuesto sobre SociedadesS, Valencia, 1998, pág. 74).

No es momento de entrar en más detalle sobre esta cuestión por exceder de los márgenes de nuestro trabajo, por lo que al estar vigente esta norma, nos es válida para argumentar nuestra tesis de que los conciertos fiscales carecerían de toda validez desde el momento en que la cuantía de la tasa municipal no se fijará por reglamento, sino por el acuerdo alcanzado en el concierto. Trasladando a la actual redacción del mencionado precepto las dudas de FALCÓN Y TELLA al entender, con respecto a la redacción original del artículo 10 de la citada Ley, que la «pretendida vulneración de la reserva de ley no es tan clara» («Tasas, precios públicos y reserva de ley». *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 60), admitimos esa remisión al reglamento, pero lo que nunca cabrá es que la cuantía de la tasa –y por ende, del resto de la tributación local– sea determinada por el Consorcio de la Zona Especial Canaria. Los tributos se conforma como obligación *ex lege*, pero en ningún caso como obligación *ex contractu* (NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Algunas reflexiones en torno a la distinción entre tasas y precios públicos en el Derecho español». *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 85).

⁹⁸³ En la crítica a los conciertos fiscales, señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que: «desde el punto de vista cuantitativo, afirmo que se trata de una medida bastante excepcional, puesto que el legislador admite que el concierto fiscal pueda suponer una cantidad a tributar menor a la suma de la tributación local. Esta medida es muy ágil, muy operativa, pero en mi opinión, no se corresponde con las exigencias mínimas de una imposición amparada en la Ley» («Examen de la Zona Especial Canaria (ZEC). Conclusiones de su proyección internacional», op. cit., pág. 46).

⁹⁸⁴ *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, op. cit., pág. 199.

A esto hay que añadir que el Código de Conducta fiscal de la Unión Europea considera potencialmente pernicioso una medida fiscal que carezca de transparencia y, en particular «si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menor rigor y sin transparencia»⁹⁸⁵, que es, en definitiva, lo que ocurrirá con la aplicación de los conciertos fiscales. Sin duda, una reclamación ante la Comisión Europea por parte de un sujeto que se considere perjudicado por la aplicación del concierto daría lugar, desde nuestro punto de vista, a una Decisión de dicha Institución en contra de los artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994.

Por todo lo hasta aquí expuesto, entendemos que se debería suprimir del texto legal los mencionados preceptos por los que se establecen los conciertos fiscales. Desde nuestro punto de vista, se puede optar por otras soluciones:

- Someter a las entidades de la ZEC a las mismas obligaciones tributarias, respecto de los tributos locales, que al resto de sujetos pasivos.
- Reconocerles una exención total en relación a los mencionados tributos locales.
- Considerar a las entidades de la ZEC sujetos pasivos de los tributos locales, aunque con exenciones parciales en cuanto a la carga tributaria. Quizá sea ésta la opción que mejor combine los intereses de las entidades de la ZEC y de las Entidades locales⁹⁸⁶.

4.6 LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ENTIDADES DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA

4.6.1 Introducción

⁹⁸⁵ DOCE C 2 de 6. 1. 1998, p. 2, Comunicación del Consejo de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal, punto 5 de la letra B.

⁹⁸⁶ En el mismo sentido, vid. NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 474; SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)», op. cit., pág. 112.

Dentro de la Sección 2ª del Capítulo III, dedicado a la regulación del régimen tributario al que quedan sometidas las entidades de la Zona Especial Canaria, se incluyen los artículos 50 a 52 en los que se recogen tanto las obligaciones tributarias de las entidades de la Zona Especial Canaria (tasas y precios públicos), como la posibilidad de perder los beneficios fiscales del régimen.

Si bien es cierto que las obligaciones tributarias de las entidades de la Zona Especial Canaria forman parte de su régimen fiscal, creemos que no es correcto, desde el punto de vista sistemático, incluirlas en la misma sección en la que se regulan las ventajas fiscales. Entendemos por ello preferible que el legislador hubiera optado por añadir una tercera Sección en el Capítulo III, en el que se estipularían las obligaciones fiscales a las que deben hacer frente las entidades de la ZEC.

4.6.2 Tasas a las que están sujetas las entidades de la Zona Especial Canaria

A tenor de lo dispuesto por el artículo 50, son dos las tasas que se crean en el régimen de la Zona Especial Canaria:

4.6.2.1 Tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria

La fijación por la Ley del hecho imponible de la presente tasa no provoca ninguna duda al estar constituido por la inscripción en el Registro Oficial⁹⁸⁷. Las dudas surgen en relación a la determinación de quiénes son los sujetos pasivos de la misma. En la letra b) del artículo 50.2 de la Ley 19/1994, se señala que lo serán, a título de contribuyente, las entidades de la Zona Especial Canaria que soliciten la inscripción en el Registro Oficial.

Recordemos que el artículo 31.2 del mismo texto legal preceptúa que son entidades de la Zona Especial Canaria las personas jurídicas inscritas en el Registro Oficial. Estamos, por tanto, ante un incongruencia legal, al establecer el artículo 50.2, b) un sujeto pasivo inexistente. Hasta

⁹⁸⁷ La cuantía de la misma será de 99.832 pesetas (600 euros).

que no se inscriba, no existe entidad de la Zona Especial Canaria, tan sólo un interés de determinadas personas físicas o jurídicas de constituir una entidad de la ZEC.

El tenor del artículo 50.2 b) es claro al estipular que serán sujetos pasivos las entidades de la ZEC que soliciten la inscripción. Pero además, en la letra c) del artículo 50.2, se fija el devengo de la tasa en el momento de practicarse el correspondiente asiento en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria. Es de suponer que, como toda actuación ante la Administración, primero habrá que hacer frente a la tasa y luego practicarse la inscripción⁹⁸⁸.

En consecuencia, si los sujetos pasivos de la tasa por inscripción en el Registro Oficial son las entidades de la Zona Especial Canaria y éstas sólo lo serán tras la inscripción, no queda otra conclusión que la de afirmar la inexistencia de sujetos pasivos de la tasa que estudiamos⁹⁸⁹. En orden a evitar tal incongruencia legal, proponemos la siguiente redacción para el artículo 50.2, b) de la Ley 19/1994:

«Serán sujetos pasivos de esta tasa, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas que insten la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria».

4.6.2.2 Tasa anual de permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria

⁹⁸⁸ Ejemplo de ello lo encontramos en el artículo 7.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, donde exige para la inscripción en el Registro Mercantil la «previa justificación de que ha sido solicitada o realizada la liquidación de los impuestos correspondientes al acto inscribible».

⁹⁸⁹ En el artículo 21 de la Ley 25/1998, de 13 de julio de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, se preceptúa que serán sujetos pasivos de la tasa por inscripción las personas físicas o jurídicas que soliciten los servicios constitutivos del hecho imponible de la tasa, es decir, las personas que instasen su inscripción en dicho Registro. En ningún momento se señala que será la sociedad o la entidad el sujeto pasivo de la tasa, pues es claro que esta todavía no se ha constituido (sobre la constitución de las sociedades anónimas y limitadas vid. URÍA, R.: *Derecho Mercantil*, op. cit., pág. 241 y ss. y 480 y ss., respectivamente).

Según dispone el apartado 3 del artículo 50 de la Ley 19/1994, su hecho imponible estará constituido por la permanencia de la inscripción de la entidad de la Zona Especial Canaria en el Registro Oficial⁹⁹⁰. Los sujetos pasivos de la tasa, a título de contribuyente, serán las entidades de la Zona Especial Canaria inscritas en el mismo. Mientras que el devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año a partir del siguiente al de la inscripción en el Registro Oficial, salvo en el caso de disolución de la entidad o de revocación de la autorización para operar en la Zona Especial Canaria, en cuyo caso el devengo se producirá en el momento de la cancelación de la inscripción⁹⁹¹.

4.6.3 Precios Públicos aplicables a las entidades de la Zona Especial Canaria

El artículo 51 de la Ley 19/1994 ha variado de contenido a partir de la modificación operada por el Real Decreto-Ley 2/2000. En atención a su redacción original el Consorcio podía exigir contraprestaciones por los servicios prestados, en función de su coste y conforme a los criterios expuestos en la Ley 8/1989, de 23 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Pese a tal remisión, no se podía calificar, en ningún caso, como tributo. Con independencia de interpretar el precepto en el sentido de calificar la «contraprestación» como tasa o precio público⁹⁹², no encajaba en ninguna de las mencionadas figuras en atención a quién tenía la potestad de establecerla. Mientras que la tasa se establece por ley y los precios públicos por Orden ministerial o, en todo caso, directamente por un Organismo público, previa autorización del Departamento ministerial del que dependan, la «contraprestación» la podía establecer el Consorcio sin necesidad de previa autorización. En tanto no creemos que fuera intención del legislador la creación de una nueva figura jurídico-tributaria, era factible concluir con la inconstitucionalidad del precepto por no respetar el principio de legalidad para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público. La única explicación para la existencia de la norma es, como señala SÁNCHEZ

⁹⁹⁰ La cuantía de la tasa será de 900 euros (149.747 pesetas).

⁹⁹¹ En este supuesto, la cuantía de la tasa se prorrateará por trimestres naturales, con la exclusión de aquél en que se produzca la contingencia.

⁹⁹² En ningún momento la anterior regulación especificaba los servicios que el Consorcio podía prestar, por lo que suponemos que eran los recogidos en el artículo 36.2, esto es, «los servicios necesarios para el adecuado funcionamiento de dicha Zona y la consecución de su finalidad». Sin embargo, esta genérica atribución de funciones no aclaraba tampoco si los servicios podrían prestarse también por el sector privado, o si eran o no de solicitud voluntaria por parte de las entidades de la Zona Especial Canaria.

SERRANO, la de establecer un mecanismo adicional de ingresos públicos para el mantenimiento de la organización burocrática que el Consorcio supone⁹⁹³.

La nueva redacción dada al precepto con el Real Decreto-Ley 2/2000, regula, ahora sí, la posibilidad de que el Consorcio de la Zona Especial Canaria proponga al Ministerio de Hacienda la fijación, mediante Orden ministerial, de los precios públicos que considere necesarios como contraprestación por las actividades que realice.

Los precios públicos deberán exigirse conforme a los criterios dispuestos en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos⁹⁹⁴.

5 LA ZONA ESPECIAL CANARIA A LA LUZ DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO

5.1 INTRODUCCIÓN

⁹⁹³ SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)», op. cit., pág. 113

⁹⁹⁴ El artículo 19 de la Ley 8/1988 (redactado por la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público), dispone, en lo que se refiere a la determinación de las cuantías de las tasas, lo siguiente:

«1. El importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla.

2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

3. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortizaciones del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan.

4. La cuota tributaria podrá consistir en una cantidad fija señalada al efecto, determinarse en función de un tipo de gravamen aplicable sobre elementos cuantitativos establecerse conjuntamente por ambos procedimientos».

Las ayudas de Estado no están automáticamente prohibidas en el contexto comunitario. El principio general es el de su incompatibilidad en los términos del artículo 87.1 TCE. No obstante, en determinados y tasados supuestos cabe la admisibilidad de una medida que genere un beneficio para determinados operadores económicos.

La Zona Especial Canaria es un ejemplo de ayuda que, incompatible en principio en el sentido del señalado precepto del Tratado, ha sido autorizada por la Comisión en atención a los motivos que a continuación expondremos.

5.2 AFECTACIÓN DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA A LOS INTERCAMBIOS COMERCIALES ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS

Al respecto de la Zona Especial Canaria, afirma la Comisión que afecta a los intercambios comerciales entre Estados miembros «habida cuenta del hecho de que los beneficiarios ejercen actividades económicas susceptibles de dar lugar a intercambios entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en dichos intercambios, por lo que éstos se ven afectados»⁹⁹⁵.

Tuvimos ocasión de exponer los criterios por los que el Tribunal de Justicia y la Comisión Europea se rigen a la hora de interpretar este requisito, por lo que procuraremos no caer en la reiteración de ideas más que para situar el contexto de nuestra explicación. Señalábamos que «cuando una ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en relación con otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, debe considerarse que este último está influenciado por la ayuda»⁹⁹⁶. En un principio no podemos dejar de estar de acuerdo con la Comisión al considerar a la Zona Especial Canaria como ayuda financiera que

⁹⁹⁵ Cuarto párrafo del apartado «Carácter de ayuda estatal según el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE», de la Carta de la Comisión de 4 de febrero de 2000, Ayuda de Estado nº N 708/98 – Islas Canarias (España), SG (2000) D/101214.

⁹⁹⁶ Sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, *Rec.* p. 2671, apartado 11.

refuerza la posición de las entidades de la Zona Especial Canaria en los intercambios entre los Estados miembros.

Sin embargo, lo que acabamos de expresar es cierto si la instauración de una Zona Especial se pretendiera llevar a cabo en territorio europeo continental. Pero hemos de situarnos en el contexto canario, especialmente en lo que a sus circunstancias geográficas se refiere. En el epígrafe del capítulo que dedicamos al estudio del requisito de la afectación al comercio comunitario, comentábamos las dos condiciones que han de presentarse, en opinión de SCHINA, para que la ayuda afecte a los intercambios comerciales: existencia de corrientes de comercio y que la ayuda no sea muy localizada o de pequeña dimensión⁹⁹⁷. A ellas añadimos una tercera, a saber: que por la condición de región ultraperiférica el mercado común no pueda desarrollarse en las condiciones normales de competitividad.

Si a esto agregamos además el requisito jurisprudencial de que una ayuda de cuantía relativamente reducida puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros cuando el sector en el que la empresa opere se caracteriza por una fuerte competencia⁹⁹⁸, podremos encontrar aquí la razón por la que, a nuestro entender, la Zona Especial Canaria no afectará a los intercambios comerciales.

El flujo del comercio intracomunitario se ve restringido por la distancia que separa al Archipiélago del continente europeo. Esto es lo que nos hace incluir a Canarias, en su condición de región ultraperiférica, dentro de aquellas zonas en las que no podrá desarrollarse en su plenitud el comercio intracomunitario⁹⁹⁹. Obviamente, no nos referimos a que en Canarias exista desabastecimiento en el comercio, sino a la dificultad con la que se puede encontrar una empresa para introducirse en el mercado canario ante el alto coste que tiene que afrontar en el transporte e

⁹⁹⁷ *State aids under the EEC Treaty, articles 92 to 94, op. cit.*, pág. 34.

⁹⁹⁸ Sentencia del TPI, de 30 de abril de 1998, *Vkaans Gewest/Comisión*, T-214/95, *Rec.* 1998, p. II 717.

⁹⁹⁹ Vid. RODRÍGUEZ CURIEL, J. W.: *Ayudas de Estado a Empresas Públicas. Las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de empresas públicas o con participación pública, como Ayudas de Estado según el Tratado de la CEE*, *op. cit.*, pág. 84.

instalación en un territorio tan alejado del núcleo de comercio europeo. Por esta razón, la Zona Especial Canaria está orientada a la diversificación de la economía canaria, es decir, a potenciar la localización en el Archipiélago de actividades económicas donde la competencia es escasa¹⁰⁰⁰. En tanto propiciará el surgimiento de nuevos sectores comerciales en el Archipiélago, junto con el carácter antes aludido de región ultraperiférica, no es del todo apropiado afirmar que la Zona Especial Canaria afectará a los intercambios comunitarios.

5.3 LA ZONA ESPECIAL CANARIA COMO AYUDA OTORGADA MEDIANTE FONDOS ESTATALES

Desde el momento en que la calificación de la Zona Especial Canaria como ayuda de Estado viene dada por las importantes exenciones que en materia tributaria establece la Ley 19/1994, no cabe la menor duda de que es una medida otorgada por el Estado, por lo que se cumple una de las premisas o requisitos que hacen a tales beneficios incompatibles con las disposiciones comunitarias. Su presencia, sin embargo, no determina *per se* su condición de ayuda incompatible de no concurrir los demás. Lógicamente, si toda medida otorgada por el Estado fuera incompatible con la normativa europea, no estaríamos afirmando otra cosa que la prohibición absoluta de las ayudas de Estado, lo que, como tuvimos ocasión de ver, no es cierto.

Lo que nos interesa constatar aquí es si tales exenciones fiscales conculcan las líneas jurisprudenciales comunitarias y la doctrina de la Comisión Europea en cuanto a si por la forma que adopta la medida beneficiosa queda englobada en el concepto de ayuda de Estado. En este punto, es necesario recordar que desde la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de febrero de

¹⁰⁰⁰ Entre las actividades económicas factibles de desarrollar por las entidades de la ZEC, comprobamos que su raigambre en Canarias es escaso y que, incluso, en algunos casos pueden no llegar a ocupar a más del 1,5 por 100 de la población activa del Archipiélago o representar menos del 1 por 100 del valor añadido bruto a precios de mercado, en cuyo caso, como resalta el artículo 43.3, podrán beneficiarse de una ventaja fiscal aún mayor.

Por otra parte, encontramos actividades que pueden constituir el objeto social de las entidades de la ZEC pero cuya incidencia socio-económica es mayor en el Archipiélago. En estos supuestos, se aminora la ventaja, como ya expusimos, reduciendo la parte de base imponible a la que se lo podría aplicar el tipo de gravamen especial.

1963¹⁰⁰¹, tanto el Tribunal como la Comisión entienden el concepto de ayuda de forma más amplia que el de subvención, al incluir en él cualquier intervención que por aligerar las cargas normales que gravan el presupuesto de una empresa, tienen el mismo carácter y los mismos efectos que la subvención. Resulta evidente que la Zona Especial Canaria se incluye dentro del concepto de ayuda desde el momento en que uno de los medios para alcanzar sus fines, es el aminorar la carga tributaria de las entidades de la Zona Especial Canaria, lo que incide en su presupuesto al minorarlo. Esta afirmación se fundamenta en la consideración por parte del Tribunal de que una desgravación fiscal queda comprendida dentro del concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE¹⁰⁰².

En la consideración de si una medida fiscal es una ayuda de Estado, habrá que tener presente el Código de Conducta Fiscal, en el que el Consejo propone, desde el compromiso político, erradicar medidas fiscales potencialmente perniciosas entre las que incluye aquellas que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior al aplicado habitualmente en el Estado miembro que proponga tal medida. Entiende el Consejo, en la letra J) del Código de Conducta Fiscal, que tales medidas fiscales, se pueden incluir en el ámbito de aplicación de los artículos del TCE que regulan las ayudas de Estado (artículos 87 a 89 TCE), por lo que remite a la Comisión el control de las políticas fiscales de los Estados miembros a fin de evitar situaciones perniciosas. De esta forma, aun dejando claro en la letra A) la competencia de los Estados miembros en materia de fiscalidad, da a entender que, pese a que no exista cesión de competencias en esta materia a favor de la Unión Europea, el control de la fiscalidad se hará a través de las ayudas de Estado. Es quizá una pretensión muy amplia y cuyo alcance, en la realidad, puede ser menor que el esperado en principio. No hemos de olvidar que si una medida se inserta en una política general, decae el requisito de la especificidad, por lo que dejará de ser ayuda de Estado. En consecuencia, el control de la fiscalidad a través del mecanismo de las ayudas de Estado no podrá ser aplicado a un sistema tributario general. En el caso de reducción de la carga impositiva en el Impuesto sobre Sociedades de un Estado miembro, la Comisión no podrá llevar a

¹⁰⁰¹ Sentencia del TJCE, de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, 30/59, *Rec.* 1961, p. 3.

¹⁰⁰² Sentencia del TJCE, de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia*, C 387/92, *Rec.* 1994, p. I 877.

cabo ningún mecanismo que procure evitar situaciones perniciosas, como la deslocalización de las empresas. Y no podrá hacerlo porque tal reducción es general para todo el Estado, por lo que entra en la esfera de las competencias soberanas de los Estados miembros, donde la Comunidad no es competente. El mecanismo de las ayudas de Estado irá encaminado al control de aquellas otras medidas localizadas en zonas concretas del territorio del Estado miembro y que pueden distorsionar la competencia fiscal leal.

Justamente, es el caso de la Zona Especial Canaria dado su carácter localizado y concreto. Si se estableciera en la Ley del Impuesto sobre Sociedades un tipo de gravamen general del 1%, no estaríamos ante una ayuda de Estado, por corresponder esta medida a una política general aplicable a todo el Estado. Por consiguiente, en el caso de aplicación concreta, como es el de la Zona Especial Canaria, nos podemos encontrar ante una ayuda incompatible en los términos del artículo 87.1 TCE.

Este requisito es insolventable, pero no sólo en lo que respecta a la Zona Especial Canaria, sino, en general, para cualquier medida. No obstante, por concurrir, no deviene en incompatible la medida *per se* en los términos del artículo 87.1 TCE. Han de cumplirse aún los demás requisitos del mismo artículo, así como el estudio de las excepciones de los números 2 y 3 del artículo 87. Por ello, el que ahora digamos que la Zona Especial Canaria en su calidad de medida que implica un nivel impositivo menor que el del resto del territorio español, entra dentro de las categorías que se incluyen en el concepto de ayuda de Estado, no significa que la debamos entender incompatible con el mercado interior. Es una simple constatación del contexto en que se enmarca y en el que hay que estudiarla para encauzar su viabilidad. Objetivamente, la Zona Especial Canaria por ser una medida otorgada por el Estado bajo una forma asimilable a las subvenciones como es la exención fiscal, es una ayuda de Estado. Lo que nos queda ahora determinar es si tal ayuda es o no compatible con el mercado común.

5.4 FALSEAMIENTO DE LA COMPETENCIA POR LAS ENTIDADES ZONA ESPECIAL CANARIA

En el epígrafe que dedicamos al estudio del requisito del falseamiento o amenaza de falseamiento de la competencia, hacíamos diferencias entre los dos. Al no llevar el tiempo suficiente en funcionamiento la Zona Especial Canaria, no podemos, obviamente, utilizar los instrumentos con los que la Comisión cuenta para valorar si una ayuda falsea la competencia. Aquí la constatación la debemos hacer sobre el segundo elemento del requisito, esto es, la posibilidad de que la medida amenace con falsear la competencia.

Aludíamos al analizar este segundo elemento del requisito del artículo 87.1 TCE, que la única mención concreta la había realizado el TJCE en la sentencia de 15 de julio de 1964, donde señaló que para apreciar la existencia de una ayuda de Estado, es suficiente con que el riesgo sea sólo potencial¹⁰⁰³. Asimismo, señalábamos que WAELBROECK y FRIGNANI, entendían que el que se deba tener en cuenta ese riesgo potencial, implicará prohibir una ayuda si ésta hace más difícil la aparición de empresas que hubieran sido creadas en su ausencia¹⁰⁰⁴.

La Zona Especial Canaria conlleva un indudable riesgo potencial de falseamiento de la competencia, en la medida en que consiste en una ayuda financiera que puede consolidar la posición de las entidades de la Zona Especial Canaria respecto de las que no disfrutaban del régimen, lo que influye en la libre competencia comunitaria¹⁰⁰⁵. No obstante, en atención a la propuesta que hicimos con ocasión de la posibilidad de afectación de la Zona Especial Canaria a los intercambios comerciales, hemos de concluir de la misma forma. Con la inclusión de un listado taxativo de actividades que pueden desarrollar las entidades de la Zona Especial Canaria, actividades cuya implantación en el Archipiélago es mínima o poco relevante, se puede afirmar el no falseamiento de la competencia: no se puede falsear lo que no existe.

Estamos de acuerdo con WAELBROECK y FRIGNANI al entender que, en atención a ese riesgo potencial, una ayuda que menoscabe la posibilidad del establecimiento de nuevas empresas debe ser prohibida. Pero el caso de la Zona Especial Canaria es totalmente distinto, incluso se

¹⁰⁰³ Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, Rec. 1964, p. 1141.

¹⁰⁰⁴ *Derecho Europeo de la Competencia*, op. cit., pág. 461.

¹⁰⁰⁵ Vid. la sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. 1980, p. 2671.

pueda catalogar de opuesto a tal idea. Con la creación de la Zona Especial lo que se pretende, precisamente, es la creación de nuevas empresas en sectores no explotados en el Archipiélago. Obviamente, si se permitiera la creación de empresas cuyo objeto social sea la realización de actividades donde sí existe competencia –v. gr., el sector turístico– o donde ésta empieza a desarrollarse, las ventajas que el régimen de la Zona Especial Canaria otorga a las entidades que en ella operan, dará lugar al menoscabo antes aludido. Sin embargo, al permitirse sólo el ejercicio de actividades exentas de competencia, no habrá falseamiento de la misma, ni riesgo potencial de que se produzca.

En contra de nuestra opinión, se puede plantear la tesis mantenida por el TJCE de considerar que la competencia comunitaria se puede falsear incluso cuando la medida se encuadre en un ámbito nacional. Con ello se puede rebatir nuestra teoría de entender que ni se falsearía la competencia ni se afectarían a los intercambios comerciales si sólo se permitiera que las entidades de la Zona Especial Canaria desarrollen determinadas actividades en las que la competencia no exista o sea mínima en Canarias. Desde nuestro punto de vista, esto es válido para ayudas dirigidas a empresas situadas en territorios de los Estados miembros sitas en el continente o en zonas próximas al continente, pero no para los territorios ultraperiféricos como es el caso de Canarias. Una ayuda dirigida a una empresa cuyo mercado es el nacional y que, por tanto, no exporta sus productos al resto de la Comunidad, puede ser incompatible con el mercado común por impedir que empresas de otros Estados miembros se introduzcan en ese mercado. Empero, con la Zona Especial Canaria lo que se pretende no es potenciar lo ya existente, sino favorecer la atracción de nuevas empresas. No puede ser incompatible con el mercado común una medida que pretenda alcanzar el mismo fin que se intenta lograr con la prohibición de las ayudas de Estado por los motivos que acabamos de aludir

5.5 LA ZONA ESPECIAL CANARIA COMO MEDIDA SELECTIVA O ESPECÍFICA

La Comisión considera la Zona Especial Canaria como ayuda fiscal específica o selectiva por favorecer sólo a determinadas empresas, al estar reservado el régimen sólo a las localizadas en

el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria y siempre que desarrollen determinadas actividades económicas¹⁰⁰⁶.

Una medida que beneficie a determinadas empresas o producciones será una ayuda de Estado incompatible en el sentido del artículo 87.1. En cambio, no será analizada a través de los mecanismos de control de las ayudas de Estado, aquellas medidas que beneficien al conjunto de la economía de un Estado miembro, tal y como quedó reflejado en el epígrafe que dedicamos a este requisito. El que la regulación actual de la Ley 19/1994 determine que sólo podrán ser entidades de la ZEC las que, además de reunir determinados requisitos, desarrollen alguna de las actividades económicas tasadas por la Ley, no vulnera el requisito, pues estamos ante planos distintos.

En la Ley no se limita la posibilidad de operar como entidades de la Zona Especial Canaria a unas determinadas y concretas empresas. Lo que se limita son sólo las actividades que puedan constituir su objeto social, por lo que toda empresa interesada en constituirse en entidad de la Zona Especial Canaria, si reúne los requisitos exigidos por la Ley, no tendrá ninguna otra limitación. El requisito establecido por el artículo 87.1 TCE, a nuestro entender, hace referencia a ayudas dirigidas a empresas concretas que identificamos con su razón social, de ahí que se acuda al criterio del inversor privado para la constatación de cuándo una empresa ha recibido una ayuda prohibida por el Tratado. Las entidades de la Zona Especial Canaria no están determinadas aún, no obstante, el beneficio que obtendrán, no será de forma individual, esto es, el beneficio será el mismo que el que disfrutaran el resto de entidades de la Zona Especial Canaria. El régimen diferenciado que se les aplica en comparación con el resto de entidades que no operan en la Zona Especial Canaria, no viene motivado por ser una empresa concreta que pasa por una situación determinada. Disfruta del régimen por cumplir con los requisitos que la Ley establece, requisitos que en ningún caso son discriminatorios.

6 FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA

¹⁰⁰⁶ Párrafo quinto del apartado «Carácter de ayuda estatal según el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE», de la Carta de la Comisión de 4 de febrero de 2000, Ayuda de Estado nº N 708/98 – Islas Canarias (España), SG (2000) D/101214.

6.1 LA APLICACIÓN DE LAS EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL DE INCOMPATIBILIDAD

No hace falta entrar en un estudio pormenorizado del artículo 87.2 para llegar a la conclusión de que la Zona Especial Canaria no puede ser encuadradas en alguna de las excepciones compatibles *ipso iure* con el mercado interior, al no ser una ayuda concedida a consumidores individuales, ni estar destinada a la reparación de perjuicios causados por desastres naturales, ni suponer tampoco una medida dirigida a favorecer la economía de una región alemana afectada por la división del país.

La compatibilidad de la Zona Especial Canaria con el mercado interior, la encontramos en el número 3 del artículo 87. En concreto, en sus letras a) y c), donde se regulan las ayudas admisibles por estar destinadas a regiones con problemas económicos. La Zona Especial Canaria es, en consecuencia, una ayuda regional, por lo que se admite que su regulación derogue la regla general de incompatibilidad de las ayudas de Estado al estar pensada para favorecer a una región desfavorecida dentro de la Unión Europea como es Canarias.

Canarias se encuentra entre las regiones que pueden ser beneficiarias de ayudas conforme a la letra a) del número 3 del artículo 87 TCE, al haber tenido hasta el momento un producto interior bruto por habitante –medido en paridad de poder de compra– inferior al 75 % de la media comunitaria¹⁰⁰⁷. Tuvimos ya ocasión de exponer la normativa comunitaria que regula la aplicación de las letras a) y c). Lo que nos interesa destacar aquí es que mientras la Comunidad Autónoma de Canarias se mantenga por debajo del citado límite, podrá beneficiarse de tales ayudas. Pero si esto es así, nos encontramos ante la paradoja de potenciar el desarrollo de Canarias pero hasta un

¹⁰⁰⁷ 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. 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. Son muchas las inversiones de no residentes que luego 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.

cierto límite. Es decir, que crezca pero sin superar el umbral del 75% de la media comunitaria. Las ayudas de Estado normalmente permiten el crecimiento económico y social de una región, por lo que una vez reactivada su economía dejan de ser necesarias y se convierten en perjudiciales para el buen funcionamiento del mercado común. Si bien tal afirmación puede ser cierta en términos generales, no es de aplicación en aquellas regiones cuyo desarrollo socioeconómico encuentra obstáculos de carácter permanente, como es el caso de las regiones ultraperiféricas: la ultraperifericidad es una cualidad inherente a dichas regiones.

En este contexto, las mejoras que en el ámbito económico y social del Archipiélago puedan generar las ayudas admitidas por la Comisión, no producirán una reactivación que por sí sola sea capaz de mantener los niveles de desarrollo deseados. Si una vez superado el crecimiento por encima del 75 % de la media comunitaria, desaparece la posibilidad de disfrutar de la concesión de ayudas admitidas por la Comisión, se corre el riesgo de una recesión económica y social, que convertiría en inútil los esfuerzos anteriores. Es necesario por ello que se desarrolle el artículo 299.2 TCE para que la condición de ultraperifericidad posibilite la inclusión de las regiones que lo sean en el mapa de las letras a) y c). De tal suerte que las regiones ultraperiféricas sean susceptibles de ser beneficiarias de una ayuda con independencia de su desarrollo económico.

De esta manera, la Zona Especial Canaria encontraría su justificación bien en ser una ayuda concedida a una región incluida en la letra a) del artículo 87.3 TCE por sus niveles económicos, bien por ser concedida a una región ultraperiférica tal y como dispone el artículo 299.2 TCE. Por tanto, en ambos casos encuentra fundamentación en el Derecho originario. Sin embargo, es necesario aún que reúna una serie de requisitos más para su compatibilidad con la normativa comunitaria.

6.2 LA COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS FISCALES

Una vez constatado que Canarias es una región susceptible de beneficiarse de la concesión de ayudas compatibles por las razones antedichas, es necesario comprobar si la ayuda en que consiste la Zona Especial Canaria respeta otras exigencias comunitarias. El requisito primario o premisa necesaria ya tuvimos ocasión de comprobar que se cumplía: Canarias es susceptible de

recibir ayudas. Es necesario ahora comprobar su compatibilidad con los criterios comunitarios aplicables a las ayudas de carácter fiscal en tanto la Zona Especial Canaria es una medida de naturaleza eminentemente fiscal que puede ser calificada de perniciosa. No hemos de olvidar que cualquier medida susceptible de ser incompatible con el artículo 87.1 TCE no es por sí ayuda de Estado. El disponer una subvención o de una exención fiscal que genere un nivel impositivo inferior al normal, no supone que tal medida sea calificada, sin más, de ayuda de Estado incompatible al haber excepciones a la regla general, la cuales vienen dadas por el cumplimiento de otros fines que compensen la afectación a la competencia y, por ende, al mercado interior.

El que las entidades de la Zona Especial Canaria estén sujetas por obligación personal al Impuesto sobre Sociedades con un tipo impositivo muy bajo entra claramente dentro de los niveles que, por ser considerablemente inferior al habitual en España, se pueden considerar perniciosos para la competencia fiscal leal¹⁰⁰⁸. Tal calificación es posible a tenor de lo dispuesto tanto en el Código de Conducta como en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. El régimen fiscal de la Zona Especial Canaria aligera las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa al suponer una exención en su imposición. La ventaja que la Zona Especial Canaria genera proviene, obviamente, del Estado por lo que ninguna duda cabe sobre su carácter estatal. Las entidades de la Zona Especial Canaria ejercerán una actividad económica que podría repercutir en los intercambios comerciales, pues el beneficio fiscal, objetivamente considerado, las puede consolidar en una posición de ventaja frente a sus competidores. Además, la medida es selectiva, pues, como ya examinamos, se dirige a una determinada región y a unas determinadas producciones, sin que pueda enmarcarse en una medida

¹⁰⁰⁸ La existencia de un tipo impositivo muy bajo junto con la concurrencia de otros factores dentro del régimen de la Zona Especial Canaria, llevó en su momento a NÚÑEZ PÉREZ a concluir que ésta podía «llegar a ser un medio para transformar a Canarias en un auténtico paraíso fiscal» («Algunas cuestiones jurídico-tributarias en relación con la Zona Especial Canaria (ZEC)», op. cit., pág. 464). En el mismo sentido señala BARNARDAS MOLINS: «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?» (*Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. Ediciones Gestión 200, Barcelona, 1995, pág. 112).

acorde a la naturaleza o a la economía del sistema. Y, sobre todo, constituye el régimen de la Zona Especial Canaria una exención fiscal con ánimo de perdurabilidad, por lo que estamos ante una ayuda al funcionamiento.

A lo largo del presente estudio, hemos constatado que Canarias tiene la consideración de región ultraperiférica en el Derecho originario. Ello implica que puedan ser admitidas las ayudas al funcionamiento siempre que sean proporcionadas y adecuadas al objeto buscado. La proporcionalidad la hemos de buscar no sólo en el ámbito comunitario, sino también en el análisis sistemático del ordenamiento interno, fundamentalmente en el constitucional. Por tanto, ha de adecuarse, porque así lo estima la Comisión, a las exigencias constitucionales y comunitarias.

Pese a tener todas y cada una de las características que dan lugar a considerar una medida de naturaleza fiscal como ayuda de Estado incompatible con el artículo 87.1 TCE, hemos de realizar el juicio de proporcionalidad para comprobar si realmente los fines buscados tienen amparo en la Constitución Española y en el Derecho comunitario. Y de tenerlos, si realmente compensan el perjuicio que una medida fiscal perniciosa provoca en el mercado.

Tras la última reforma operada en la Ley 19/1994, tal proporcionalidad, en términos generales, sí se produce. Vayamos por partes para constatar tal afirmación.

El beneficio fiscal del que disfrutaban las entidades de la Zona Especial Canaria en el Impuesto sobre Sociedades, implica una serie de contrapartidas por parte de ellas. Sobre todo, la de realizar inversiones que se dirijan al fomento de una actividad económica real y a la creación de puestos de trabajo. Tales exigencias contribuyen al desarrollo de Canarias por ser una región con grandes desequilibrios económicos generados por la gran relevancia que tiene el turismo frente a la escasez de otras fuentes de riqueza. El principio de diversificación de la economía que inspira la regulación de la Zona Especial Canaria contribuye a fomentar nuevos sectores para la promoción económica de la región. No vamos a traer nuevamente a colación las razones que esgrimimos para justificar una exención en el ámbito comunitario. Simplemente recordar que si con la medida fiscal se pretende alcanzar un fin constitucionalmente reconocido, la exención debe ser admitida por las Instituciones comunitarias. En este caso, con la Zona Especial Canaria se pretende el desarrollo

de una región, el fomento de la inversión empresarial y la creación de puestos de trabajo. Estamos, por tanto, ante una exención fiscal amparada en unos fines incluidos dentro de los principios rectores de la política económica y social del Estado. Se justifica por tanto la Zona Especial Canaria por suponer una exención acorde a la naturaleza del sistema fiscal español.

Por otro lado, la ultraperiferia como cualidad inherente de Canarias, es factor decisivo para que la implantación de la Zona Especial Canaria no genere efectos negativos en otros Estados, como ya hemos explicado.

En definitiva, el régimen de la Zona Especial Canaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, constituye una medida fiscal perniciosa y, como tal, ha sido objeto de valoración a la luz de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, a tenor de lo dispuesto en el Código de Conducta. Pero en el juicio de proporcionalidad, las ventajas que puede suponer para Canarias prevalecen frente a los posibles efectos negativos en el mercado interior.

Sin embargo, no se puede decir lo mismo de otras medidas fiscales contenidas en el régimen de la Zona Especial Canaria, en especial, los conciertos fiscales para el pago de los tributos locales. Como ya hemos dicho, deben ser suprimidos y sustituidos por un sistema de exención total o parcial en aras de una mayor transparencia en la aplicación del sistema tributario. Obviamente, tal modificación no debe implicar única y exclusivamente un beneficio fiscal para el sujeto pasivo sin más. La redacción actual de los preceptos reguladores de los conciertos fiscales para el pago de los tributos locales, no permite estimar a ciencia cierta si nos encontramos ante un beneficio fiscal o no. No será hasta el momento de la determinación de la obligación tributaria derivada del concierto fiscal cuando se pueda comparar si existe diferencia con la obligación tributaria que les hubiese correspondido de no existir el concierto fiscal y tener que hacer frente, por tanto, a la obligación tributaria en las mismas condiciones que los sujetos pasivos que no son entidades de la Zona Especial Canaria. De ahí que estemos ante la aplicación del sistema tributario de un modo poco transparente, lo cual no es acorde a las exigencias comunitarias puestas de relieve en el Código de Conducta y en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

Si se quiere favorecer a las entidades de la Zona Especial Canaria en relación con los tributos locales, abogamos por una exención total o parcial de los tributos locales. Pero condicionada a los mismos requisitos exigidos para cualquier otra medida fiscal: inversión efectiva para el desarrollo de actividades económicas reales y creación de puestos de trabajo.

Sin duda tales requisitos deberían ser exigidos con más flexibilidad que con respecto al beneficio fiscal que se deriva de la exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades, en tanto el ahorro que ésta supone es mayor al que pueda generar la exención en los tributos locales. Por ello ha de estar presente el principio de proporcionalidad entre el beneficio fiscal otorgado y los requisitos exigidos.

CONCLUSIONES

● Pese a que las referencias explícitas en el Tratado de la Comunidad Europea a la armonización fiscal se refieran a la imposición indirecta, el artículo 94 habilita la armonización de la fiscalidad directa.

● La importancia que para el desarrollo económico de los Estados miembros ha adquirido la política fiscal, fundamentalmente desde que la competencia en política monetaria ha sido cedida a la Comunidad, ha sido la principal razón que ha dificultado los avances en materia de armonización de la fiscalidad directa.

● La negativa por parte de los Estados miembros a ceder competencias en materia fiscal impide que las normas comunitarias que incidan en los sistemas tributarios de los Estados miembros configuren un sector del ordenamiento jurídico comunitario al que pueda denominarse Derecho Comunitario Financiero. Ese conjunto de normas forman parte del Derecho Financiero Comunitario.

● La utilización de diversos términos en el Tratado –armonización, coordinación y aproximación– no implica el que con cada uno de ellos se haga referencia a resultados distintos, pues las tres expresiones son sinónimas en el contexto del Tratado.

● La armonización de la fiscalidad directa en el seno de la Comunidad Europea adolece del necesario impulso para ser efectiva.

● La falta de competencia en materia tributaria por parte de la Comunidad impide alcanzar un grado de aproximación o de armonización idóneo para suprimir las distorsiones fiscales, lo que obliga a buscar otras vías que, en principio, nada tienen que ver con la política sobre fiscalidad, sino sobre la competencia, en concreto, con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado.

● La necesidad de luchar contra las distorsiones fiscales que provoquen competencia perniciosa con medios distintos a los armonizadores, da lugar a que un nuevo elemento de estudio se introduzca en el Derecho Financiero y Tributario: las ayudas de Estado.

● Podemos definir a las ayudas de Estado como aquella medida producida en el ejercicio de la actividad de algún organismo público interno o privado dependiente de uno público que, implicando sacrificio positivo o negativo de fondos públicos nacionales, produzca beneficio específico a determinadas empresas o producciones, siempre que la medida ocasione sensibles efectos distorsionantes en el mercado común.

● No toda ayuda estatal es incompatible con el mercado común, ya que en el propio Tratado de la Comunidad Europea se regulan excepciones a la regla general.

● El dato diferenciador de las regiones ultraperiféricas es su lejanía, por lo que su gran distancia con el continente europeo permite considerarlas pertenecientes geográficamente a otro continente distinto.

● Desde el momento en que las Instituciones comunitarias consideran que para calificar una medida estatal de ayuda incompatible la forma no es esencial, las medidas de naturaleza fiscal que supongan ventajas para el contribuyente, esto es, las exenciones fiscales, estarán sujetas al control comunitario mediante la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado.

● La referida práctica de las Instituciones comunitarias ha encontrado marco jurídico en la Resolución del Consejo y de los representantes de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997, relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. En tanto dichas Resoluciones son Tratados Internacionales, el Código de Conducta, pese al tenor de su Preámbulo que lo califica de compromiso político –o, como refleja la doctrina, pacto entre caballeros–, es un Tratado Internacional que genera derechos y obligaciones para las partes firmantes: el Consejo y los 15 Estados miembros.

- El Código de Conducta se aplicará no sólo a las medidas legislativas y reglamentarias, sino también a la práctica administrativa. Dichas medidas deberán afectar significativamente a la localización empresarial por implicar niveles impositivos inferiores al normal siempre y cuando generen competencia fiscal perniciosa.

- Con la redacción de la letra J del Código de Conducta, los Estados se avienen al control de las medidas por ellos adoptadas en el ejercicio de su política fiscal, mediante la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado. De tal manera que estamos ante un medio eficaz en manos de la Comunidad para luchar ella misma y con sus medios, contra las medidas susceptibles de ocasionar competencia fiscal perniciosa. Incluso nos atrevemos a decir que estamos ante el único medio a disposición de las Instituciones comunitarias para lograr tal objetivo. Para lo cual ha hecho falta la aquiescencia de los Estados miembros mediante la aceptación de la letra J por los representantes de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo.

- Sólo pueden ser calificadas de ayudas de Estado las exenciones fiscales que, además de reunir los requisitos contemplados en el artículo 87.1 Tratado de la Comunidad Europea, tengan la consideración de específicas, pues las generales escapan de dicho control.

- Una medida de naturaleza fiscal, pese a ser selectiva, puede ser compatible con el mercado común. Para ello deberá atender la naturaleza o economía del sistema, lo que nos lleva a analizar la compatibilidad de la exención fiscal con el sistema tributario nacional. Por tal razón se puede concluir que es factible el establecimiento de una exención tributaria siempre que respete los principios constitucionales tipificados en el artículo 31.1 de la Constitución española, o que esté configurada en orden a promover los principios rectores de la política económica y social del Estado, siempre que, en este último supuesto, sirva de instrumento para el logro o la realización del principio de igualdad.

- Una exención puede ser incompatible con el Derecho comunitario, pero encontrar compatibilidad en tanto éste remite al Derecho interno. La solución al círculo cerrado en que nos encontramos está en la aplicación del principio de proporcionalidad. En atención a él, una norma

de exención será válida y, por tanto, compatible con la normativa comunitaria, cuando en un juicio de ponderación los fines buscados por la medida de exención contrarresten los efectos perniciosos por ella causados. Por tanto, cuando estemos ante una exención tributaria debe ceder el criterio comunitario de entender que «el elemento determinante (...) no es el objeto buscado, sino los efectos que pueden producir en los intercambios intracomunitarios», pues si el fin buscado por la norma de exención, en tanto constitucionalmente válido en el ordenamiento jurídico interno, merece mayor protección que la eliminación del efecto causado, la medida tributaria será compatible con el Derecho comunitario por no ser contraria a la normativa en materia de ayudas de Estado.

- Sólo si en el juicio de proporcionalidad resulta evidente que el fin buscado por la exención no prevalece frente a los efectos por el causados, será necesario acudir a la excepciones que a la regla general de incompatibilidad contemplan los apartados 2 y 3 del artículo 87 Tratado de la Comunidad Europea. Sin embargo, si no supera tal juicio en el ámbito interno, difícilmente lo hará en el comunitario, pues los elementos de valoración son los mismos en un caso y en otro.

- Nuestra postura se sintetiza, en consecuencia, en afirmar la relevancia del Derecho comunitario como elemento de valoración fundamental en la determinación de la validez de una norma de exención. Para que del juicio de valor que de la medida tributaria se haga en el ordenamiento interno resulte la validez de la misma, se deberá respetar los principios del ordenamiento jurídico interno del Estado miembro y los del ordenamiento de la Unión Europea. De ahí la inaplicabilidad de las excepciones contenidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 Tratado de la Comunidad Europea, no por ser materia excluida de su ámbito de aplicación –que ya vimos que sí lo es– sino porque los elementos de valoración contenidos en ellas fueron utilizados para enjuiciar a la exención tributaria en un momento anterior.

- No obstante lo dicho, no se puede obviar lo que en la práctica ocurre, por lo que nos vemos obligados a adaptar a ella en cierta medida nuestras conclusiones. Si los Tribunales nacionales tuvieran en cuenta el Derecho comunitario, así como las interpretaciones que de él hacen las Instituciones, la tesis mantenida de inaplicabilidad de los apartados 2 y 3 del artículo 87 dejaría de ser sólo una cuestión teórica. En tanto las cosas no son así, la Comisión y el TJCE se

ven en la necesidad de llevar a cabo el juicio de proporcionalidad antes aludido desde los criterios de los señalados preceptos, por lo que en un orden práctico sí son aplicables las excepciones a la regla de incompatibilidad a las exenciones tributarias. La innecesariedad del mismo por reiterativo se podrá mantener desde el momento en que el juez nacional aplique en su conjunto el Derecho comunitario.

- El Régimen Económico y Fiscal de Canarias aplicado históricamente en Canarias no es ni excepcional ni especial, sino que contiene especificidades por ser un régimen caracterizador del Archipiélago y sin que sea de aplicación en todo punto de España.

- Aun derivando del Fondo de Previsiones para Inversiones, la Reserva para Inversiones en Canarias es un incentivo fiscal nuevo que en ningún caso puede tener, a efectos comunitarios, la consideración de ayuda existente, por lo que no serán aplicables a ella los razonamientos de las sentencias o prácticas administrativas recaídas sobre el Fondo de Previsiones para Inversiones.

- La Comisión, en el momento de aprobar el régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias, realizó una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico español, en concreto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existente en esa fecha, donde se diferenciaba entre actividades empresariales y profesionales, sólo concediendo la Comisión el beneficio fiscal a las empresas y a los empresarios. Sin duda, cabe argumentar que los profesionales sufre una discriminación injustificada al no poder beneficiarse de la Reserva para Inversiones en Canarias en los términos en que sí lo hacen los empresarios. Pero tal discriminación no va a poder ser remediada, en ningún caso, ni por la DGT ni por los Tribunales nacionales –ya sea el TSJ de Canarias o el TS–. Sólo hay dos vías para ello: una reforma del artículo 27 la Ley 19/1994 autorizada por la Comisión o una Decisión *ad hoc* de dicha Institución en tales términos. En definitiva, que es la Comisión Europea la única que puede admitir que, en atención a dicha discriminación, los profesionales doten la Reserva.

- En principio, todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán dotar la Reserva para Inversiones en Canarias. Las posibles limitaciones o imposibilidades para hacerlo no

derivan de una norma jurídica, sino en atención a la naturaleza de cada uno de los distintos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

- Los bienes en que se materialice la Reserva han de adquirirse en Canarias, por lo que no cabe hacerlo en un bien que el sujeto pasivo importe directamente, a no ser que en las cláusulas del contrato se estipule que el vendedor pondrá la mercancía a disposición del comprador en territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

- Es admisible materializar la Reserva en la adquisición de terrenos o bienes inmuebles usados cuando, en atención a la actividad desarrollada por la entidad, resulte claro que de tal adquisición se derivará una disminución del coste de producción unitario del bien o del servicio, o una mejora de su calidad.

- Aún siendo destacable el interés del legislador por la protección del medio ambiente en Canarias, la posibilidad de materializar al Reserva para Inversiones en mejorarlo o protegerlo no está correctamente regulado. Es necesario matizarlo mediante su interpretación a la luz de los principios que en el Tratado de la Comunidad Europea se contienen al respecto. De esa forma, sólo se debería posibilitar tal materialización cuando se haga para protegerlo o mejorarlo efectivamente. Pero no cabría admitir tal opción en los supuestos en los que de lo que se trata es de reparar un mal causado en el medio ambiente. Por ello proponemos una reforma en la letra a) del artículo 27.4, eliminando el inciso final del segundo párrafo y sustituyéndolo por los siguientes párrafos:

La adquisición de activos fijos situados o recibidos en Canarias que contribuyan a una evidente mejora y protección del medio ambiente del archipiélago, siempre que no estén destinados a subsanar daños provocados por el sujeto pasivo.

Si el sujeto pasivo, en el momento de materializar las cantidades dotadas a la reserva, pudiera optar entre la adquisición de distintos activos fijos, sólo tendrá derecho al beneficio que este régimen supone cuando adquiera el que mayor protección ofrezca al medio ambiente del archipiélago.

● Desde una interpretación amplia y finalista del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, entendemos que el período de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias ha de empezar a computarse a partir del período impositivo siguiente al de la dotación de la Reserva, es decir, a partir del siguiente período en que se aprueben las cuentas del período en que se obtiene el beneficio.

● El período de 5 años en que deba mantenerse la inversión en funcionamiento dentro de la empresa empezará a computarse desde el momento de la adquisición del bien, salvo que sea necesario practicar reparaciones o mejoras para su puesta en funcionamiento.

● Pese a contemplarse en el régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias todos y cada uno de los elementos constitutivos de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 Tratado de la Comunidad Europea, es compatible con el mercado común en virtud de la letra a) del artículo 87.3 Tratado de la Comunidad Europea –al tener Canarias un bajo nivel de desarrollo económico en el momento de su aprobación– y del artículo 299.2, donde se reconoce en el Derecho originario la cualidad de la Comunidad Autónoma de Canarias como región ultraperiférica, por lo que se pueden aprobar regímenes específicos que compensen su lejanía e insularidad.

● La regulación que en la Ley 19/1994 se hace de la estanqueidad geográfica de la Zona Especial Canaria es, cuando menos, confusa, por lo que proponemos una nueva redacción del artículo 30:

«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 y comercialización de mercancías que, para acogerse al régimen de la Zona Especial Canaria, deberán establecerse en las áreas que, dentro de dicho territorio, se determinen por el Gobierno de la Nación, a propuesta del Gobierno de Canarias».

● La Zona Especial Canaria, regulada por la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, no tiene nada que ver con el acervo histórico de Canarias.

● Abogamos por la supresión de los artículos 48 y 49 de la Ley 19/1994, pues los conciertos fiscales de los tributos locales, además de ser una figura anacrónica en el Derecho español, son inconstitucionales por no respetar el principio de igualdad del artículo 31.1 de la Constitución, por atentar contra el principio de legalidad del artículo 133.1 y por atentar contra el principio de financiación de las Haciendas Canarias, que es uno de los principios conformadores del Régimen Económico y Fiscal. Al carecer asimismo de transparencia se pueden considerar potencialmente perniciosos, por lo que podrían caer dentro del ámbito de aplicación del Código de Conducta. Se debería por tanto suprimir del texto legal regulador de la Zona Especial Canaria los mencionados preceptos por los que se establecen los conciertos fiscales y optar por otras soluciones, como, por ejemplo:

- Someter a las entidades de la ZEC a las mismas obligaciones tributarias, respecto de los tributos locales, que al resto de sujetos pasivos.
- Reconocerles una exención total en relación a los mencionados tributos locales.
- Considerar a las entidades de la ZEC sujetos pasivos de los tributos locales, aunque con exenciones parciales en cuanto a la carga tributaria. Quizá sea ésta la opción que mejor combine los intereses de las entidades de la ZEC y de las Entidades locales

● Si los sujetos pasivos de la tasa por inscripción en el Registro Oficial son las entidades de la Zona Especial Canaria y éstas sólo lo serán tras la inscripción, no queda otra conclusión que la de afirmar la inexistencia de sujetos pasivos de la tasa. En orden a evitar tal incongruencia legal, proponemos la siguiente redacción para el artículo 50.2, b) de la Ley 19/1994:

«Serán sujetos pasivos de esta tasa, a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas que instasen la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria».

● La Zona Especial Canaria encuentra su justificación en ser una ayuda concedida a una región incluida en la letra a) del artículo 87.3 Tratado de la Comunidad Europea por sus niveles económicos, y por ser concedida a una región ultraperiférica tal y como dispone el artículo 299.2 Tratado de la Comunidad Europea. Por tanto, en ambos casos encuentra justificación en el Derecho originario. Sin embargo, es necesario aún que reúna una serie de requisitos más para su compatibilidad con la normativa comunitaria.

● El régimen de la Zona Especial Canaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, constituye una medida fiscal perniciosa y, como tal, ha sido objeto de valoración a la luz de la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, tal y como dispone el Código de Conducta. Pero en el juicio de proporcionalidad, las ventajas que puede suponer para Canarias prevalecerán frente a los posibles efectos negativos en el mercado común.

BIBLIOGRAFÍA

- ABREU GALINDO, J. DE: *Historia de la conquista de las siete islas de Canaria*. Ed. Goya, Santa Cruz de Tenerife; 1977.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: «El Impuesto de Sociedades ante el Derecho Comunitario». *Impuestos*, 1986, T. II.
- ALARCÓN GARCÍA, G.: «La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea». *Impuestos*, T. II, 1997.
- ALBI IBÁÑEZ, E. y RUBIO GUERRERO, J. J.: «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE». *La armonización fiscal en los años 90*. Colección Estudios, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, Cuenca, 1991.
- ALBI IBÁÑEZ, E.: «Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 1/1990.
 - «Posibilidades de armonización en la imposición europea sobre sociedades». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
 - «La armonización de la fiscalidad directa ante el euro». *Economistas*, nº 78, 1998.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El control externo de las actividades financieras y económicas de las Comunidades Autónomas». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 5, 1980.
 - «Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 27/28, julio/diciembre, 1980.
 - *Sistema Tributario Español y Comparado*. Ediciones ICE, Madrid, 1981.
 - «Prólogo» de la obra OJEDA QUINTANA, J. J.: *La Hacienda en Canarias desde 1800 a 1927*. Real Sociedad Económica de Amigos del País Las Palmas de Gran Canaria, Madrid, 1983.
 - «Criterios constitucionales sobre la subvención pública». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 21, 1984.
 - «Las entidades colectivas sin personalidad jurídica». En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- - «Naturaleza del control financiero en la Administración Pública». *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 36, 1992.
- - «Examen de la Zona Especial Canaria (ZEC). Conclusiones de su proyección internacional». En AA. VV.: *I Foro sobre la Zona Especial Canaria (ZEC). Aspectos jurídicos y fiscales*. Universidad de La Laguna, marzo, 1996,
- ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F.: «La armonización de la fiscalidad en la Unión Europea. Perspectivas ante la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
- ALGUACIL MARÍ, M^a P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento». *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 253, julio-septiembre, 1999.
- ALONSO GARCÍA, R.: *La responsabilidad de los Estados miembros por infracción del Derecho Comunitario*. Ed. Cívitas, Fundación Universidad Empresa, Madrid, 1997.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., CORONA RAMÓN, J. F. y VALERA TABUEÑA, F.: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*. Ed. Cedecs, Barcelona, 1997.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., CORONA RAMÓN, J. F., VALERA TABUEÑA, F.: *La armonización Fiscal en la Unión Europea*, CEDECS, Barcelona, 1997.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La igualdad en el ámbito tributario». En la obra *El sistema económico en la Constitución*, Volumen II, Editado por el Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- ALONSO GONZALEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- ALONSO MURILLO, F.: En la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996. Dirigida por TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL.
- ALONSO RODRÍGUEZ, C. E.: «El marco institucional de las relaciones económicas de Canarias con la Unión Europea. Hacia la consolidación de un Estatuto Especial». En la obra colectiva *El régimen especial político-administrativo de Canarias. Las singularidades*. Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.
- ÁLVAREZ CONDE, E.: *El Régimen Político Español*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988.
- ÁLVAREZ GONZÁLEZ, J.: «Mercado interior, libre competencia e intervenciones públicas». *Ayudas Públicas y Libre Competencia en el Mercado Europeo*, en *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, Suplemento nº 9, abril 1996.
- AMATUCCI, A.: «Observaciones en torno a la subjetividad tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 159.

- ANGULO RODRÍGUEZ, E.: «Análisis comparativo del régimen fiscal del archipiélago canario». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, abril/junio 1982.
- APARICIO PÉREZ, A.: «Criterios y principios de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE». *Impuestos*, 1988, T. II.
 - «Distintos aspectos del Régimen Fiscal de la fusión de empresas. Análisis de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre». *Noticias CEE*, nº 96, enero, 1993.
 - «La armonización fiscal y el Impuesto de Sociedades en la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, nº 174, julio, 1999.
- ARENILLAS VELA, J.: «La armonización en la imposición directa». *La armonización fiscal en los años 90*. Colección Estudios, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, Cuenca, 1991.
- ARGÜELLES VÉLEZ, M. y BENAVIDES GONZÁLEZ, C.: «El papel de las ayudas regionales en la cohesión económica y social de la Unión Europea». *Revista Asturiana de Economía*, nº 7, 1996.
- ARIAS ABELLÁN, M^a D.: «La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la L.G.T.». En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “La imposición directa en el marco de la Comunidad Europea: el impuesto sobre al renta de las personas físicas”, *Revista de Faculdade de Direito Milton Campos*, año I, volumen 2, Bello Horizonte, Brasil, 1995.
- ARROYO LARA, E.: «El ámbito material de la política exterior de la Unión Europea», *Acción exterior de la Unión Europea y comunidad internacional* (Mariño Menéndez ed.). Universidad Carlos III de Madrid-BOE. Madrid, 1998
- ASCANIO Y POGGIO, A. DE: *Canarias, Región sin Fronteras*. Ed. Romero, Santa Criz de Tenerife, 1982.
 - *El Régimen Jurídico de los Puertos Francos de Canarias y la C.E.E.*. Imp. Pérez Galdós, Las Palmas de Gran Canaria, 1986.
- ASÍN CABRERA, A., NÚÑEZ PÉREZ, G. G., RIVERO CEBALLOS, J. L. y RODRÍGUEZ MARTÍN, J. A.: «Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, separata del nº 166, noviembre, 1998.

- ASÍN CABRERA, M. A.: *Islas y Archipiélagos en las Comunidades Europeas*. Ed. Tecnos, Madrid, 1988.
- ASOCIACIÓN DE ORGANIZACIONES DE PRODUCTORES DE PLÁTANOS DE CANARIAS: *Informe sobre la problemática actual del sector del plátano*, de 5 de noviembre de 1998.
- AUJEAN, M.: «La reforma del Régimen Económico y Fiscal Canario y la mayor integración de las islas Canarias en la comunidad: punto de vista fiscal». *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992.
 - «Los sistemas fiscales en la Unión Europea: competencia o coordinación». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997 (TRADUCIDO POR BIENVENIDO PASCUAL).
- AYMERICH CANO, C. I.: *Ayudas públicas y Estado Autónomo*. Universidade Da Coruña, La Coruña, 1994.
- AZNAR VALLEJO, E. Y LADERO QUESADA, M. A.: «La Hacienda Real en Canarias: Peculiaridades y rasgos comunes en el Régimen General de Castilla a comienzos del siglo XVI». *IV Coloquio de Historia Canario-Americana*, 1982.
- BALLESTEROS DÍAZ, F.: «El planteamiento y desarrollo de la negociación de mayor integración de Canarias en la Comunidad Europea». En la obra colectiva *Canarias en la Comunidad Europea*. Editado por la Fundación Pedro García Cabrera, Madrid, 1994.
- BARNADAS MOLINS, F.: *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. Ediciones Gestión 200, S.A., Barcelona, 1995.
- BECERRA GUIBERT, I.: *El cierre fiscal y contable: ejercicio 1999*. Ed. CISS, Bilbao, 1999.
- BELLAMY, C. y CHILD, G.: *Derecho de la Competencia en el Mercado Común*. Cívitas, Madrid, 1992. Edición española a cargo de Enric Picañol.
- BELLIDO BARRIONUEVO, M^a: «La responsabilidad de los Estados miembros por infracción de Derecho Comunitario». *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año 18, n° 54, septiembre-diciembre de 1998.
- BENEYTO, J. M^a: «Ayudas públicas en España: el proyecto de reforma de la Ley 16/1989 en el contexto de la nueva normativa comunitaria». En *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n° 203, octubre/noviembre, 1999.
- BERCOVITZ, A.: «Normas sobre la competencia del Tratado de la CEE». *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1986.

- BERGASA PERDOMO, F.: Presentación del obra *Islas Canarias – Mercado Común. Informe a la junta de Canarias sobre la posible adhesión de las Islas a la CEE*. Servicio de Publicaciones de la Junta de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 1980.
- BERGASA PERDOMO, O. Y GONZÁLEZ VIÉITEZ, A.: *Desarrollo y subdesarrollo de la economía canaria*. Editado por la Viceconsejería de Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias, Tenerife, 1995.
- BERLIRI : «"Capacità giuridica tributaria" o concorso di debitori d'imposta?». *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1940.
- BERNINI, G.: «Las reglas de la Competencia». *Treinta años de Derecho Comunitario*. Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1984.
- BERTHELOT, S.: *Etnografía y anales de la conquista de las Islas Canarias*. Ed. Goya, Santa Cruz de Tenerife, 1978. Traducida al castellano por Juan Arturo Malibrán en 1849
- BIRD, R. M.: «Corporate-personal tax integration and fiscal harmonization in the EEC». *Tax coordination in the EEC* (Dr. CNOSSEN, S.) Deventer, Kluwer, 1986.
 - «Tax Harmonization and Federations and Common Markets». Mimeo. Proceedings of de 43rd Congress of International Institute of Public Finance. París, 1987.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El régimen de los Grupos de Sociedades en la Ley 43/1995 (Fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*. Estudios Financieros, Madrid, 1999.
- BLÁZQUEZ MÚREZ, J. A.: «Análisis de la Reserva para Inversiones en Canarias». *Actualidad Financiera*, nº 12, diciembre, 1999.
- BLESBA BAGUENA, A.; ROGER BERGUA, C.; CIUTAD CORA, I.; HERIBERT PADROL, M.: *Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Praxis, Barcelona, 1996.
 - BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.
 - «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, nº 93, 2000.
 - *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Ed. Cívitas, Madrid, 2000.
 - «Fiscalidad del turismo y Ordenamiento Comunitario». *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, febrero, 2001.
- BORJA, P.: *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*. Giuffrè editore, Milan 1996.

- BORJABAD GONZALO, P.: «Aspectos actuales del cooperativismo en España. Estructura financiera de la empresa cuyo titular es una Sociedad Cooperativa General y régimen jurídico de las principales masas patrimoniales que la integran». *La Economía Social: 150 años después*. Editado por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo en colaboración con el Centro de Formación Cooperativa de Canarias y el Instituto Canario de Formación y Empleo, Santa Cruz de Tenerife, 1996.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: «La armonización fiscal comunitaria y los regímenes económicos-tributarios particulares de las Comunidades Autónomas». *La integración de España en las Comunidades Europeas y las competencias de las Comunidades Autónomas*. Ed. por la Asociación Española para el Estudio del Derecho Europeo, Barcelona, 1985.
- BOSCH CHOLBI, J. L.: «La exención por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades (Vigencia en el art. 127 de la Ley 43/1995 para las empresas de reducida dimensión, y referencia al pronunciamiento del T.E.A.C. sobre el art. 147.1.d) del anterior Reglamento –el requisito de no cesión a terceros–)». *Tribuna Fiscal*, nº 79, mayo, 1997.
- BOURGON TINAO, L. P.: *Los puertos francos y el régimen especial de Canarias*. Instituto de Administración Local, Madrid, 1982.
- BRITTAN, L.: «La política en materia de ayudas públicas y las empresas públicas: ¿El campo de actuación estatal tiene límites?». *Noticias CEE*, nº 70, 1990 (Traducido por LUISA-ISABEL SILVA LAPUERTA).
- BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos, Madrid, 1991.
- BURGIO, M.: «Los criterios directrices de las reformas fiscales en los Estados miembros de la C.E.E.» *Boletín de Información Económica*, nº 99, diciembre, 1976.
- *Derecho Fiscal Europeo*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.
- «La armonización del impuesto sobre los beneficios de las sociedades en la Comunidad Europea». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 54, abril-junio, 1987 (Traducido por RUFÍAN LIZANA, M^a D.).
- CÁCERES HERNÁNDEZ, J. J. y GODENAU DIRK: «El tomate canario: innovación y concentración». *Serie de Estudios Regionales. Canarias*. Servicios de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, Madrid, 1997.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-hill, Madrid, 1997.

Bibliografía

- CALLE SÁIZ, R.: *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Ed. AC, Madrid, 1990. - «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. 4ª Edición, Ed. Cívitas, Madrid, 2000.
 - CARBAJO VASCO, D.: «La armonización fiscal de la imposición directa en la Comunidad Económica Europea». *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, nº 5, 1991. - «Evolución y perspectiva de la armonización fiscal de los Impuestos Directos en la Comunidad Económica Europea». *Noticias CEE*, nº 85, febrero, 1992.
- CARBALLO COTANDA, A.: *Canarias, islas francas: las especialidades económico-fiscales del Archipiélago*. Cámara Oficial de Comercio, Industria y navegación, Instituto Tinerfeño de Expansión Económica, Santa Cruz de Tenerife, 1970.
 - *Canarias región polémica. Las especialidades jurídicas fundamentales del Archipiélago*. Ed. Cuadernos para el diálogo, Madrid, 1972.
- CARDIEUX, J. L. y ROUAM, CL.: «La experiencia de la Comisión en la aplicación de la política de competencia». *Noticias CEE*, nº 29, junio, 1987. Traducido por (MERCEDES PEDRAZ CALVO).
- CARMONA FERNÁNDEZ DE MESA, R.: «Régimen para una competencia no falseada en las Comunidades». *Noticias CEE*, nº 29, junio, 1987.
- CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.». En CASADO OLLERO, G., RUFÍAN LIZANA, D. Mª y SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*. Ed. TAT, Granada, 1987.
 - «Los fines no fiscales de los tributos». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 213, 1991.
 - Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1993.
- CASES PALLARÉS, L.: «Control comunitario de las privatizaciones de empresas por las autoridades españolas. Comentario a las Decisiones de la Comisión de las Comunidades Europeas de 25 de marzo de 1992 sobre los procesos de privatización de Intelhorce, Hilaturas y Tejidos Andaluces e Imepiel». *Noticias CEE*, nº 102, julio, 1993.

- CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral, Tomo Primero, Introducción y Parte General*, Volumen Segundo, 14ª edición, Instituto Editorial Reus S. A., Madrid, 1984.
- CASTELL BORRÁS, B.: «La defensa de la competencia mediante el control de las ayudas de Estado». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- CASTILLO DE LA TORRE, F. y KEPPELNE, J. P.: «Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 1999». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 205, enero/febrero, 2000.
 - «Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2000». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 211, enero/febrero, 2001.
- CASTRO PÉREZ, C. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: «Una aproximación a la Reserva para Inversiones en Canarias». *Actualidad Financiera*, Nueva Época año II, nº 9, septiembre, 1997.
- CASTRO Y BRAVO, F. DE: *La persona jurídica*. Ed. Cívitas, Madrid, 1984, 2ª edición.
- CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R., DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.
- CAYÓN GALIARDO, A.: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, 1982.
 - *La unidad funcional de la Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998.
- CERDA APARICIO, J. y GARCÍA BENAÚ, M^a A.: «Armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades». *Estudios Financiero*, nº 118, enero, 1993.
- CHAMBOST, E.: *Los paraísos fiscales*. Ed. Pirámide, Madrid, 1982;
- CHÉROT, J. Y.: «Le juge judiciaire et l'article 93, paragraphe 3, du traité de Rome. Vers un progrès notable des droits des concurrents des bénéficiaires d'aides publiques». En *L'actualite Juridique Droit Administratif*, nº 6, junio, 1998.
- CHEROT: «La discipline de les aides nationales dans la Communauté économique européenne». *Revue d'économie industrielle*, 1993.
- CIAVARINNI AZZI, G.: «El modelo de integración específico de la Regiones Ultraperiféricas de la Comunidad Europea». *Canarias en la Comunidad Europea*, Fundación Pedro García Cabrera, Santa Cruz de Tenerife, 1994.

Bibliografía

- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M.: «La reserva para inversiones en Canarias». *Revista de Estudios Financieros*, nº 146, mayo, 1995.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., HARDISSON RUMEU, J. Y NÚÑEZ PÉREZ, G. G., *Código del Régimen Fiscal de Canarias*, editado por el Servicio de Publicaciones de la Caja General de Ahorros de Santa Cruz de Tenerife, 1981.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «El régimen fiscal de Canarias». *Documentación Administrativa*, nº 181, enero-marzo, 1979.
 - «Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español». *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979.
 - «Haciendas locales: aspectos jurídicos» En la obra colectiva *Geografía de Canarias. Geografía Económica*. Editorial Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1985.
 - «La modificación del régimen fiscal de Canarias». En la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992.
 - «Impuesto sobre Sociedades». *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Ed. Marcial Pons, 9ª edición, Madrid, 1993.
 - «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español». *Libro conmemorativo del bicentenario de la Universidad de La Laguna. Estudios Jurídicos*. Tomo I. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de La Laguna, 1993.
 - *Impuesto General Indirecto de Canarias*. Editorial CISS, Valencia, 1995 (hojas intercambiables).
 - «La reforma de los aspectos económicos del REF». *Noticias de la Unión Europea*, nº 130, noviembre, 1995.
 - «Impuesto sobre Sociedades». *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Ed. Marcial Pons, 15ª edición, Barcelona, 1999.
 - «Impuestos aduaneros». *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Ed. Marcial Pons, 15ª edición, Barcelona, 1999.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Mémorandum de la Commission au Conseil sur la coordination des politiques économiques et la coopération monétaire au sein de la Communauté». *Supplément au Bulletin de la Communauté Economique Européenne*, nº 3, 1969.

- *Primera encuesta sobre ayudas estatales en la Comunidad Europea.* Editado por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Bruselas – Luxemburgo, 1989.
 - *Segunda encuesta sobre ayudas estatales en el sector manufacturero y en algunos otros sectores de la Comunidad Europea.* Editado por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1991.
 - *Tercera encuesta sobre ayudas estatales a la producción industrial y otros sectores en la Comunidad Europea.* Editado por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1993.
 - *Cuarta encuesta sobre ayudas estatales a la producción industrial y otros sectores en la Unión Europea,* COM(95) 365, final, 23. 07. 1995, Bruselas.
 - *Quinto informe sobre ayudas estatales al sector de fabricación y a algunos otros sectores de la Unión Europea,* COM(97) 170 final, 16. 04. 1997, Bruselas.
 - *Sexto informe sobre ayudas estatales a la industria y a algunos otros sectores en la Unión Europea,* COM(1998) 417 final, 01. 07. 1998, Bruselas.
 - *Séptimo informe sobre ayudas estatales a la industria y a otros sectores en la Unión Europea,* COM(1999) 148 final, 30. 03. 1999, Bruselas.
 - *Octavo Informe sobre ayudas estatales en la Unión* COM (00) 205 final, 11.04.2000, Bruselas, apartado 2, (obtenida la información de la página web de la Unión Europea: www.europa.eu.int).
 - *Derecho de la Competencia en las Comunidades Europeas. Volumen II. Normas aplicables a las ayudas estatales (Situación a 31 de diciembre de 1989).* Bruselas, 1991.
 - *Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea,* COM (2000) 147 final, Bruselas, 13 de marzo de 2000.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL DE LA COMUNIDAD EUROPEA: *Dictamen sobre Fiscalidad directa e indirecta,* Bruselas, 20-21 de diciembre de 1995 (CES 1457/95).

- CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE LA COMUNIDAD DE MADRID. *La regulación de las ayudas estatales en el Derecho Comunitario*. Secretaría General Técnica, Sección de Estudios Económicos para las Comunidades Europeas, Madrid, s/f.
- CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: «Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
- CORONA RAMÓN, J. F.: *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*. Monografía nº 84, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.
 - «La tributación del ahorro en la Comunidad Europea». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 1/1990
 - «Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 2/1992.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*. Ed. Cívitas, Madrid, 1977.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: «Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria». *Moneda y Crédito*, nº 48, 1965.
 - *Ordenamiento Tributario Español*, Tomo I, cuarta edición, Ed, Cívitas, Madrid, 1985.
- CORTINA RUIZ, J. M^a: «La cláusula de salvaguardia para la siderurgia española». *Noticias CEE*, nº 18, julio, 1986.
 - «Las ayudas estatales declaradas incompatibles. Suspensión de la exigencia de su recuperación». *Noticias CEE*, nº 28, mayo, 1997.
- COSCIANI, C.: «La política fiscal de la Comunidad Económica Europea». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 169, enero-febrero, 1984.
- COSTA CLIMENT, J.: «La política tributaria ante la Unión Económica y Monetaria». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
- CREMADES, B. M.: «Los servicios de interés general y las normas de competencia: los nuevos límites del Estado del Bienestar». *Noticias de la Unión Europea*, nº 150, julio 1997.
- CRUZ AMORÓS, M. y ESTEBAN PAUL, A.: Presentación de la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992.
- CUEBERO TRUYO, A. M.: «Consecuencias de la Europa comunitaria en la tributación de los no residentes». *Noticias CEE*, nº 95, diciembre, 1992.

- CUEVAS MIAJA, I. DE LAS: «Armonización fiscal de la imposición directa en la C.E.E.». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 169, enero-febrero, 1984.
- DESGRIS, A.: *Ayudas y programas europeos*. Cuadernos de Europa, Ediciones Gestió 2000, S.A., Barcelona, 1989.
- DÍAZ BRITO, F.: *Normativa y competencias de Canarias sobre Fundaciones Privadas*. Ed. Bosch, Barcelona, 1997.
- DÍAZ DE LA PAZ, A.: «La pesca en Canarias. Herencia conflictiva, incierto futuro». *Serie de Estudios Regionales. Canarias*. Servicios de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, Madrid, 1997.
- DÍAZ YANES, I., LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. y UCELAY SANZ, I.: *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS, Bilbao, 1997.
- DIEZ CLAVERO, J.: «Los incentivos regionales en el marco de la libre competencia». *Gaceta Jurídica de la CEE*, B – 38, nº 59, enero 1989.
- DIEZ MORENO, F.: «La regulación de las ayudas de Estado en la Ley de Defensa de la Competencia». *Noticias CEE*, nº 66, julio, 1990.
- DÍEZ-HOCHLEITNER RODRÍGUEZ, R.: «La situación de las Islas Canarias tras la reforma del Protocolo núm. 2 y el nuevo régimen económico-fiscal». En la obra *colectiva La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992.
- DOSSER, D.: «Economic analys of tax harmonization» en C.S. Shoup (editor) *Fiscal Harmonitazion in Common Markets* (SHOUP, C. S. Editor), Columbia University Press, Nueva York, 1967
- EMBID IRUJO, J. M.: «El régimen de las ayudas estatales a las empresas en derecho comunitario (Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 1986)». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- ENTRENA CUESTA, F.: *Comentarios a la Constitución*. Cívitas, Madrid, 1980.
- ERICE ECHEGARAY, M^a A.: «Reflexiones acerca del carácter discrecional de las subvenciones públicas: la importancia del reglamento del procedimiento para su concesión». *Revista Jurídica de Navarra*, nº 18, julio-diciembre, 1994.
- ERNEST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

Bibliografía

- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional», en la obra *El principio de igualdad en la Constitución española*, Volumen I, Editado por el Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.
- ESPEJO CASTRO, R.: *Fondos y ayudas estructurales en a Comunidad Económica Europea*. Ed. por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, 1987.
- ESPINO ROMERO, R. L.: *El Fondo de Previsión para Inversiones y el Régimen Especial de Canarias*. Editado por el Centro de Investigación Económico y Social de Canarias de la Caja Insular de Ahorros de Canarias, Madrid, 1990.
- ESTEBAN MARINA, A.: *Contabilidad y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- ESTEBAN PAUL, A.: «La Reserva para Inversiones. Algunos aspectos controvertidos». En la obra colectiva *Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Estudios y legislación)*. Editado por el Instituto Universitario de Desarrollo Regional y por el Área de Derecho Financiero de la Universidad de La Laguna, Tenerife, 1995.
 - «La Reserva para Inversiones en Canarias». *Crónica Tributaria*, nº 73, 1995.
- EXPÓSITO PÉREZ, M. A.: «El fundamento jurídico del APIM a la luz del derecho comunitario. El estatuto especial de las regiones ultraperiféricas en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Especial referencia a los aspectos jurídicos tributarios y al Régimen Económico y Fiscal de Canaria». *Canarias Fiscal*, números 8 y 9, junio y julio, 2000.
- FALCÓN Y TELLA, R: *Análisis de la transparencia fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
 - *Introducción al Derecho Financiero y Tributario y de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Ed. Cívitas, Madrid, 1988.
 - «Ayudas Públicas y Comunidades Autónomas». *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 17, mayo-agosto, 1992.
 - «Tasas, precios públicos y reserva de ley». *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
 - «Los entes de hecho como sujetos pasivos de las obligación tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995.

- «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones». *Revista Técnica Tributaria*, nº 33, abril-junio, 1996.

- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.: «Las ayudas con finalidad regional y la cohesión económica y social». *Ayudas Públicas y Libre Competencia en el Mercado Europeo*, en *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, Suplemento nº 9, abril 1996.
- FERNÁNDEZ BRIONES, L.: «Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales en relación con la colocación del ahorro». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 1/1990.
- FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L. Y CLAVO CARAVACA, A. L.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Económica Europea: análisis y perspectivas*. Estudios Europeos, Secretariado de Asuntos relacionados con la Comunidad Europea de la Comunidad Autónoma de Murcia, 1992.
- FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L.: «Ayudas de Estado y Política Comunitaria de la Competencia: una aproximación a su concepto y problemática jurídica». *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 17, mayo-agosto, 1992.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: Concepto y régimen jurídico*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1983.
 - «El control de las ayudas financieras nacionales». *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1986, pág. 619-646.
 - *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. En la colección *Cuadernos de Estudios Europeos*, Fundación Universidad Empresa, Cívitas, Madrid, 1993.
 - «Régimen jurídico de las Ayudas Públicas a las actividades económicas». *La intervención administrativa en la economía*. Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, nº VII, Madrid, 1996.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Los sujetos pasivos y la transparencia fiscal». En la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.
- FERNÁNDEZ TORRES, J. R.: «Reflexiones generales acerca de la obligación de reembolsar las ayudas ilegalmente otorgadas». En *Gaceta Jurídica de la C.E. y de la Competencia*, nº B-74, mayo, 1992.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el período 1989-1995*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
 - *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1999.

- FERREIRO LAPATZA, J., MARTÍN QUERALT, J., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., PÉREZ ROYO, F., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*. Ed. Marcial Pons. Barcelona, 1999.
- FRÍAS MARRERO, B.: *Las franquicias canarias y la imposición sobre el lujo. Introducción al análisis jurídico del Arbitrio Insular sobre el Lujo*. Tesina de Licenciatura (inérita), leída en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna, octubre, 1982.
- FUENTES QUINTANA, E.: «Política Fiscal e Integración Europea». En AA. VV. *España ante la integración económica Europea*. Ed. Ariel, Barcelona, 1966.
- GABALDÓN LÓPEZ, J.: «La Hacienda estatal en las islas Canarias». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967.
- GALAPERO FLORES, R.: «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: fiscalidad de las Agrupaciones de Interés Económico, Agrupaciones Europeas de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas». *Impuestos*, Tomo I, 1997.
- GALVÁN RODRÍGUEZ, E.: *El origen de la Autonomía Canaria. Historia de una Diputación Provincial (1813-1925)*. Editado por el Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1995.
- *Hecho insular y Unión Europea: un aporte histórico-jurídico*. Editado por el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1998.
- GARCÍA AÑOEROS, J.: «Las reformas fiscales». *Revista española de Derecho Financiero*, nº 100, octubre-diciembre 1998.
- GARCÍA CANTÓN, E.: «El diferimiento por reinversión y la exención por reinversión en la Ley y en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». *Impuestos*, Tomo I, 1998.
- GARCÍA FEMENÍA, A. M^a.: «Ayudas estatales: Intervenciones financieras, notificación previa. Comentario de la sentencia del TJCE en el asunto C-301/87, Francia vs. Comisión». *Noticias CEE*, nº 78, julio, 1991.
- GARCÍA FRIAS, A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Universidad de Salamanca, 1994.
- GARCÍA LÓPEZ, M^a J.: *Las ayudas estatales, autonómicas y de la Unión Europea*. Ediciones Pirámide, Madrid, 1996.

- GARCÍA MELIÁN, J. C.: «Las zonas off-shore de Canarias y Madeira». *Noticias de la Unión Europea*, nº 154, noviembre, 1997.
- GARCÍA NOVOA, C.: «La incidencia del Derecho comunitario en el Derecho español. (Especial referencia al ordenamiento financiero)». *Sistema fiscal español y armonización europea*. (Director Yebra Martul-Ortega), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «Financiación autonómica y Derecho comunitario». *Crónica Tributaria*, nº 85, 1998.
- GARCÍA PRATS, F. A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*. Ed. Tecnos, Madrid, 1998.
- GARCÍA VICENTE, R.: «La aplicación del Derecho Comunitario de la competencia a las empresas públicas». *Noticias CEE*, nº 48, 1989.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*. Ed. Cívitas, Madrid, 1999.
- GARCÍA-MORENO RODRÍGUEZ, M^a A.: «la contribución del euro a la armonización fiscal». *Revista Española de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 256, abril-junio, 2000.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Fiscalidad de las Rentas del Capital Mobiliario en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «La base imponible». En la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.
- GÉNOVA GALVÁN, A.: «El Régimen Económico-Fiscal canario ante la Constitución de 1978: análisis jurídico de la Disposición Adicional Tercera». *Revista de Estudios de la Vida Local*, nº 218, abril-junio, 1983.
- GHIDINI: «Monopolio e concorrenzas». *Enciclopedia del diritto*, volumen XXVI, Milano, 1976.
- GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957. Traducción y estudio preliminar por FERNANDO SAINZ DE BUJANDA.
- GIL ANTÓN, A.: *Ayudas estructurales de la CEE. Manual del Alcalde*. Editado por el Banco de Crédito Local de España, Madrid, 1990.
- GINER RUBIO, J., PÉREZ MONTEVERDE, M^a V., RODRÍGUEZ BRITO, M^a G. Y RODRÍGUEZ BRITO M^a S.: «Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias». *Noticias de la Unión Europea*, nº 191, diciembre, 2000.
- GLEISS y HIRSCH: *Diritto comunitario della concorrenza*. (traduzione italiana a cura di Pappalardo) Milano, 1968.
- GOLDMAN, B., LYON-CAEN, A. y VOGEL, L.: *Droit commercial européen*. Précis Dalloz, París, 1994.

- GÓMEZ CASTAÑEDA, J.: «La armonización fiscal y los objetivos de la integración europea». *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992.
- GONZÁLEZ GÓMEZ, Á.: «Ayudas de Estado en las Comunidades Europeas». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3, 1990.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: «Prohibición de discriminación fiscal, exacciones de efecto equivalente y tributos internos discriminatorios. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la materia». *Noticias de la Unión Europea*, nº 191, diciembre, 2000.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I.: *La Financiación del Principado de Asturias. Su evolución en el marco de la financiación autonómica general*. Universidad de Oviedo-Junta General del Principado de Asturias, Oviedo, 2000.
- GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, J. M.: «Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias». *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992.
 - «Del Protocolo nº 2 al Acta de Adhesión y sus progresivas limitaciones para la economía canaria». En la obra colectiva *Canarias en la Comunidad Europea*. Editado por la Fundación Pedro García Cabrera, Madrid, 1994.
- GONZÁLEZ POVEDA, V.: «Situación actual de los incentivos a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 166-167, 1983.
 - «Régimen Fiscal de las Sociedades Matrices y Filiales en la CEE». *Noticias de la CEE*, nº 96, enero, 1993.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Tributación de las Ayudas Comunitarias*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.
- GRANELL TRÍAS, F.: *La opción CEE para la economía canaria*. Editado por Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Las Palmas, Las Palmas de Gran Canaria, 1979.
- GRANIZO LABRANDERO, J. J.: «Comentario de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 1999, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda». *Canarias Fiscal*, nº 3, enero, 2000.
- GRAU RUIZ, M^a A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el proceso de asistencia mutua*. Ed. La Ley, Madrid, 2000.
- GUASP, J.: *Derecho Procesal Civil*, Tomo I, tercera edición (reimpresión), IEP, Madrid, 1977.
- GUIMERA PERAZA, M.: *Los Puertos Francos en el siglo XIX*. Editado por la Federación de Comercio de Tenerife y la Federación de Alimentación y Consumo de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 1989.

- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: «Variaciones patrimoniales y exención por reinversión en los empresarios y/o profesionales acogidos a estimación directa en el IRPF». *Tribuna Fiscal*, nº 84, octubre, 1997.
- GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ, A.: «La responsabilidad patrimonial de los Estados por violación del derecho Comunitario. El caso de las normas sobre ayudas de Estado». *Noticias de la Unión Europea*, nº 148, mayo, 1997.
- HARDISSON RUMEU, J.: *Canarias ante la adhesión de España a las Comunidades Europeas*. Publicado en la serie *Cuadernos de Economía Canaria*, del Gabinete Económico del Ministerio de Industria y Energía, Delegación de Santa Cruz de Tenerife, diciembre, 1979.
- HERAS GONZALO, A. DE LAS: «Reflexiones sobre la situación de las ayudas de Estado a sector industrial en el contexto comunitario». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3, 1990.
- «Las ayudas públicas en la comunidad», *Boletín de Estudios Económicos*, nº 126, 1985.
- HERNÁNDEZ BRAVO DE LAGUNA, J.: «El hecho insular y la lejanía en el Derecho positivo». En la obra colectiva *El régimen especial político-administrativo de Canarias. Las singularidades*. Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.
- HERNÁNDEZ GARDE, M^a B.: «El nuevo régimen simplificado en el IGIC». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998.
- HERNÁNDEZ MARTÍN, V. y VILLALVILLA MUÑOZ, J. M^a.: *El control de las ayudas de Estado en el Derecho europeo*. Ed. Colex, Madrid, 1999.
- HERNÁNDEZ SOCORRO, J. L.: «Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». *Revista Técnica Tributaria*, nº 26, julio-septiembre, 1994.
- HERRERA MOLINA, P. M. Y SERRANO ANTÓN, F.: «La deducción por inversiones en instalaciones ambientales». *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº 11, junio, 1997.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*. Ed. Colex, Madrid, 1990.
- «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 67, julio-septiembre, 1990.

- «La discriminación inversa en el Derecho comunitario. Apunte sobre la STJCE (Sala 6.ª) de 24 de octubre de 1996». *Impuestos*, 1997, T. I.
- «Nuevas perspectivas de armonización fiscal. (Comentario a la nota sobre “Panorama sobre el proceso de armonización fiscal” elaborado por el Grupo de intercambio sobre asuntos europeos)». *Noticias de la Unión Europea*, nº 187/188, agosto-septiembre, 2000.
- «Competencias comunitarias sobre fiscalidad ambiental». *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, febrero, 2001.
- HINNEKENS, L.: «The Monti Report; the uphill task of harmonizing tax systems of EC Member States». *European Community Tax Review*, nº 1, 1997.
- HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M.: *La regulación de los movimientos internacionales de capital desde una perspectiva europea*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- HUCHA CELADOR, F. DE LA: «El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores: estudio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre». *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Las ayudas públicas intangibles y el artículo 92 del Tratado CEE». En *Noticias de la CEE*, nº 81, octubre, 1991.
- IBÁÑEZ, Mª Y PUELLES, M.: «Aspectos procedimentales de las ayudas de Estado». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- ISAAC: *Manual de Derecho comunitario general*. Ariel Derecho (2ª ed. ampliada). Barcelona, 1991.
- IZQUIERDO LLANES, G.: «La armonización y la competencia fiscal: eficiencia frente a equidad». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
- JANINI TATAY, TERESA y CALVO GARCÍA, JAVIER: *Ayudas Públicas a Empresas. Decisiones de la Comisión C.E.E. Sentencias del Tribunal de Justicia*. Madrid, 1991.
- JIMENEZ COMPAREID, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE-Estudios Jurídicos, Serie Derecho Público, Madrid, 1994.
- JIMÉNEZ, J.: *Política de competencia y ayudas de Estado en la C.E.E.*. Madrid, 1993.
- JIMÉNEZ-BLANCO, J. I.: «Perspectivas de la fiscalidad directa ante el Mercado Único Europeo». *Noticias CEE*, nº 95, diciembre, 1992.

- JUAN Y LEDESMA, A.: «Canary Islands and Madeira Free Zone Regimes: some issues and prospects». *European Taxation*, may, 1997.
- KRAUSS, M.: «Two approaches to tax harmonization». *Public Finance*, nº 4, 1971
- LA SALLE, G. DE y BETHENCOURT, J. DE: *Le Canarien : crónicas francesas de la Conquista de Canarias*. Editado por el Aula de Cultura de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1986. (Traducido por ALEJANDRO CIORANESCU).
- LAFUENTE SÁNCHEZ, R.: «Intervención estatal a favor de las empresas públicas: Las exenciones tributarias como elemento positivo de ayuda de Estado (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, Banco de Crédito Industrial, S.A., c. Ayuntamiento de Valencia)». *Revista General de Derecho*, año L, nº 598-599, julio-agosto, 1994.
 - «Práctica de la Comisión CE en materia de ayudas de Estado: criterios y principios de aplicación». *Noticias de la Unión Europea*, nº 123, abril, 1995.
- LAGARES CALVO, M. J.: «Nuevo régimen fiscal de Canarias: aspectos esenciales». En la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992.
- LASAGABASTER HERRARTE, I.: «Decisión de la Corte (Cámara Sexta) de 8 de marzo de 1988». *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 20, 1988.
- LASHERAS MERINO, M. A.: «La armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 1/1991.
- LEDESMA SÁNCHEZ, M.: «La política de promoción de inversiones en España a través de los incentivos regionales», en *Revista Asturiana de Economía*, RAE nº 7, 1996.
- LEÓN, F. M^a: *Historia de las Islas Canarias (1776-1868)*, Santa Cruz de Tenerife, 1978.
- LETE ACHIRICA, C.: «Las sociedades de capital-riesgo en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley 1/1999, de 5 de enero». *Impuestos*, nº 21, noviembre, 1999.
- LLAVE DE LARRA, J. DE LA: *El Sistema Fiscal Europeo*. Ed. Trivium, Madrid, 1986.
- LLORENTE SANZ, M^a S.: *Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997.
- LOPE CUFI, O. y LOPE CUFI, M.: «Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado», en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, noviembre, 1997.

- LÓPEZ DÍAZ, A.: «Impuestos de Sociedades: sujetos pasivos. Entidades exentas». En la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Ed. Comares, Granada, 1998. Obra coordinada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A.
- LÓPEZ DÍAZ, J.: «Disciplina presupuestaria y armonización impositiva en una Unión Monetaria». *Hacienda Pública Española*, nº 147, 4/1998.
- LÓPEZ TEJERA, D.: *Código del Régimen Fiscal de Canarias*. Editado por la Dirección General de Tributos. Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, 1999.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: «Régimen tributario de los Grupos de Sociedades». *Los Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996.
- LOUIS. J. V.: *El ordenamiento jurídico comunitario*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Bruselas, 1995.
 - «Les décisions des représentants des gouvernements des Etats membres», *Le nouvelle Droit des Communautés européennes*. Bruselas, 1989
- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Ed. Tecnos, Madrid, 1988.
 - *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Cívitas, Madrid, 1990.
- MACÍAS HERNÁNDEZ, A. y RODRÍGUEZ MARTÍN, J. J.: «La economía contemporánea, 1820-1990». En la obra colectiva *Historia de Canarias*. Editado por el Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995.
- MACÍAS HERNÁNDEZ, A.: «Aproximación a la Historia económica contemporánea de Canarias (1800-1960)». En la obra colectiva *Geografía de Canarias. Geografía Económica*. Editorial Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1985.
 - «Los efectos del libre comercio sobre la economía canaria (1760-1824)». En la obra colectiva *El «Comercio libre» entre España y América (1765-1824): Actas y Comunicaciones del simposio de igual título organizado por la Fundación Banco Exterior en el Puerto de Santa María, en diciembre de 1985*. Editado por la Fundación Banco Exterior, Madrid, 1987.
 - «Canarias, 1800-1870: fiscalidad y revolución burguesa». *Hacienda Pública Española*, nº 107-108.

- - Introducción a la obra colectiva *Historia de Canarias*. Editado por el Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995.
- - «La Economía Moderna (siglos XV-XVIII)». En la obra colectiva *Historia de Canarias*. Editado por el Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y MARTÍN ZAMORA, M^a P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1998.
- MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑAN NOGUERAS, D.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. McGraw-Hill, Madrid, 1999.
- MANGAS MARTÍN, A.: *Derecho comunitario europeo y Derecho español*. Ed. Ariel. Barcelona, 1987.
- MARÍN FERNÁNDEZ, J. y GRAU RUIZ, A.: «Algunas notas sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades en el proceso de integración europea: especial referencia a la base imponible». *Impuestos*, 1997, T. II.
- MARTÍN CÁCERES, A. F.: «La protección constitucional del Régimen Económico-Fiscal canario». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 59.
- MARTÍN DÉGANO, I.: En la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996. Dirigida por TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: «La obligaciones contables del Fondo de Previsiones para Inversiones: su régimen jurídico». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 5, enero-marzo, 1975.
 - *Memoria sobre el concepto, método, fuentes y programa de Derecho Financiero*. Proyecto Docente presentado para el Concurso-Oposición para cubrir las plazas de profesor agregados de Derecho Financiero y Tributario de las Universidades Autónomas de Madrid, Barcelona y Murcia. 1976 (Inédito).
 - - «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978». *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979.
 - - Prólogo a la obra de CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., HARDISSON RUMEU, J. Y NÚÑEZ PÉREZ, G. G., *Código del Régimen Fiscal de Canarias*, editado por el Servicio de Publicaciones de la Caja General de Ahorros de Santa Cruz de Tenerife, 1981.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. JAVIER.: *Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, abril-junio, 1999.
- MARTÍN OVIEDO, J. M^a: *Fiscalidad de la empresa*, Ed. Cívitas, Madrid, 1988.
- MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La política fiscal europea». *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo III, Ed. Cívitas, Madrid, 1986.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed, Tecnos, Madrid, 1996.
 - *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed, Tecnos, Madrid, 1999.
 - *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed, Tecnos, Madrid, 2000.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La institucionalización de la Hacienda Pública en los Estatutos de Autonomía». *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979.
 - «Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 6, abril-junio, 1975.
 - «La Constitución española y el Derecho Financiero». *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1980.
 - «La participación de las Comunidades Autónomas en la adopción de medidas económicas que son competencia del Estado: la modificación del régimen económico-fiscal de Canarias». En la obra colectiva homenaje a CESAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA *Estudios de Derecho y Hacienda*. Volumen I, editado por el Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
 - «Recurso de amparo en materia tributaria (acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)». *Palau 14*, nº 18, 1992.
 - «El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, octubre-diciembre, 1998.
- MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, F.: *Las Cooperativas y su Régimen Tributario*. Ed. La Ley, Madrid, 1994.
- MARTÍNEZ GENIQUE, A.: «Armonización fiscal comunitaria en materia de impuestos directos». *Hacienda Pública Española*, nº 99, 1986.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «El tipo cero y las exenciones tributarias». *Hacienda Pública Española*, nº 84, 1983.
 - «La entidades sin fin lucrativo en la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades». *Impuestos, Tomo I*, 1996.
 - *Fundaciones y mecenazgo*. Ed. Aranzadi, 2ª edición, 1996.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad». *Gaceta Fiscal*, nº 81, octubre, 1990.
- MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L.: «La ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva sobre Transparencia de las Relaciones Financieras de las Empresas Públicas». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
 - «La disciplina comunitaria de las subvenciones llega al sector del automóvil». *Noticias CEE*, nº 69, 1990.
- MATA GALÁN, E. J.: «Las ayudas públicas a empresas y la política de defensa de la competencia». *Noticias CEE*, nº 46, noviembre, 1988.
- MATA SIERRA, Mª T.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993.
 - «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea». *Sistema fiscal español y armonización europea*. (Director Yebra Martul-Ortega), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.
- MATTERA, A.: *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*. Ed. Cívitas, Madrid, 1991. Traducción al castellano por CORA ZAPICO LANDROVE.
- MAURICIO SUBIRANA, S.: *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *El tiempo en la configuración de los tributos –especial referencia al devengo y a la exigibilidad de los tributos–*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de La Laguna, Tenerife, 1979 (inédita).
 - «Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Canarias». *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*. Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
 - «El Impuesto General Indirecto Canario y sus diferencias con el IVA». *Noticias CEE*, nº 94, noviembre, 1992.
 - «El régimen jurídico de la Zona Especial Canaria». *Noticias de la Unión Europea*, nº 130, noviembre, 1995.

- «La Zona Especial Canaria, régimen jurídico general. Especial referencia al régimen fiscal». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998.
- MEDINA ORTEGA, M.: «La toma de decisiones comunitarias y las instituciones de la Comunidad Europea: papel desempeñado en la definición de la mayor integración de las islas en la Comunidad Europea». En la obra colectiva *Canarias en la Comunidad Europea*. Editado por la Fundación Pedro García Cabrera, Madrid, 1994.
 - MÉNDEZ-NAVIA GÓMEZ, FERNANDO: «Las ayudas públicas a las PYMES y otros regímenes horizontales y sectoriales». *Ayudas Públicas y Libre Competencia en el Mercado Europeo*, en *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, Suplemento nº 9, abril 1996.
 - MENEGAZZI, F.: «Osservazioni in tema de trasparenza nei finanziamenti statali alle imprese pubbliche». *DCECSI*, números 1-2, 1988.
 - MENÉNDEZ GARCÍA, G. En la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1996. Dirigida por TEJERIZO LÓPEZ, J. M..
 - MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración». *Información Fiscal*, septiembre-octubre, 1995.
 - MENÉNDEZ MORENO, A.: *El concepto jurídico tributario de profesional*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
 - «Armonización fiscal». *Diccionario de Términos Comunitarios*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.
 - *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000.
 - MERINO JARA, I.: «La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores». *Noticias de la Unión Europea*, nº 132, 1996.
 - MIGUEL PÉREZ, L.: *Objetivo, sin fronteras fiscales: los paraísos fiscales y la inversión extranjera en España*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993
 - MILLÁN MORO, L.: *La armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea*. Editado por el Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.
 - MÍNGUEZ CONDE, J. L.: «El régimen jurídico y tributario de las uniones temporales de empresas: incidencia en su contabilidad y en la de las empresas partícipes». *Estudios Financieros*, nº 193, 1999.
 - MINISTERIO DE INDUSTRIA Y ENERGÍA. *Análisis comparativo de las ayudas públicas a la exportación en la CEE y en España*. Secretaría General Técnica, Subdirección General de Estudios y Promoción Industrial, Madrid, junio, 1985.

- MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS Y URBANISMO: *Ayudas económicas de la C.E.E. en materia de medio ambiente*. Monografías de la Secretaría General de Medio Ambiente, elaborado por Consulting Comunitario, S.A., Madrid, 1991.
- MIRANDA CALDERÍN, S.: «Reserva para Inversiones en Canarias: discrepancias con la Administración». *Revista Técnica Tributaria*, nº 48, enero-marzo, 2000.
- MIRANDA GUERRA, J.: *Los Puertos Francos de Canarias y otros estudios*. Talleres Siasca, Madrid, 1975.
- MOLINA DEL POZO, CARLOS: «La empresa española ante el Derecho Comunitario de la Competencias». *Noticias CEE*, nº 13, febrero, 1986.
- MONTAGNIER, G.: «Harmonisation fiscale communautaire». *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, nº 1, 1991.
- MORALES PADRÓN, F.: *Canarias: crónicas de su conquista*. Editado por el Cabildo Insular de Las Palmas de Gran Canaria, 1993.
- MORENO ROJAS, J.: *Contabilidad y fiscalidad. Diferencias entre resultado contable y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 1997.
- MURPHY Y MEADE, J.: *Breves reflexiones sobre los nuevos Aranceles de Aduanas decretados por la Legislatura Nacional del año próximo pasado de 1820, en su aplicación á las Islas Canarias*. Oficina de Don Francisco Martínez Dávila, Impresor de Cámara de S. M. Madrid, 1821.
- MUSTO, S. A.: *Las Islas Canarias y las Comunidades Europeas: estructuras, problemas y opciones políticas de integración*. Editado por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1981.
- NAVARRO EGEA, M.: «La fusión de sociedades en la Unión Europea a resultas de la Directiva 90/434/CEE». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 101, enero-marzo, 1999.
- NAVAZO RUIZ, J.: *Comentarios y casos prácticos del Impuesto sobre Sociedades. Diferencias entre el resultado contable y la base imponible. Contabilización del efecto impositivo*. Ed. Colex, Madrid, 1999.
- NEUMARK REPORT: *Report of the Fiscal and Financial Committee in the EEC on Tax Harmonisation*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.
- NIETO SOLÍS, J. A. y UTRILLA DE LA HOZ, A.: *Las ayudas de la Unión Europea a las regiones españolas en el período 1994-1999: perspectivas y marcos financieros*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid.

Bibliografía

- NIETO SOLÍS, J. A.: *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*. Siglo Veintiuno de España Editores, S.A., Madrid, 1995
- NIETO, A.: «La región Canaria». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1998.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G. y HARDISSON RUMEU, J.: «Especialidades económico-fiscales de Canarias». En la obra colectiva *Geografía de Canarias. Geografía Económica*. Editorial Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1985.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: «La importación de las embarcaciones deportivas en Canarias». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 26, 1980.
 - «Algunas reflexiones en torno a la distinción entre tasas y precios públicos en el Derecho español». *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
 - *El Nuevo Régimen fiscal de la Empresa Cooperativa*. Publicado por el Centro de Formación Cooperativa de Canarias, Tenerife, 1991.
 - «Las medias fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política». *Impuestos*, nº 4 febrero, 1995.
 - *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996.
 - «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.
 - «Ayudas de Estado y Código de Comunitario de conducta fiscal». *Derecho y Opinión*, nº 6, 1998.
 - «Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal», en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes (Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados*

por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero). Coordinado por GERMÁN ORÓN MORATAL, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999.

- OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: «La política de competencia de la Comunidad Económica Europea (Su incidencia sobre el régimen de empresas privadas y públicas, ayudas de Estado y monopolios estatales)». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 16, 1983.
- OJEDA QUINTANA, J. J.: *La Hacienda en Canarias desde 1800 a 1927*. Real Sociedad Económica de Amigos del País Las Palmas de Gran Canaria, Madrid, 1983.
- OLIU CREUS, J.: «Empresas Públicas en la CEE. Retos y oportunidades». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- ONRUBIA FERNÁNDEZ, J.: «Entidades matrices y filiales: armonización fiscal en la C.E.E.». *Actualidad financiera*, nº 43, noviembre, 1989.
- ORDÓÑEZ SOLÍS, D.: «Notificación y control de las ayudas públicas en el Mercado Único Europeo», *Ayudas Públicas y Libre Competencia en el Mercado Europeo*, en *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, Suplemento nº 9, abril 1996.
 - *La ejecución del Derecho Comunitario Europeo en España*. En la colección *Cuadernos de Estudios Europeos*, Fundación Universidad Empresa, Cívitas, Madrid, 1993.
- ORLANDI, M.: *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*. Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1995.
- ORÓN MORATAL, G.: «Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea». *Impuestos*, T. II, 1995.
 - «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas», en la obra *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*. Ed. por AEAF – Lex Nova, Valladolid, 1997.
 - «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97, enero-marzo, 1998.
- OROZCO MUÑOZ, M.: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- ORTEGA NAVARRO, F. J.: «Los fondos de inversión y de pensiones en el marco de Unión Monetaria Europea». *Actualidad Financiera*, Nueva Época año III, nº 6, junio, 1998.

Bibliografía

- ORTÍZ-ARCE, A.: «La empresas públicas en el marco de las Comunidades Europeas. Aspectos del ordenamiento comunitario europeo sobre libertad de competencia y sobre políticas sectoriales interesando a las empresas públicas». *Revista de Instituciones Europeas*, volumen 10, nº 2, mayo-agosto, 1983.
 - «La configuración de la responsabilidad civil en el ámbito comunitario europeo de la competencia entre empresas y las ayudas de Estado». *Revista de Instituciones Europeas*, volumen 23, nº 2, mayo-agosto, 1996.
- PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva». En *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tomo II. Ed. Tecnos, Madrid, 1976.
 - «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995.
- PALLARES RODRÍGUEZ, M^a R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.
- PAPPALARDO, A.: «Le participations de l'Etat dans le capital d'entreprises constituent-elles des aides au sens de l'article 92 du traité CEE?». *Documentação e Direito Comparado*, Lisboa, 1988.
- PARADA, R.. *Derecho Administrativo I*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- PAREJO ALFONSO, L.: *Garantía institucional y autonomías locales*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981.
 - *El concepto del Derecho Administrativo*. Ed.. Jurídica Venezolana, Caracas, 1984.
 - «Canarias y la CEE». *Noticias de la CEE*, nº 22, noviembre, 1986.
- PARIENTE DE PRADA, I.: «El sistema comunitario de control de las ayudas estatales a empresas: la decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 10 de mayo de 1993 sobre un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el país Vasco». *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 39, 1994.
- PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Boletín Oficial del Estado, Ministerio de la Presidencia, Madrid, 1999.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: «Las ayudas de Estado como fundamento jurídico de la Zona Especial Canaria en la Unión Europea». *Anales de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna*, nº 16, 1999.
- - «La Zona Especial Canaria en el marco jurídico constitucional y del Tratado de la Unión Europea». *Noticias de la Unión Europea*, nº 180, enero, 2000.

- «La aplicación de los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias al sector turístico». *Canarias Fiscal*, nº 8, junio, 2000.
- PASCUAL PEDRENO, E.: *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «El ejercicio de actividades mercantiles por las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades». *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº 5, marzo, 1998.
 - *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999.
- PELÁEZ MARÓN, J. M.: «Las ayudas de Estado y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- PELECHÁ ZOZAYA, F.: «Obstáculos a la libre circulación de mercancías: ¿puede ser la fiscalidad una medida de efecto equivalente a un derecho de aduana». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
 - *Hacienda Pública y Derecho comunitario*. Vol. I. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1992.
- PERAZA DE AYALA, J.: *El régimen comercial de Canarias con las Indias en los siglos XVI, XVII y XVIII*. Editado por el Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla, 1977.
 - «El pago de la moneda forera en Tenerife». *Anales de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna*, nº 13, 1996.
- PÉREZ AGUADO, L.: *La conquista de Canarias*. Editado por Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1979.
- PÉREZ GIL, L. V.: *Análisis de la política exterior de los Estados. Su aplicación a las relaciones exteriores de España durante el bienio republicano-socialista (1931-1933)* (Tesis doctoral presentada en la Universidad de La Laguna, Tenerife, 2001, inédita).
- PÉREZ PÉREZ, M.: «El sindicato: ¿empresario mercantil?». *Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 29, 1993.
- PÉREZ REY, J.: «Sobre la actividad económica sindical». *Revista de Derecho Social*, nº 1, enero-marzo, 1998.
- 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». *Hacienda Pública Española*, monografías, nº 1/1991.
 - «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria». En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- *- Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Ed. Cívitas, Madrid 1996.
- PÉREZ VOITURIEZ, A., YANES HERREROS, A, ARROYO LARA, E.: «Aspectos internacionales de un régimen autonómico para Canarias». En la obra colectiva *Federalismo y Regionalismo*. Editado por el Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979.
- PÉREZ VOITURIEZ, A.: *Problemas jurídicos internacionales de la conquista de Canarias*. Editado por el Secretariado de Publicaciones de la Universidad de La Laguna, 1958.
 - *La Comunidad Autónoma Canaria ante los Derechos Internacional y Comunitario*. Editado por el Parlamento de Canarias, Madrid, 1993.
- PERIS GARCÍA, P.: «La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 242, octubre-diciembre, 1996.
 - «El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho comunitario». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 253, julio-septiembre, 1999.
- PESCATORE, P.: «Public and Private Aspects of European Community Competition Law». En la obra colectiva *Annual Proceedings of the Fordham Corporate Law Institute*, Matthew Bender, New York, 1987.
- PIETRO, A. DI: «El principio de igualdad: la influencia en el sistema fiscal italiano del artículo 14 de la Convención Europea de Derechos del Hombre y del artículo 26 de la Convención Internacional de Derechos Civiles y Políticos». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 250, octubre-diciembre, 1998. Traducción por LÓPEZ DÍAZ, A.
- PIÑA GARRIDO, M^a D.: «Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria». *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992.
 - *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*. Ed. Colex, Madrid, 1997.
- PIÑANES LEAL, J.: «El régimen de las entidades de crédito en la Zona Especial Canaria». *Noticias de la Unión Europea*, nº 130, noviembre, 1995.
- PONT CLEMENTE, J. F.: *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*. Ed. Revista de Derecho Privada, Editoriales de Derecho Reunidas (EDERSA), Madrid, 1986.
- PRICE WATERHOUSE JURÍDICO Y FISCAL: *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996.

- QUINTANA FERRER, E.: *Reforma de la Hacienda Autónoma y Libro Blanco sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- QUINTANA NAVARRO, F.: *Informes Consulares británicos sobre Canarias, 1856-1914*. Editado por el Seminario de Estudios Históricos Canarios del Centro Asociado de la UNED de Las Palmas de Gran Canaria, La Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y el Centro de Investigación Económica y Social de la Caja de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 1992.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Cívitas, 1984.
- RECASENS CALVO, J.: «Los límites constitucionales de la actividad estatal de fomento en sectores económicos de competencia de las Comunidades Autónomas». *Revista de Estudios de la Administración Local y Autónoma*, nº 245, enero-marzo, 1990.
- RIBÓ DURÁN, L.: *Diccionario de Derecho*, Ed, Bosch, Barcelona, 1987.
- ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- RODRIGO FERNÁNDEZ, J. I.: «Ayudas de Estado». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. y SÁNCHEZ MIGUEL, M^a C.: «Política europea de la competencia: el principio de subsidiariedad y ayudas públicas». *La economía española ante la Unión Monetaria Europea*. Ed. Síntesis, S. A., Madrid, 1997.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
 - «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública». *Sistema*, nº 53, 1983.
 - «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, octubre-diciembre, 1998.
- RODRÍGUEZ BRITO, W.: *El agua en Canarias y el siglo XXI*. Ediciones del Cabildo Insular de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 1995.
- RODRÍGUEZ CUIEL, J. W.: *Ayudas de Estado a Empresas Públicas. Las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de empresas públicas o con participación pública, como Ayudas de Estado según el Tratado de la CEE*. Ministerio de Industria y Energía. Secretaría General Técnica, Madrid, 1989.
 - «El control comunitario de las ayudas públicas». *Noticias CEE*, nº 75, abril, 1991.

- - «La nueva Comunicación de la Comisión sobre ayudas de Estado a empresas públicas». *Noticias CEE*, nº 89, junio 1992.
- - «Giro jurisprudencial restrictivo del concepto de ayuda de Estado (sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 17-3-93)». *Gaceta Jurídica de la CEE*, B-53, nº 123, abril, 1993.
- - «Las ayudas públicas en el marco del Tratado de la Unión Europea y de la Ley de Defensa de la Competencia». *Economía Industrial*, nº 318, 1997/VI.
- - «Al fin, se aprueba un reglamento de procedimiento sobre ayudas de Estado (aplicación del artículo 93 del Tratado CE)». En *Gaceta Jurídica*, nº 201, junio/julio, 1999.
- RODRÍGUEZ FELJOO, S., DÁVILA QUINTANA, D., BOZA CHIRINO, J., SANTANA JIMÉNEZ, Y. y RODRÍGUEZ CARO, A.: «La economía canaria en la década de los noventa». *Serie de Estudios Regionales. Canarias*. Servicios de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, Madrid, 1997.
- RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C.: «Los monopolios de Estado». *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1986, pág. 481-497.
- RODRÍGUEZ MARTÍN, J. A. y GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ, P.: «La economía de las Islas Canarias: una visión de conjunto». *Serie de Estudios Regionales. Canarias*. Servicios de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, Madrid, 1997.
- RODRÍGUEZ MORENO, R.: «La armonización fiscal en el contexto de la Unión Económica y Monetaria y de la Unión Política Europea». *Hacienda Pública Española*, monografías, 1997.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. y SARMIENTO ACOSTA, M. J.: «Las subvenciones de los Estados en el Marco Comunitario». *Noticias CEE*, nº 71, diciembre, 1990.
- ROLDÁN VERDEJO, R.: «Canarias y sus Instituciones Históricas». *Libro Conmemorativo del Bicentenario de la Universidad de La Laguna. Estudios Jurídicos*. Tomo II. Servicio de Publicaciones de la Universidad de La Laguna, 1993.
- ROMERO PI, J.: *Código Fiscal de Canarias. Régimen Económico y Fiscal. Comentarios y formularios*. Francisco Lemus Editor, La Laguna, 1994.
 - «Utilización de la ZEC por sociedades residentes en España». *Impuestos, Tomo I*, 1995.
 - «Análisis de la Zona Especial Canaria». *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 1, Madrid, 1996.

- - «El incierto futuro de la ZEC». *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre, 1998.
- - «La materialización de la RIC en suelo según la DGT y la Decisión de la Comisión de la UE de 16. 12. 1997». *Canarias Fiscal*, nº 1, noviembre, 1999.
- ROQUE GONZÁLEZ, S.: «Un nuevo régimen económico y fiscal para Canarias». *Boletín Económico de Información Comercial Española*, nº 2437, 12-18 de diciembre, 1994.
- ROSA OLIVERA, L. DE LA: «Antecedentes históricos del régimen orgánico insular». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967.
 - «Las Haciendas Locales en las Islas Canarias». *Estudios de Derecho Administrativo Especial Canario*. Tomo I. Editado por el Aula de Cultura del Cabildo Insular de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1967.
 - - *Canarios en la conquista y repoblación de Tenerife*. Editado por la Mancomunidad de Cabildos de Las Palmas de Gran Canaria, 1980.
- RUIBAL PEREIRA, L.: «Código de conducta para la fiscalidad de las empresas». *Noticias de la Unión Europea*, nº 179, diciembre, 1999.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *El nuevo Régimen de las Tasas y Precios Públicos Locales*. Ed. CISS, Valencia, 1998.
 - «Turismo y fiscalidad: dos conceptos con un significado muy especial en Canarias». *Canarias Fiscal*, nº 3, enero, 2000.
- RUILOBA SANTANA, E.: «Repercusiones del ingreso de España en la Comunidad Europea sobre la construcción del Estado de las Autonomías. Aspectos generales». En la obra colectiva *La integración de España en las Comunidades Europeas y las competencias de las Comunidades Autónomas*. Editado por la Asociación Española para el Estudio del Derecho Europeo y por el Departament de Justícia de la Generalitat de Catalunya y del Patronat Catalá Pro-Europa, Barcelona, 1985.
- RUMEU DE ARMAS, A.: *La reivindicación por la corona de Castilla del derecho de conquista sobre las Canarias Mayores y la creación del Condado de La Gomera*. Ed. Hidalguía, Madrid, 1959.
- SABIDO RODRÍGUEZ, M.: «Alcance del artículo 30 TCE a la luz de la Sentencia de 9 de febrero de 1995, Sociétés d'importation Édouard Leclerc-Siplec, TF1 Publicité S.A. y M6 Publicité S.A.». *Noticias de la Unión Europea*, nº 148, mayo, 1997.

- SÁENZ DE SANTA MARÍA VIerna, A.: «Notario & Notario (En torno a las sociedades profesionales entre notarios)». *Derecho de los Negocios*, año 10, nº 108, septiembre 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Volumen III. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
 - *Hacienda y Derecho*, Volumen IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
 - *Hacienda y Derecho*, Volumen V. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.
 - «Un esquema de Derecho internacional financiero». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 38, abril-junio, 1983.
 - *Sistema de Derecho Financiero*, I, Introducción, Volumen segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1985.
 - *Lecciones de Derecho Financiero*. Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, novena edición, Madrid, 1991.
- SAMANIEGO BORDIU, G.: «Cinco años de experiencia en materia de ayudas de Estado». *Noticias CEE*, nº 75, abril, 1991.
- SÁNCHEZ ÁLVAREZ, M. M^a.: «Nuevo escenario empresarial: la Zona Especial Canaria (Comentario al artículo 41 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, año VI, nº 274, 19 de diciembre de 1996.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A., PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., CRESPO MIEGIMOLLE; M.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «El responsable». En el libro homenaje al profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- SÁNCHEZ JIMÉNEZ M^a A: *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto de Sociedades*. Ed. La Ley, Madrid, 1995.
- SÁNCHEZ ROMÁN, F.: *Estudios de Derecho Civil Español. Parte General*, Tomo II, 2ª edición, Madrid, 1911.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: «La imposición indirecta canaria como imposición estatal». *Noticias CEE*, nº 94, noviembre, 1992.
 - «Régimen General de las Entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)». *Noticias de la Unión Europea*, nº 130, noviembre, 1995.

- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». *Estudios Financieros*, nº 186, septiembre, 1998.
- SANTORO GARCÍA DE LA PARRA, T.: «la Empresa Pública en España y el impacto de la normativa comunitaria». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades, Tomos I y II*, Estudios Financieros, Madrid, 1987.
 - «El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general». En la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Ed. Comares, Granada, 1998. Obra coordinada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A.
- SASS, G.: «En torno a las propuestas de Directivas Fiscales de la Comunidad Económica Europea sobre la cooperación transnacional de empresas». *Noticias C.E.E.*, nº 24, enero, 1987 (Traducido por HERNÁNDEZ MARÍN, V.).
- SCHINA, D.: *State aids under the EEC Treaty, articles 92 to 94*. ESC Publishing Limited, Oxford, 1987.
- SCHMIDT, I., *Wettbewerbspolitik und Kartellrecht. Eine Einführung*, Stuttgart-New York, 1990.
- SCHWARTZ, P. y MARTÍN CASTELLÁ, I.: *Canarias ante la CEE. El camino de la libertad*. Editado por la Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1983.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA: *Informe de la Comisión para el análisis de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*. Puede consultarse en
- SEGARRA, A.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios*. Ediciones Deusto S. A., Bilbao, 1997.
- SEGRÉ REPORT, *Le développement d'un marché européen des capitaux*, Comisión de las Cominudades Europeas, Bruselas, 1966.
- SERRANO ANTÓN, F.: «Los procesos de armonización tributaria. (Especial referencia a América Latina y a la Unión Europea)». *Estudios Financieros*, nº 194, 1999.
- SESMA SÁNCHEZ, B.: *Subvenciones Públicas*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.
- SIERRA SÁNCHEZ, D.: «Transparencia en las relaciones financieras entre el Estado y las Empresas Públicas», *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
- SILVA DE LAPUERTA, R.: «Procedimiento en materia de ayudas públicas». *Noticias CEE*, nº 66, julio, 1990.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «Armonización fiscal en Europa: imposición directa». *Economía y Derecho empresarial*, Ed. Eunusa, Pamplona, 1988.

- *Las Tasas de las Entidades Locales (el hecho imponible)*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.
- SOLER ROCH, M^a T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Ed. Cívitas, Madrid, 1983.
 - «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en la obra *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*. Ed. por AEAF – Lex Nova, Valladolid, 1997.
 - *Prólogo* a la obra de NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1998.
 - SPITZ, BRITZ: *Guía de paraísos fiscales 1999: fuente de información para el profesional sobre inversiones offshore*. Ed. Harcorut, Madrid, 1999;
 - STERDYNIAK, H, BLONDE, M., CORNILLEAU, G., LE CACHEUX, J. et LE DEM, J.: *Vers une fiscalité européenne*, París, 1990.
 - SUÁREZ ACOSTA, J. J., RODRÍGUEZ LORENZO, F., QUINTERO PADRÓN, C. L.: *Conquista y colonización*. Editado por el Centro de la Cultura Popular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1988.
 - SUAY RINCÓN, J.: «Infracciones y sanciones en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. (Reflexiones incidentales sobre la Ley 19/94 y sobre la Administración a la que se atribuye el ejercicio de la potestad sancionadora)». *Noticias de la Unión Europea*, nº 130, noviembre, 1995.
 - TAMAMES, R.. *La Unión Europea*. Alianza Ed., S. A., Madrid, 1994.
 - TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 11, julio-septiembre, 1976.
 - «La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: gastos deducibles y no deducibles». En la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Ed. Comares, Granada, 1998. Obra coordinada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A.
 - TEROL ESTEBAN, A.: «La política de la competencia comunitaria y las ayudas de Estado». *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987.
 - TOBÍO RIVAS, A. M^a: «Principales disposiciones legales comunitarias sobre el derecho de la libre competencia». *Noticias CEE*, nº 29, junio, 1987.
 - TOMAS Y VALIENTE, F.: *Uniformidad o diversidad de las Comunidades Autónomas*. IAE, Barcelona, 1995.

- TOME, B, «Transparencia Fiscal». En la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS, Valencia, 1996.
- TREBOLLE FERNÁNDEZ, J.: «Incentivos fiscales a la inversión en Canarias». *Carta Tributaria. Monografías*, nº 215, 15 de diciembre de 1994.
- URÍA, R.: *Derecho Mercantil*. Ed. Marcial Pons, 26ª edición, Madrid, 1999.
- URIOL EGIDO, C.: *Las ayudas de Estado en la Comunidad Europea*. Proyecto de Investigación presentado en el Departamento de Derecho Público de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1998.
- VALVERDE Y VALVERDE, C.: *Tratado de Derecho Civil Español. Parte General*. Tomo I, 3ª edición, Valladolid, 1925.
- VAN DEN TEMPEL REPORT, *Corporation Tax an Individual Tax in the European Communities*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1970.
- VAN DER ESCH, B.: «Ayudas de Estado y anti-dumping». Ponencia presentada en el XII Congreso de la Federación Internacional para el Derecho Europeo, París, septiembre de 1986, publicado en *Noticias CEE*, nº 33, octubre, 1987, (traducido por LUISA ISABEL SILVA DE LAPUERTA).
- VANDER ELST, R.: «Les notions de coordination, d'harmonisation, de rapprochement et d'unification du droit dans le cadre juridique de la Communauté économique européenne». *Les instruments du rapprochement des législations dans la C.E.E.*. Editions de l'Université de Bruxelles, 1976.
- VÁZQUEZ LOSADA A. M^a.: «Política comunitaria par al pequeña y mediana empresa». *Noticias CEE*, nº 97, febrero, 1993.
- VENDREL VILANOVA; A.: «Un nuevo impulso para la actividad de capital riesgo». *Actualidad Financiera*, Nueva Época año IV, nº 4, abril, 1999.
- VICENT CHULIÁ, F.: *Compendio Crítico de Derecho Mercantil*, Volumen I. Ed. Bosch, Barcelona, 1991.
- VILLA GIL, J. M^a DE LA: *La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*. Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988.
- VILLAR EZCURRA, M.: «Integración económica europea y fiscalidad». *Comunidad Europea*, Aranzadi Editorial, nº 12, 1997.
 - «La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 252, abril-junio, 1999.

- «Las competencias normativas de la Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea». *Estudios Financieros*, nº 195, 1999.
- VILLAVERDE CASTRO, J.: «Disparidades regionales en España: evolución reciente, causas y perspectivas». *Noticias de la Unión Europea*, nº 110, marzo, 1994.
- VV. AA.: «Tabla cronológica del Régimen Económico-Fiscal de Canarias». Incluida como Anexo I en la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992.
- VV. AA.: *Islas Canarias – Mercado Común. Informe a la junta de Canarias sobre la posible adhesión de las Islas a la CEE*. Servicio de Publicaciones de la Junta de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 1980.
- VV. AA.: *Memento Práctico Fiscal*. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- VV. AA.: *Natura y cultura de las Islas Canarias*. (director HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, P.) Tafor Publicaciones, La Laguna (Tenerife), 1999.
- VV. AA.: *Enciclopedia Jurídica Básica*. Ed. Cívitas, Madrid, 1995.
- VV. AA.: *Manual Práctico sobre la Nueva Fiscalidad Canaria: Incentivos para las empresas*. Editado por la Sociedad Canaria de Fomento Económico, S. A. Santa Cruz de Tenerife, 1994.
- WAELBROECK, M. y FRIGNANI, A.: *Derecho Europeo de la Competencia*. Ed. Bosch, Barcelona, 1998. Versión española por SÁENZ-CORTABARRÍA FERNÁNDEZ y MORALES ISASI, MARTA.
- WÄGENBAUR, R.: «Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes». *Reveu de Science Financière*, nº 1, 1975.
- WINTER, J. A.: «The rights of complainants in state aid cases: judicial review of Commission dedisions adopted under article 88 (ex 93) EC». *Common Market Law Review*, volume 36, nº 3, june, 1999.
- YANES HERREROS, A. y ARROYO LARA. E.: «La Comunidad Autónoma Canaria como unidad archipelágica». *Rumbos*, nº 7, 1982.
- YANES HERREROS, A. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Análisis de la Disposición Adicional Tercera (Implicaciones de la Constitución en el problema canario)». *Rumbos*, números 3 y 4, 1979.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: Presentación de la obra *Sistema fiscal español y armonización europea*. (Director Yebra Martul-Ortega), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.
- ZABALZA MARTÍ, A: Prólogo a la obra colectiva *La reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Editado por el Instituto de Estudio Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1992.

- ZORNOZA PEREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Constitucionales, Cuadernos y Debates, núm. 8, Madrid, 1996.