

LA INSERCIÓN DE LA ZEC EN LA NORMATIVA COMUNITARIA SOBRE AYUDAS DE ESTADO DE FINALIDAD REGIONAL

CARLOS PORTUGUÉS CARRILLO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Generales

ERNESTO YANES SANTANA

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Concepto.
 - A) La ZEC como incentivo fiscal en nuestro derecho interno
 - B) La ZEC como ayuda de Estado de finalidad regional en el marco del Derecho Comunitario
- II. El marco jurídico comunitario de Ayudas de Estado de Finalidad Regional y el modelo de Ayudas al Funcionamiento frente a las Ayudas a la Inversión Inicial.
- III. Análisis de la problemática en la autorización otorgada al Estado español a la luz de las anteriores Directrices sobre Ayudas de Estado de Finalidad Regional.
- IV. Cambios surgidos en las nuevas Directrices con relación a las Ayudas al Funcionamiento y su incidencia sobre la estructura jurídica de la ZEC.
- V. La Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2006 sobre la Zona Especial Canaria.
- VI. Conclusión.

Resumen del contenido:

El presente artículo pretende, mediante un detallado análisis del marco jurídico comunitario en materia de ayudas de Estado de finalidad regional, en el que se encuadra nuestro Régimen Económico y Fiscal, poner de manifiesto la compleja tarea que supone negociar la autorización, por parte de la Comisión Europea, de un régimen complejo de ayudas regionales, que supondrá un coste fiscal total para la Hacienda Pública cuantificado en más de 7.000 millones de euros, y cuyo modelo de funcionamiento debe encajar perfectamente en las Directrices sobre Ayudas de Estado de Finalidad Regional, que si bien contienen determinadas derogaciones para las regiones ultraperiféricas, deben ser aplicadas con todas sus consecuencias.

I. CONCEPTO**A) LA ZEC COMO INCENTIVO FISCAL EN NUESTRO DERECHO INTERNO**

Si hay un aspecto destacable en la regulación de la ZEC, es su condición de incentivo fiscal único en España, por los elementos que analizaremos a continuación, y que la configuran, quizás, como el incentivo fiscal más potente de cuantos existen en nuestro país. En definitiva, hablamos de una factura fiscal anual, que en raras ocasiones supera el 5% de los beneficios de las empresas inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

La ZEC genera una rebaja impositiva en la práctica totalidad de los tributos que gravan la actividad empresarial: el Impuesto sobre Sociedades; el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Impuesto General Indirecto Canario; los tributos locales que formen parte de los conciertos fiscales suscritos entre el Consorcio de la ZEC y las entidades loca-

les de Canarias; y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que si bien no produce una minoración en la tributación de las entidades de la ZEC, sí supone un incentivo para estimular las inversiones en la ZEC de no residentes en España.

Entre todos ellos, debemos destacar la rebaja impositiva en el Impuesto sobre Sociedades, por cuanto las entidades de la ZEC han venido disfrutando, y lo harán hasta el 31 de diciembre de 2008, de la aplicación de unos tipos impositivos reducidos, que oscilan entre el 1 y el 5% en función de la combinación de diversos factores: el número de puestos de trabajo creados por la entidad, el año de incorporación al Registro Oficial de Entidades de la ZEC y el tipo de actividad de la entidad de las ZEC. No obstante, es sin duda el transcurso del tiempo y el cambio de tramo temporal, en función del año del registro, el que genera mayores cambios en el tipo impositivo, como consecuencia de la necesidad, hoy derogada por la normativa comunitaria, de que las ayudas al funcionamiento fueran decrecientes y limitadas en el tiempo. No obstante, como consecuencia de la convalidación

del Real Decreto Ley 12/2006 de Modificación de la Ley 19/1994, las entidades autorizadas a partir del 1 de enero de 2007 aplicarán un tipo único del 4% en el citado Impuesto por la base imponible derivada de los beneficios generados efectivamente desde el ámbito geográfico de la ZEC.

Una vez analizadas, a muy grandes rasgos, las principales características fiscales de la ZEC, debemos adentrarnos, en los epígrafes siguientes, en el objeto principal de este artículo, que no es otro que analizar la inserción de la ZEC en la normativa comunitaria sobre Ayudas de Estado de Finalidad Regional, y en especial, en la afección de la misma sobre su "fisonomía". No debemos olvidar que la última palabra sobre su autorización y renovación, sin perjuicio de los necesarios ulteriores trámites legislativos nacionales, la tiene la Comisión Europea por mediación de su Dirección General de Competencia.

B) LA ZEC COMO AYUDA DE ESTADO DE FINALIDAD REGIONAL EN EL MARCO DEL DERECHO COMUNITARIO

La incorporación de las islas Canarias a las entonces Comunidades Europeas debía realizarse con pleno respeto de nuestras singularidades económicas y fiscales. Por ello, en el año 1986, nuestra región quedó fuera de la Unión Aduanera, salvaguardando el núcleo de la diferenciación con el resto de España, que

se basaba fundamentalmente en la franquicia aduanera.

Por lo que respecta a las franquicias fiscales al consumo, el otro pie en que se basó siempre nuestra singularidad dentro del Estado español, quedó también protegido por la no aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, condición que sí se impuso al resto del Estado para el ingreso en la Comunidad Europea.

Con la negociación para una mayor integración de nuestra región en Europa, que se produjo entre 1989 y 1991, este núcleo de nuestro régimen económico-fiscal se adaptó.

Por un lado, la franquicia aduanera se convirtió en una introducción paulatina en el Arancel Aduanero Común, cuyos derechos eran claramente inferiores a los que había mantenido España antes de su ingreso en la Comunidad, razón por la cual no se puede considerar que hubiera una brecha importante en este principio. Además, esta incorporación vino acompañada de un régimen especial de exención de determinados derechos arancelarios para gran número de mercancías, de gran importancia para nuestra región, por tratarse de bienes de consumo cuya procedencia eran fundamentalmente terceros países o por tratarse de bienes de equipo básicos para nuestra industria.

Por otro lado, la franquicia fiscal fue objeto de una adaptación con la creación del Impuesto General Indirecto Canario que, aunque similar al IVA en su funcio-

namiento, mantenía unos tipos inferiores y unas características propias que en conjunto suponían una menor presión fiscal en el Archipiélago frente al resto del Estado.

La parte económica de nuestro régimen económico-fiscal, tal como estaba recogido en la Ley 30/1972, y, en particular, los incentivos fiscales para nuestras empresas quedaron, sin embargo, fuera de este proceso negociador y sujetos, por consiguiente, a la normativa comunitaria en toda su extensión, quedando por fuera de eso que algunos han dado en llamar nuestras "condiciones de integración".

Así, con la adopción de la Ley 19/1994 y, al contrario de lo que sucedía con la reserva para inversiones en Canarias, que compartía rasgos comunes con el antiguo Fondo de Previsión para Inversiones, la ZEC se configuró como un elemento absolutamente novedoso dentro de nuestro régimen económico-fiscal y, como tal novedad, fue minuciosamente analizado por la Comisión Europea con arreglo al conjunto de normas del Tratado que, como sabemos, no se dirigen al mantenimiento de diferencias entre las distintas regiones, sino más bien al contrario, al establecimiento de un mercado interior en el que no existan trabas a la libre circulación de mercancías, servicios, capitales y trabajadores.

Los aspectos relativos a la estancamiento y al régimen especial de las empresas financieras tuvieron que ser adaptados, pero el núcleo de la ZEC,

consistente en la posibilidad de que determinadas empresas pudieran tener una fiscalidad reducida, constituye esencialmente una ayuda de Estado a estas empresas, entrando claramente dentro de este amplio concepto comunitario y sujeto a las normas del Tratado al respecto.

Vamos a centrarnos por consiguiente, en este apartado, en la relación entre la ZEC y las ayudas de Estado.

"Si se ayuda a una empresa, se puede estar perjudicando a otra". Esta sintética formulación de Sir Leon Brittan, ex Comisario europeo de competencia nos sirve de introducción para desarrollar lo que es la política comunitaria relativa a las ayudas de Estado.

La creación del mercado común europeo supuso la adopción de un conjunto de reglas que tenían por objeto final la creación de un mercado interior en el que los bienes, servicios y capitales circularan libremente. Esta libre circulación no sería posible si cada Estado miembro ayuda a sus empresas para ofrecerles ventajas frente a las empresas de los otros Estados, trasladando así las ineficiencias propias a los competidores. Por eso, desde la adopción del Tratado de Roma, se estableció una política comunitaria que tenía por objeto evitar que las ayudas concedidas por los Estados a sus empresas pudieran falsear la competencia dentro del mercado interior.

Por ello, la formulación del artículo 87 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea es tan tajante: se prohíben las ayudas otorgadas a las empresas. A continuación, y como ya veremos, se establecen las excepciones a esta formulación inicial, pero que no dejan de ser excepciones a un principio básico: desde que los Estados europeos se han comprometido en la creación de un mercado único, ya no están en disposición de seguir ayudando a sus empresas, sin tener en cuenta las consecuencias que ello puede tener en las empresas de los otros Estados de la Unión Europea.

Tras la abolición de las fronteras y la adopción de una moneda única, se hace aún más necesario controlar la única posibilidad que les resta a los Estados para hacer que sus empresas sean más competitivas que las de los demás Estados. Por ello, en los últimos seis o siete años, la política comunitaria de ayudas de Estado, presente, como hemos dicho, desde la creación de la Comunidad Económica Europea en el año 1957, ha dado un gran salto cualitativo, mejorando considerablemente su transparencia a través de la adopción de normas más claras de procedimiento y centrándose en las ayudas que pudieran resultar más perjudiciales para la libre competencia en el mercado interior a través de la adopción de Reglamentos destinados a determinadas categorías en las que el cumplimiento de determinados criterios permite considerarlas compatibles con el funcionamiento del mercado y reservándose un

estudio más detallado para los casos más complejos.

El concepto de ayuda de Estado, sin embargo, no es definido claramente por el Tratado, aunque éste señala claramente en su artículo 87 los rasgos definitorios de una ayuda pública: otorgada con fondos públicos o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falsee o ameace con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Sobre este concepto, se ha ido construyendo por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una definición amplia, según la cual constituye ayuda de Estado toda disposición gratuita de fondos públicos en favor de un determinado empresario individual, empresa o grupo de empresas, independientemente de su forma jurídica y objeto social, y siempre que esta aportación pública esté destinada a financiar inversiones o gastos propios de la actividad de la empresa.

Las aportaciones de fondos públicos podrán así consistir en subvenciones directas, exoneraciones de tributos, bonificaciones de intereses, créditos preferenciales, garantías de préstamos y demás acciones que reduzcan los costes normales de funcionamiento de las empresas.

Este amplio concepto incluye, por consiguiente, toda una amplia gama de actividades de las Administraciones Públicas que permiten que las empresas canarias puedan actuar en régimen de

igualdad con respecto a las empresas de otros territorios comunitarios.

Frente a la concepción de que las ayudas a las empresas canarias no tienen por objeto distorsionar la competencia en el mercado común sino, más bien al contrario, situar a nuestras empresas en un pie de igualdad con respecto a las empresas del continente europeo, la Comisión Europea ha optado siempre por considerar que las ayudas a las empresas canarias no difieren de las ayudas a las empresas de otras regiones comunitarias y, por lo tanto, son susceptibles de producir efectos en la competencia en todos aquellos mercados en los que se producen intercambios de bienes y/o de servicios.

Particularmente relevante a estos efectos, por las similitudes que podemos extraer, es la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 en la que se desestimó el recurso interpuesto por Portugal contra la Decisión de la Comisión relativa al régimen fiscal de las Azores¹.

En resumen, la situación litigiosa consistía en lo siguiente: al igual que en el caso español, la Constitución portuguesa establece que los archipiélagos de Azores y de Madeira tienen el estatuto de regiones autónomas con su propio régimen político-administrativo y sus propios

órganos de gobierno, incluyendo por consiguiente disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos. Al igual que sucede con nuestro REF, Portugal permite que los tributos estatales, cuando se apliquen en estas regiones, sean adaptados a las particularidades regionales.

El Decreto Legislativo Regional 2/99/A, posteriormente modificado por el Decreto Legislativo Regional 33/99/A, aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, cubriendo diferentes impuestos como el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRS), el impuesto sobre las personas jurídicas (IRC), el IVA y otros impuestos especiales sobre el consumo. Por lo que respecta al IRS y al IRC, la norma establece reducciones del tipo de dichos impuestos que son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas) y tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en la Región autónoma de Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica.

En su día las autoridades portuguesas aprobaron este régimen sin comunicarlo a la Comisión Europea (las similitudes con el REF canario se encuentran

¹ Vid. C. Portugués Carrillo, "El criterio de selectividad en las ayudas fiscales regionales: análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 sobre el régimen fiscal de las islas Azores y su relevancia para el Régimen Económico-Fiscal de Canarias", en *Hacienda Canaria* n° 17 (2006), págs. 199-223

por todos lados). Tras una petición de información de la Comisión, Portugal notificó este régimen en el año 2000. En el curso de este procedimiento, el Gobierno portugués consideró que la particularidad geográfica de una medida fiscal no basta para que ésta sea considerada como una ayuda estatal, siempre que tal medida sea aplicada por una región autónoma (considerada como circunscripción fiscal de pleno derecho) en aplicación de sus competencias propias al respecto y sea aplicada indistintamente a todas las empresas instaladas en esa región. Por ello, las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta aplicadas por la Región de las Azores con el propósito de adaptar el sistema fiscal nacional a las particularidades regionales debían ser consideradas, como una medida regional.

No obstante, tras su estudio por la Comisión Europea, y tal como hizo la Comisión en su día con el REF y con la ZEC, como veremos a continuación, ésta determinó, con la adopción de la Decisión 2003/442/CE², que se trataba de una ayuda de Estado y no de una medida regional, por cumplirse todos los requisitos aplicables a las ayudas de Estado y que, por aplicarse indiscriminadamente y sin estar condicionada a una inversión inicial, constituía una ayuda al funcionamiento, que podía ser autorizada únicamente por tratarse de una región ultraperiférica siempre y cuando estuvie-

ra sujeta a una serie de requisitos, entre los que se encontraba el de excluir necesariamente las actividades financieras y de servicios intragrupo por su escasa aportación al desarrollo regional.

Este último aspecto fue contestado por Portugal, aunque su recurso se dirigió a negar la existencia de una ayuda de Estado en la medida adoptada, y ha dado lugar a la reciente sentencia en la que el Tribunal clarifica la distinción entre medidas generales y ayudas de Estado, en los casos de incentivos fiscales adoptados por o para una región determinada. El Tribunal ha considerado que las medidas fiscales adoptadas por Azores sí constituyen ayudas de Estado pues tienen carácter selectivo, argumentos que son también válidos para nuestros incentivos fiscales, puesto que tampoco cumplirían los requisitos que impone el Tribunal de Justicia para eximir de la consideración de ayuda de Estado a una medida de estas características.

Por todo ello, nuestro tradicional Régimen Económico y Fiscal se vio traducido con la mayor incorporación que se produjo en el año 1991 en un conjunto de ayudas de Estado que debía ser analizado a la luz del Derecho comunitario de la competencia. La Comisión Europea ha admitido excepciones en cuanto a las intensidades y calificación de las ayudas, pero no ha aceptado nunca la considera-

² D.O. n° L 150, de 18.06.2003

ción de que dichas medidas no fueran constitutivas de ayudas de Estado.

El artículo 88, apartado 3º del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea establece que todos los proyectos de los Estados dirigidos a conceder ayudas públicas deben ser previamente notificados a la Comisión Europea para que ésta evalúe su conformidad con el ordenamiento comunitario.

Por este motivo, la Ley 19/1994 adoptó desde el primer momento de su adopción de un grave defecto desde el punto de vista comunitario al no haber sido notificada a la Comisión Europea en fase de proyecto, tal como señala el artículo 88, apartado tercero del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

Sin embargo, en la evaluación de una ayuda de Estado, no sólo intervienen los aspectos formales de procedimiento de notificación, aún siendo fundamentales, sino que el aspecto más importante de la ayuda es el de su consideración a efectos de la compatibilidad de la misma con el funcionamiento del mercado común.

El artículo 87, apartado 1º del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea establece que 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 com-

petencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Como señalábamos, esta prohibición se ve posteriormente atemperada por lo dispuesto en los siguientes apartados de este mismo artículo.

El apartado segundo del artículo 87 señala las ayudas que son consideradas compatibles con el mercado común "per se" sin que se requiera intervención previa de la Comisión para valorar su adecuación o no con las normas comunitarias.

El apartado 3 del artículo 87 contempla aquellos supuestos en los que la aplicación de la excepción a la norma general prohibitiva quedará subordinada a la valoración que la Comisión haga al efecto sobre la ayuda en cuestión.

Dentro de este apartado tercero se encuentran las distintas categorías en que pueden encuadrarse las ayudas de Estado, siendo de aplicación a cada una de ellas una normativa diferente.

En primer lugar, las ayudas para determinadas regiones ya se incluyan en el apartado a) o en el apartado c) que han sido reguladas por la Comisión Europea en las Directrices sobre las ayudas de Estado con finalidad regional, aspecto en el que nos centraremos por constituir la ZEC una ayuda de Estado de este tipo.

Como señala la Comisión Europea, las ayudas con finalidad regional o ayu-

das regionales se distinguen de las demás categorías de ayudas de Estado por el hecho de que están reservadas a determinadas regiones y tienen como objetivo específico el desarrollo de dichas regiones. En este sentido tienen un carácter más amplio que el de las otras categorías de ayudas. La Comisión Europea considera que las ayudas regionales constituyen una excepción que justifica el falseamiento de la competencia que se deriva de su concesión, pero precisamente por ser una excepción su concesión está limitada al respeto de determinados principios y reglas contenidas en las Directrices de ayudas con finalidad regional³.

De conformidad con el preámbulo de la Ley 19/1994, los objetivos del REF son: diseñar un sistema impulsor de la actividad económica; crear empleo; potenciar los distintos espacios insulares y ofrecer un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversores exteriores.

Además de contribuir a estos objetivos generales, la ZEC, como señala el artículo 28 de la Ley 19/1994, tiene por objetivo promover el desarrollo económico y social del Archipiélago y la diversificación de su estructura productiva, lo cual se realizará por medio de incentivos a favor de la localización en las Islas Canarias de empresas y capitales que

puedan ser atraídos por las ventajas inherentes a la creación de esta zona.

Con todos estos atributos, los incentivos fiscales para las empresas que se instalen en la ZEC han de ser necesariamente considerados desde la perspectiva comunitaria como ayudas con finalidad regional y sujetos, por consiguiente, a las normas que regulan este tipo de ayudas en la Comunidad Europea.

Por ello, en la evaluación de los incentivos fiscales de la ZEC, la Comisión Europea consideró en primer lugar y atendiendo a lo señalado con anterioridad con respecto a la forma de la ayuda, que el carácter fiscal de las ayudas no restaba en absoluto nada a su carácter de ayudas públicas, puesto que el artículo 87 del Tratado CE se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma", como ya ha sido señalado anteriormente. No obstante lo cual, estas ayudas habrían de ser, además, conformes a lo dispuesto 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 empresas⁴, en función de la forma en que estas ayudas se han instrumentado, igual que sucede con las ayudas en forma de garantías o para capital-riesgo, o fondos de inversión, entre otras muchas formas de ayuda.

³ Las Directrices vigentes en el momento de aprobación de la ZEC (98/C 74/06) están publicadas en el Diario Oficial nº C 74, de 10.3.1998, modificadas por 2000/C 258/06 cuya referencia se encuentra más adelante al hablar de las particularidades de las ayudas en las regiones ultraperiféricas.

⁴ D. O. nº C 384, 10.12.1998

En la Decisión de la Comisión Europea SG (2000) D/101213, por la que se autorizó el Régimen de ayudas fiscales de la ZEC (ayuda de Estado nº N 708/98), la Comisión explica cómo ha valorado estas ayudas y cómo ha determinado su inclusión en el concepto de ayudas de Estado.

Así, en primer lugar, la Comisión señala que las ayudas fiscales de la ZEC confieren a sus beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que normalmente gravan su presupuesto, mediante reducciones de los impuestos que deben pagar.

En segundo lugar, estas ayudas fiscales tienen como consecuencia una pérdida de ingresos fiscales para la Administración Pública, independientemente de que se trate de impuestos de gestión estatal o autonómica o local, y, por consiguiente, son equivalentes a una subvención pública.

La Comisión Europea considera, en tercer lugar, que estas ayudas fiscales afectan a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros. En este análisis normalmente la Comisión tiende a considerar que todas las ayudas afectan a los intercambios, puesto que este intercambio puede verse afectado, incluso cuando las empresas locales no exportan sus productos porque se impide que otras empresas vendan sus productos en este territorio debido a las ayudas que reciben las empresas locales. Así, la Comisión consideró que desde que los beneficiarios ejercen actividades económicas, éstas

son susceptibles de dar lugar a intercambios entre los Estados miembros y 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. Además, señala también la Comisión que se mejora la rentabilidad de las empresas receptoras gracias al aumento de sus resultados netos (beneficios después de impuestos). De este modo, pueden competir con las empresas que no se benefician de dichas ayudas fiscales.

Por último, la Comisión opina que las ayudas fiscales son específicas o selectivas; esto es, que favorecen a algunas empresas frente a otras. Esta nota tiende a diferenciar las ayudas de Estado de las medidas generales que se justifican por la naturaleza o economía del sistema fiscal y que se aplican a todas las empresas por igual, como podría ser una deducción general en el Impuesto de Sociedades o una medida de fomento de determinado tipo de contratos. En este apartado, la Comisión considera que las ayudas se reservan a las empresas localizadas en la ZEC, que ejercen determinadas actividades que son enumeradas exhaustivamente y que cumplen unos criterios mínimos de inversión y de creación de empleo. Esta ventaja selectiva, además, siempre según la Comisión Europea, es fruto del poder discrecional de la Administración fiscal, puesto que el consorcio dispone de un poder discrecional para conceder las ayudas fiscales en cuestión tras comprobar si se cumplen las condiciones impuestas.

La conclusión que extrae la Comisión Europea de su análisis no puede ser otra que la de considerar que las ayudas fiscales de la ZEC son ayudas estatales según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE ya que se trata de ayudas concedidas por el Estado por medio de recursos públicos que favorecen a algunas empresas, falsean la competencia y afectan a los intercambios entre Estados miembros.

Tras determinar que se trata de ayudas de Estado, la Comisión Europea, al igual que en todas sus evaluaciones sobre regímenes de ayudas públicas, entra a considerar si las ayudas en cuestión pueden acogerse a alguna de las excepciones establecidas en el apartado 3 del artículo 87, concluyendo que las mismas han de ser evaluadas conforme a lo dispuesto en el apartado a) de este apartado, referido a las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de las regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, que junto a las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas regiones económicas son reguladas, como ya se ha dicho, por las Directrices relativas a las ayudas con finalidad regional.

Al contrario de lo que sucedió cuando se evaluaron los incentivos fiscales de los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, a la hora de estudiar la Zona Especial Canaria, la Comisión Europea contaba ya con un texto normativo en el que clarificaba la evaluación de las ayu-

das de Estado con finalidad regional y la diferencia fundamental entre las ayudas a la inversión inicial y las ayudas al funcionamiento, que analizaremos con más detalle en el próximo apartado.

La Comisión Europea clasificaba, en estas Directrices, las regiones europeas en tres grandes grupos: el de las regiones de la letra a), que se caracterizaba por tratarse de regiones con un producto interior bruto inferior al 75% de la media comunitaria; el de las regiones de la letra c), susceptibles también de ser beneficiarias de ayudas estatales, que se trataba de regiones que cumplían determinados criterios económicos, pero limitadas hasta un máximo de población determinado por cada país, y que se encontraban recogidas en lo que se denomina los mapas de ayudas de Estado autorizados por la Comisión Europea; y, finalmente, el resto de regiones que no podían conceder ayudas regionales, sino únicamente otros instrumentos de ayudas públicas, de carácter horizontal aplicables en toda la Comunidad, de conformidad con la otra parte de la letra c) del apartado tercero del artículo 87, que se refiere a ayudas a determinados sectores.

De conformidad con esta clasificación, las islas Canarias quedaron encuadradas en la letra a) del apartado tercero del artículo 87, por tener un PIB inferior al 75% de la media comunitaria, junto con otras regiones españolas como Andalucía, Extremadura, Galicia, etc. dentro del denominado mapa de ayudas

de Estado español que ha tenido vigencia durante el periodo 2000-2006.

Las Directrices precisaban, además, que las ayudas al funcionamiento, en principio prohibidas en el resto de la Unión Europea, podrían ser otorgadas en las regiones que se incluyeran dentro de la letra a), como era el caso de la nuestra, siempre que se cumplieran determinados requisitos. Estos tres requisitos que se exigían en las Directrices del año 1998 para el periodo 2000-2006 se concretaban en tres: su contribución al desarrollo regional, su proporcionalidad y adecuación a los objetivos y, por último, la necesidad de que fueran limitadas en el tiempo y con una disminución progresiva, requisito este último que se ha suprimido para las RUP en las actuales directrices, como veremos más adelante.

La Comisión Europea evaluó la pertinencia de estos tres requisitos en la ZEC:

Por lo que respecta a la contribución al desarrollo regional, la Comisión Europea valoró positivamente la igualdad de trato entre residentes y no residentes así como la exclusión del sector del turismo y la inclusión de otros sectores poco o nada activos en la economía canaria, lo que permitiría contribuir a la diversificación de la economía canaria. La obligación de crear empleo también fue considerada, como un elemento de desarrollo, dado el alto nivel de desempleo de esta región.

Por lo que respecta a la proporcionalidad de las ayudas y la adecuación a los objetivos, la Comisión consideró que las ayudas fiscales previstas, y, en particular, la reducción del impuesto de sociedades debían considerarse adecuadas al objetivo de desarrollo regional, dado que se favorecen las actividades con una mayor incidencia local, concediéndoles el límite más elevado de exención, mientras que se limita o se excluye el de aquellas actividades cuya contribución al desarrollo regional puede ser muy modesta, como por ejemplo, las relativas a los servicios financieros o de coordinación. Del mismo modo, la Comisión Europea valoró positivamente la gradación y limitación de las ayudas según el número de empleos creados, puesto que al aumentar la ventaja fiscal en función del número de empleos creados se introduce una cierta proporcionalidad. A lo largo del proceso negociador, además, la Comisión Europea obligó a las autoridades españolas a que se tomaran varias disposiciones con el fin de evitar las deslocalizaciones con fines fiscales, como la exclusión del régimen de las actividades financieras. Asimismo, las ventajas fiscales se reservan a los beneficios resultantes de actividades realizadas efectiva y materialmente en la ZEC, excluyéndose las transferencias de activos entre empresas dependientes y determinados tipos de inversiones como la adquisición de acciones o de patentes destinadas a su cesión en arrendamiento, que no darían lugar al ejercicio de una actividad sustancial en la ZEC.

Por último, y de conformidad con la normativa vigente en el momento de su aprobación, la ZEC estaba condicionada a una duración temporal y a una disminución progresiva. De este modo, la Comisión Europea autorizó como fecha última para la concesión de las ayudas la de 31 de diciembre de 2006, aunque los beneficiarios admitidos hasta dicha fecha podrían seguir disfrutando de las ayudas hasta el 31 de diciembre de 2008. Además, estaba prevista expresamente la disminución de la intensidad de las ayudas fiscales en forma de tipo reducido del impuesto de sociedades en función de los distintos tramos en los que se aplicaría la ayuda de la ZEC, tal como hemos señalado en el apartado anterior.

Por todo ello, y, en conclusión, la Comisión Europea consideró que las ayudas de la ZEC, al cumplir con todos los criterios que se exigen a las ayudas al funcionamiento en las Directrices de ayudas con finalidad regional y en las Directrices de las ayudas con carácter fiscal, podían beneficiarse de la derogación recogida en la letra a) del apartado tercero del artículo 87 del Tratado CE y ser autorizadas.

II. EL MARCO JURÍDICO COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO DE FINALIDAD REGIONAL Y EL MODELO DE AYUDAS AL FUNCIONAMIENTO FRENTE A LAS AYUDAS A LA INVERSIÓN INICIAL

La política relativa al control de las ayudas estatales, como hemos comenta-

do a lo largo de este artículo, aunque presente desde la firma del Tratado de Roma, ha ido perfilándose y afinándose con la progresiva implantación del mercado interior. Así, y por lo que respecta a las ayudas regionales, las más importantes en cuanto a su potencial de desarrollo económico, los distintos documentos existentes en los años 70 y 80, que estaban vigentes cuando fue examinado por primera vez nuestro Régimen Económico-Fiscal fueron sustituidos, en el año 1998, por un documento único, denominado Directrices sobre las ayudas de Estado con finalidad regional, que la Comisión Europea publica desde entonces para cada periodo de programación, estableciendo así una mayor coherencia entre las políticas estructurales que lleva a cabo la propia Comisión Europea con las políticas de desarrollo endógeno que lleva a cabo cada país a través de sus programas de apoyo a sus empresas.

Las Directrices para el periodo 2007/2013 se inscriben en un contexto que viene marcado por tres ejes fundamentales: en primer lugar, una disminución de los niveles globales de ayuda pública en la Comunidad, lo que se traduce en una menor población cubierta por las ayudas regionales (las nuevas Directrices hablan de un 42 % de la población de los 25 Estados miembros de la UE que puede llegar hasta un 43,1 %, con la aplicación de determinados criterios correctores); en segundo lugar, la disminución también generalizada de las intensidades de las ayudas en todas las categorías; y, finalmente, la orientación de las

ayudas estatales hacia los grandes objetivos designados en el Consejo Europeo de Lisboa⁵ complementado por el de Gotemburgo; esto es, una orientación más temática y menos territorial.

Por lo que respecta a la delimitación de las regiones susceptibles de acogerse a las ayudas con finalidad regional, y de conformidad con los planteamientos anteriormente mencionados, la Comisión Europea utiliza el mismo enfoque del periodo anterior y concluye la necesidad de que las regiones de la letra a) sean exclusivamente aquellas cuyo PIB no supere el 75 % de la media comunitaria, afectadas por el objetivo comunitario de convergencia. No obstante, como excepción a esta regla, la Comisión considera que debido a los handicaps que sufren las regiones ultraperiféricas, éstas también están incluidas dentro de este apartado, tengan o no un PIB inferior al 75 % de la media comunitaria. Sin esta consideración, la ZEC, tal como está configurada actualmente, no hubiera podido ser mantenida, puesto que su configuración como ayuda al funcionamiento hubiera impedido su mantenimiento si Canarias no hubiera seguido estando incluida entre las regiones susceptibles de beneficiarse de la excepción recogida en la letra a) del artículo 87.3.

A modo de resumen, la clasificación de las regiones comunitarias a los efectos

de las ayudas de Estado con finalidad regional es la siguiente:

- Regiones de la letra a): aquéllas que tienen un PIB. inferior al 75 % de la media comunitaria así como las regiones de efecto estadístico (en España: Asturias, Murcia, Ceuta y Melilla) y, como excepción, las regiones ultraperiféricas entre las que se encuentra Canarias.

- Regiones de la letra c): las regiones que salen de la letra a) por convergencia natural (PIB. > 75 % EU15), llamadas regiones de "desarrollo económico" (en España: Castilla-León y Valencia –salvo determinados municipios como el de Valencia); las regiones de baja densidad de población (Teruel) y el resto de regiones que cumplan los criterios de PIB y empleo determinados por la Comisión Europea (determinadas zonas de Aragón, Cantabria, Cataluña, Madrid, Navarra y País Vasco) hasta un límite del 43,1 % de la población comunitaria.

- El resto de regiones sólo podría optar a las otras categorías de ayudas (horizontales y con finalidad sectorial y no regional dentro de la letra c): ayudas para I + D; ayudas de minimis, ayudas para pymes, etc. En esta línea la Comisión se orienta hacia una reorientación de las ayudas en favor del apoyo a determinados objetivos horizontales tales como la investigación y la innovación y la valorización del capital humano,

⁵ Véase el documento de la Comisión Europea "Plan de acción de ayudas estatales: Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009" en la página Web de la D. G. de Competencia de la Comisión Europea: http://europa.eu.int/comm/competition/state_aid/others/action_plan/saap_es.pdf

basándose en los denominados "objetivos de Lisboa"⁶.

Con la aplicación de los criterios de inclusión de las regiones letra a) y letra c) se elaborarán los Mapas de ayudas con finalidad regional, comunicados por los Estados miembros a la Comisión Europea, adoptados por ésta y sometidos nuevamente a una aprobación formal por los Estados, los cuales estarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013⁷, aunque sujetos a una revisión durante el año 2009.

Además, los regímenes de ayudas al funcionamiento (como lo es una buena parte de nuestro REF, y, en particular, la ZEC) no están cubiertos por los mapas de ayudas con finalidad regional y serán valorados por la Comisión Europea caso por caso en base a una notificación de los Estados miembros basada en el artículo 88.

Las Directrices distinguen claramente entre las ayudas a la inversión inicial y el resto de ayudas que, por oposición a este concepto de inversión inicial, se califican como ayudas al funcionamiento, aunque algunas de ellas conlleven inversiones, pero que al no contemplar todos los elementos característicos de la definición de inversión inicial no pueden consi-

derarse como tales y pasan a constituir ayudas al funcionamiento.

La definición de ayuda al funcionamiento no viene recogida expresamente en la normativa comunitaria, sino que se ha definido siempre por oposición al concepto de ayuda a la inversión inicial, que son las únicas que la Comisión Europea considera que contribuyen realmente al desarrollo regional (las ayudas de funcionamiento están dirigidas a compensar unos costes que sufren las empresas por distintas circunstancias. Una vez desaparecidas las mismas, habrán de desaparecer también estas ayudas). De este modo, el Tribunal de Justicia ha definido las ayudas de funcionamiento en su sentencia en el asunto Siemens S.A. contra Comisión⁸, como "...las 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..."

Ayudas regionales a la inversión inicial

Al igual que en el periodo anterior, las ayudas regionales se dirigen básicamente a los proyectos de inversión inicial definidos como inversiones en capital fijo relacionadas con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de un

⁶ Véase a estos efectos, el Plan de acción de ayudas estatales: menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009 en la nota a pie de página anterior.

⁷ Véase el Mapa de ayudas regionales 2007-2013 (ayuda estatal N 626/2006 – España) en la página Web de la D. G. de Competencia de la Comisión Europea: http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2006/n626-06.pdf

⁸ Asunto T-459/99, de 8 de junio de 1995

establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos de mercado completamente nuevos o un cambio fundamental en el conjunto del proceso de producción de un establecimiento existente. Las inversiones de sustitución, entendidas como aquellas que no cumplan alguno de estos criterios, quedan, por tanto, excluidas de este concepto.

Se incluyen dentro de este concepto de inversión inicial las inversiones en capital fijo por parte de un inversor independiente que adquiera el control de un establecimiento cerrado o que hubiera cerrado de no haber sido adquirido por inversores externos.

Al contrario que en el periodo anterior, además de los costes materiales e inmateriales, los costes salariales de los trabajos creados en el proyecto de inversión se incluyen también en el concepto de inversión inicial en lugar de constituir una categoría independiente. A estos efectos, las directrices consideran que un trabajo ha sido creado para un proyecto de inversión si concierne a la actividad relacionada con la inversión y si se ha creado dentro de los tres años posteriores a la finalización de la inversión. Se asimilan también a ellos, los trabajos creados durante este periodo tras un incremento del nivel de utilización de la capacidad creada por la inversión.

La modalidad de las ayudas puede ser variable: subvención, préstamo a tipo reducido o bonificación de intereses,

garantía o adquisición pública de participaciones en condiciones ventajosas, exención fiscal, reducción de las contribuciones sociales, adquisición de bienes o servicios a precios ventajosos, etc.

Las ayudas a la inversión inicial se definen por un porcentaje de intensidad de ayuda pública (sea comunitaria, nacional, regional, o local y ya se trate de aportación dineraria o exención de impuestos) con respecto al proyecto de inversión.

Ayudas regionales al funcionamiento

En principio, las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento) están prohibidas. No obstante, podrá concederse excepcionalmente este tipo de ayudas en las regiones de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, 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. Estas ayudas al funcionamiento estarán limitadas en el tiempo y serán decrecientes. Además, en principio sólo serán autorizadas para un conjunto predeterminado de gastos elegibles o costes y limitado a una cierta proporción de estos costes.

Con respecto al periodo anterior, se excluyen expresamente de estas ayudas las destinadas a financiar actividades

intragrupo y en el sector financiero, tal como ha venido exigiéndonos la Comisión Europea en las últimas prórrogas de ayudas al funcionamiento de alguna de las medidas del REF⁹. Se añade, además, expresamente, aunque ya figuraba en las Decisiones que autorizaron los regímenes de ayudas de Estado con finalidad regional aprobados para Canarias, la necesidad de notificar un informe anual a la Comisión Europea al respecto de cada una de las ayudas aprobadas.

Las regiones ultraperiféricas, al igual que en el periodo anterior, gozan de excepciones en esta materia, tanto por lo que se refiere a las ayudas al transporte de mercancías como por lo que se refiere a las ayudas para compensar los costes de la ultraperiferia, que por su propia naturaleza no serán consideradas temporales ni decrecientes aunque sujetas, eso sí, a determinados criterios muy limitativos, como veremos en el apartado IV.

En las regiones de baja densidad de población también podrán concederse ayudas permanentes y no decrecientes tanto para compensar los costes del transporte (en regiones con una densidad inferior a 12,5 hab./km²) como (en regiones con una densidad inferior a 8 hab./km²) para reducir o prevenir la continua despoblación de estas regiones, sujetas asimismo a determinadas limitaciones.

III. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA EN LA AUTORIZACIÓN OTORGADA AL ESTADO ESPAÑOL A LA LUZ DE LAS ANTERIORES DIRECTRICES SOBRE AYUDAS DE ESTADO DE FINALIDAD REGIONAL

El modelo ZEC que pretendió ponerse en marcha tras la promulgación de la Ley 19/1994, y previamente a la preceptiva negociación con las autoridades comunitarias, dista profundamente del que finalmente fue puesto en funcionamiento tras la aprobación del Real Decreto 2/2000, que recogió todas y cada una de las exigencias comunitarias, y en especial, la ruptura del modelo de área off-shore, con actividad financiera, cerrada a los inversores residentes. Esa estanqueidad provocaba, sin lugar a dudas, un trato discriminatorio frente a los inversores residentes en España respecto a los no residentes en la CE o terceros países, lo cual, si bien podía interesar a las autoridades españolas, evitando así "contaminar" la tributación de los sujetos pasivos residentes, no así a las autoridades comunitarias, que ya en una primera carta advertían de la imposibilidad de que tal ecuación pudiera tener cabida en el mercado común europeo. De este modo, los elementos distintivos más importantes, en la regulación de su modelo inicial, fueron puestos en entredicho por los Servicios de la Comisión Europea, exigiendo una profunda remodelación de la

⁹ Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 mencionada en el epígrafe I B

misma para poder obtener la autorización de la Comisión Europea, la cual se produjo finalmente en el año 2000, lo cual deja constancia de la enorme dificultad que existe para la puesta en marcha de un régimen de tributación privilegiado como el que nos ocupa, en el marco de la actual normativa comunitaria.

A continuación se exponen los detalles del modelo y sus implicaciones en el proceso de autorización comunitaria.

Modelo off-shore

Lo que queremos definir como modelo off-shore de la Zona Especial Canaria, sin perjuicio de la estanqueidad subjetiva que analizaremos a continuación, es básicamente lo que la Ley 19/1994 definía en su artículo 31 como "Ámbito objetivo de aplicación", el cual sufrió tres modificaciones sucesivas, desde la publicación en 1994 de la propia norma legal, la última de las cuales supuso la supresión total del artículo y su contenido.

En su redacción inicial, la Ley 19/1994 disponía, básicamente, que las Entidades ZEC sólo podrían realizar operaciones con no residentes sin establecimiento permanente en España o con otras Entidades ZEC, salvo que se tratara de operaciones relacionadas con la producción de bienes corporales y bajo las condiciones impuestas reglamentariamente, las cuales nunca fueron reguladas. En definitiva, el mercado español se blindaba a la influencia empresarial que

podieran llegar a suponer las empresas que se instalaran en la Zona Especial, las cuales sólo podrían realizar operaciones comerciales con el resto de países, comunitarios o no comunitarios.

Dicha condición fue inmediatamente puesta en tela de juicio por los distintos Servicios de la Comisión Europea que examinaron el expediente de autorización, lo cual motivó, antes de la total desaparición del texto legal, que el artículo 31 fuera modificado en dos ocasiones sucesivas a lo largo del ejercicio 1996, mediante el Real Decreto Ley 3/1996, de 26 de enero, y la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, modificaciones que fueron motivadas sin duda por el desarrollo de la negociación con las autoridades comunitarias, y con el fin de adaptar el artículo a las condiciones impuestas.

Mediante la modificación legal operada mediante el Real Decreto Ley 3/1996, se estableció la posibilidad de que las Entidades de la Zona Especial Canaria pudieran realizar otras operaciones, que según la redacción inicial estaban prohibidas, y que consistían en la realización de operaciones con residentes en España, es decir, fuera del ámbito objetivo descrito, las cuales tributarían en régimen general y deberían ser realizadas mediante los establecimientos permanentes y sucursales descritas en el artículo 30, los cuales tendrían que instalarse fuera del ámbito geográfico de la Zona Especial y llevar contabilidad separada. Tales operaciones deberían ser comunicadas, previa y fehacientemente,

al Consejo Rector de la Zona Especial Canaria. Por su parte, la modificación efectuada mediante la Ley 13/1996 no vino a modificar el esquema general ya descrito, introduciendo sólo leves matices técnicos que no influyeron en su esquema general: se equipararon a los no residentes sin establecimiento permanente y a los no residentes con establecimiento, siempre que las operaciones de la entidad ZEC no se efectuaran a través de este último establecimiento, y se reenvía, a estos efectos, a su legislación específica en el caso de entidades financieras y de seguros.

No es difícil comprender que este inaudito reguero de modificaciones legales no obtuvo el fruto esperado: el visto bueno de la Comisión Europea a la estanqueidad objetiva de la Zona Especial Canaria, sólo se obtuvo una vez acordada su supresión mediante el Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio. De esta manera, la única Zona Especial posible es aquella que permite a las Entidades ZEC efectuar operaciones con entidades residentes o no residentes indistintamente, incluyendo sus establecimientos permanentes, pudiendo disfrutar en todos los casos del régimen de tributación privilegiado que la Zona Especial Canaria, sólo quedando fuera de este régimen de tributación reducida las operaciones realizadas fuera de su ámbito geográfico a través de establecimientos permanentes, pero en ningún caso en función del tipo de cliente, residente o no residente.

En resumen, el intento de convertir la Zona Especial Canaria en un área off-shore quedó plenamente frustrado en las primeras fases de la negociación con la Comisión Europea, la cual vino a decir que de otorgar su autorización a las reglas de juego propuestas para la Zona Especial Canaria, éstas deberían ser aplicables en todo caso, y en igualdad de condiciones, al mercado español, tanto a residentes como a no residentes en España.

Por su parte, el modelo off-shore ideado, y plasmado en la redacción original de la Ley 19/1994, se complementaba con la prohibición de acceso a sus ventajas a los inversores residentes en España. Es decir, se intentaba crear una zona de baja tributación exclusiva para residentes en otros Estados miembros de la UE y en terceros países. El artículo 30 de la Ley 19/1994, en su redacción original, regula el ámbito subjetivo de aplicación de la Zona Especial Canaria, y disponía en su apartado 2º, letra d), que *"Los propietarios de los capitales de las entidades ZEC deberán ser en todo caso personas o entidades no residentes en España, salvo los supuestos en que se autorice expresamente lo contrario"*, lo cual imposibilitaba las inversiones en la Zona Especial Canaria de residentes en España, y sólo excepcionalmente y previa autorización, se permitiría lo contrario. No obstante, este apartado, y por tanto la estanqueidad subjetiva fueron derogados mediante el Real Decreto Ley 3/1996, de 26 de enero.

En especial, en relación con la Zona Especial Canaria financiera y de seguros, en el contexto de las perspectivas de la Unión Económica y Monetaria, los Servicios de la Comisión no encontraron justificada una posible autorización de zona off-shore financiera, de la que quedarían excluidos los residentes en España, lo cual podría suponer que se produjera un falseamiento del destino de los capitales comunitarios distintos de los españoles, que generaría una pérdida de ingresos fiscales en todos los países comunitarios excepto España.

Sin lugar a dudas, el concepto off-shore, quizás el elemento inicial más importante en la estructura de la Zona Especial Canaria, fue, paradójicamente, el primero en ser sacrificado en el comienzo de la negociación con Bruselas, lo cual no sólo era previsible sino además lógico, dado que se chocaba frontalmente con varios de los principios básicos de la construcción europea.

Estanqueidad geográfica

El ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, como nos indica el artículo 30 de la Ley 19/1994, se extiende a todo el territorio de las islas canarias. No obstante, en el caso de las empresas que comercialicen bienes en o desde la Zona Especial Canaria, incluso si previamente han efectuado un proceso de producción, manipulación o transformación, éstas tendrán que instalarse obligatoriamente en las áreas, dentro del territorio canario,

que determine el Gobierno de la Nación a propuesta del Gobierno de Canarias.

Tales áreas fueron limitadas en su extensión y número, dependiendo de la isla de que se trate, tras la reforma del ámbito geográfico operada mediante el Real Decreto 2/2000, de 23 de junio. En este último caso, las autoridades españolas trataban de garantizar un control físico sobre la mercancía objeto de tráfico en el ámbito de la Zona Especial Canaria, restringiendo su ámbito geográfico de instalación a las citadas áreas. De esta manera, se garantiza que sólo sería objeto de tributación privilegiada, la producción y comercialización de mercancías unidas físicamente al territorio canario. En el caso de los servicios, como es obvio, tal sistema de control carecía de sentido, y debía circunscribirse a los mecanismos generales de control inherentes a los procedimientos de comprobación e investigación tributaria.

La estanqueidad geográfica de la Zona Especial Canaria es una medida encaminada a lograr circunscribir al territorio de las islas canarias los posibles efectos económicos generados por la misma, en contrapartida al sacrificio recaudatorio a cargo de las distintas Administraciones públicas implicadas.

Como es obvio, la Zona Especial Canaria no fue creada para potenciar el desarrollo de nuevas empresas y actividades en el resto del territorio nacional, y prueba de ello es que los establecimientos permanentes que se constituyan por

las entidades de la Zona Especial Canaria fuera de su ámbito geográfico tributan en régimen general.

Modelo de tributación

La Zona Especial Canaria fue regulada inicialmente con un sencillo sistema de tributación por el Impuesto sobre Sociedades, por el que aplicarían un tipo impositivo único del 1% a todas sus operaciones. Este sistema se regulaba en un único artículo 43 de la Ley 19/1994.

No obstante, el devenir de la negociación con la Comisión Europea fue obligando paulatinamente a introducir modificaciones profundas, entre las que destacan, la desaparición del tipo impositivo único, sustituido por un tipo impositivo variable, entre el 1 y el 5%, en función del número de puestos de trabajo creados y el tramo temporal al que correspondiera cada ejercicio impositivo; y la imposición por parte de las autoridades comunitarias de los denominados topes, que en definitiva son límites máximos de base imponible a tributar en régimen ZEC, en función del tipo de actividad y del número de puestos de trabajo creados. Ambas modificaciones fueron introducidas mediante la aprobación del Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, y la transformación de los artículos 43 y 44 de la Ley 19/1994.

Destaca asimismo, el complejísimo sistema ideado y regulado en el citado artículo 44, para determinar la parte de la base imponible de la entidad correspon-

diente a las operaciones material y efectivamente realizadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, y que en definitiva facilita la obtención de un porcentaje de prorrateo, que una vez aplicable a la base imponible total nos ofrecerá lo que podríamos denominar base imponible ZEC, a la que podremos aplicar, si no supera los correspondientes topes, los tipos impositivos comprendidos entre el 1 y el 5%. Esta prorrateo se obtiene poniendo en relación los ingresos totales de la entidad con los ingresos generados en el ámbito de la Zona Especial Canaria, descontado el valor de mercado inherente a la parte del proceso productivo o comercial realizado fuera de dicho ámbito. Como es lógico pensar, este complejo sistema de tributación y cálculo de la base imponible fue producto de la desaparición de las características off shore de la propia Zona Especial Canaria y de lo que se denominó estanqueidad objetiva o prohibición de realizar operaciones con el resto del territorio nacional. Una vez desaparecida esta posibilidad, en la tributación de las entidades convivirían muy probablemente una parte de la base imponible que tributaría a los tipos de la Zona Especial Canaria y otra parte que lo haría en régimen general, por haber sido generada fuera de su ámbito geográfico a través de establecimientos permanentes ajenos al régimen especial de la Zona.

Listado de actividades

El listado de actividades que se pueden realizar en la Zona Especial Canaria, es decir, aquellas que permiten tributar a

los tipos reducidos de la misma, fue otro de los elementos que complicaron la negociación para su autorización. En un principio, en su redacción original, la Ley 19/1994 no establecía ninguna limitación en función del tipo de actividad a realizar por la entidad de la ZEC, por lo que las mismas podían realizar cualquier tipo de actividad, tributando por la totalidad de los rendimientos obtenidos al 1% en el Impuesto sobre Sociedades.

El Art. 30.2, letra c) de la Ley 19/1994, disponía que las entidades de la Zona Especial Canaria deberían tener un objeto social constituido por las actividades comerciales, industriales y de servicios previstas en el propio Título, que estaban delimitadas en función del ámbito objetivo ya analizado, y no en función del tipo de actividad concreto a realizar.

En un paso adelante en el complejo proceso de negociación, se modificó el artículo 30.2, letra c), de la Ley 19/1994, mediante la Ley 13/1996, disponiendo que el objeto social de las entidades de la Zona Especial Canaria debería estar conformado por actividades comerciales, industriales y de servicios no excluidas reglamentariamente, y en su apartado 3º, continuaba permitiendo la realización de actividades financieras y de seguro, cuyo compromiso de exclusión no se adoptó por las autoridades españolas hasta marzo de 1999, momento en el que se notifica el listado de actividades finalmente autorizado y referido a la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas de la UE (NACE) y que entró

en vigor mediante la reforma de la Ley 19/1994 operada mediante el Real Decreto Ley 2/2000, y que finalmente contenía un listado cerrado de actividades permitidas previamente negociadas con la propia Comisión Europea, las cuales contribuirían a la diversificación de la economía canaria.

IV. CAMBIOS SURGIDOS EN LAS NUEVAS DIRECTRICES CON RELACIÓN A LAS AYUDAS AL FUNCIONAMIENTO Y SU INCIDENCIA SOBRE LA ESTRUCTURA JURÍDICA DE LA ZEC

El reconocimiento de un tratamiento singular y diferenciado para las ayudas de Estado con finalidad regional en las regiones ultraperiféricas forma parte ya del acervo comunitario.

Hasta hace poco, este tratamiento diferenciado se concretaba básicamente en la posibilidad de que las regiones ultraperiféricas pudieran dar ayudas al funcionamiento no decrecientes ni limitadas en el tiempo. Así, cuando aún no estaba asentado el concepto de regiones ultraperiféricas, la Comunicación de la Comisión sobre el método de aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 92 a las ayudas regionales de 12 de agosto de 1988 señalaba ya la necesidad de que se pudieran autorizar ayudas al funcionamiento en las regiones periféricas insulares de la Comunidad para compensar los costes del ejercicio de la actividad económica en estas regiones. Sin

embargo, esta posibilidad se estableció con claridad meridiana en la modificación de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional de 9 de septiembre de 2000 (2000/C 258/06)¹⁰.

De esta forma, tras la modificación, el apartado 4.16 de las Directrices para el periodo 2000-2006 permitía que se pudieran autorizar ayudas de funcionamiento en las regiones ultraperiféricas que no fueran a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo, aunque sujetas a determinados requisitos, ya explicados al analizar la compatibilidad de la ZEC, y tal como se detalla más adelante, como es la necesidad que se trate de ayudas para compensar los costes de la ultraperiferia y que su nivel sea proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

A su vez, la Comunicación de la Comisión Europea "Estrechar la asociación con las regiones ultraperiféricas" [COM (2004) 343 final] recoge en su apartado 3.2.2 el compromiso de la Comisión Europea de mantener el principio de no disminución y no limitación en el tiempo de las ayudas al funcionamiento en beneficio de todas las regiones ultraperiféricas y con independencia de la finalidad de la ayuda.

Junto a ello, se ha instaurado también progresivamente el principio de un tratamiento diferenciado en cuanto a la propia elegibilidad de estas regiones

como susceptibles de recibir ayudas regionales, que en las directrices para el periodo 2000-2006 se concretaba en que siempre pudieran ser consideradas letra c) independientemente del nivel de renta, pero que en las nuevas directrices, en línea con lo aprobado en el proyecto de Constitución Europea, aunque sin mencionar expresamente este texto, se concreta en su inclusión automática en la letra a) del artículo 87.3 del Tratado CE.

En resumen, la consideración ultraperiférica se centra en tres aspectos:

- Por lo que respecta a la delimitación de las regiones susceptibles de recibir ayudas con finalidad regional, se admite que las regiones ultraperiféricas estén incluidas dentro de las regiones de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, independientemente del nivel de renta de estas regiones.

- Por lo que respecta a la intensidad de las ayudas, las regiones ultraperiféricas reciben siempre un "plus" de intensidad, diferenciándose a estos efectos entre aquellas que tienen un PIB inferior al 75 % de la media comunitaria, para las que este plus es del 20%, de aquellas otras que tienen un PIB superior, para las que el plus es del 10%. Por este motivo, y para las grandes empresas, en las nuevas Directrices Canarias tiene un 40 % de intensidad máxima en lugar del 30 % que le correspondería por clasificarse en el

¹⁰ D. O. n° C 258, 9.9.2000

escalón de regiones menos desfavorecidas de la letra a).

- Por lo que respecta a las ayudas al funcionamiento, y ésta es la consideración más relevante, se pueden autorizar ayudas de funcionamiento que no sean a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo, tanto para compensar parte de los costes adicionales de transporte (siempre que se respeten una serie de condiciones particulares), como para compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el apartado 2 del artículo 299 del Tratado.

En cuanto a las ayudas al funcionamiento para gastos de transporte, sus condiciones no han variado con respecto a las de las directrices para el periodo 2000-2006 que se encuentran recogidas en el Anexo II de las mismas; esto es:

- las ayudas se destinarán exclusivamente a compensar los costes adicionales de transporte. El Estado habrá de justificar la necesidad de compensación mediante criterios objetivos. En ningún caso podrán compensarse en exceso dichos costes, debiendo tenerse en cuenta la acumulación entre los diversos regímenes de ayudas al transporte.

- las ayudas se concederán exclusivamente para los costes adicionales de transporte ocasionados por el traslado de

mercancías dentro del territorio nacional; es decir, en ningún caso podrán constituir ayudas a la exportación.

- las ayudas deberán ser objetivamente cuantificables *ex ante* conforme a un coeficiente "ayuda por kilómetro recorrido" o a un coeficiente "ayuda por kilómetro recorrido" y "ayuda por unidad de peso", y deberán ser objeto de un informe anual que se elaborará sobre la base de dicho (s) coeficiente(s).

- en lo que respecta a la estimación de los costes adicionales, se tomará como base el medio de transporte más económico y la vía más directa entre el lugar de producción o transformación y los mercados de comercialización.

En cuanto a las ayudas para compensar los costes adicionales de la ultraperiferia, los requisitos a los que nos hemos referido son los siguientes: en primer lugar, corresponde al Estado miembro demostrar que estas ayudas están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional; en segundo lugar, su nivel deberá ser proporcional a los costes adicionales vinculados con los factores identificados en el artículo 299.2 y que tienen por objeto compensar; y, en tercer lugar, la Comisión sólo aprobará regímenes de ayudas regionales al funcionamiento que tengan una duración coincidente con la de las directrices (2007-2013)¹¹.

¹¹ En el pasado, la Comisión Europea ha aprobado regímenes de ayuda con duración superior a la de las Directrices. Es el caso de la prórroga de las ayudas a la zona franca de Madeira (ayuda E 19/94, modifica por ayuda N 222/A/2002) cuya duración se estableció hasta el año 2011 para las empresas industriales, financieras y de servicios que se instalaran en la zona franca hasta el 31 de diciembre de 2000 y de las ayudas a la zona franca económica de Kaunas en Lituania (ayuda N 425/2004), cuyo perio-

Las condiciones para la evaluación de las ayudas al funcionamiento se han simplificado, en principio, puesto que ya no se exige que el nivel de la compensación de los costes adicionales se examine además sobre la base del nivel de desarrollo alcanzado por la región; y, se ha modificado la redacción que exigía que las autoridades nacionales y regionales debían medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo existente con los factores del apartado 2 del artículo 299, lo cuál interpretamos como una flexibilización con respecto a la elección del mecanismo de ayudas de Estado que se adopte con vistas a superar los costes de la ultraperiferia.

Como se ha señalado, cuando la Comisión Europea, en su Decisión de 4 de febrero de 2000, autorizó el régimen de ayudas fiscales al funcionamiento en la Zona Especial Canaria ya consideró que las ayudas eran proporcionales a las desventajas que sufren nuestras empresas. Sin ánimo de realizar un análisis económico, puede afirmarse que estas desventajas siguen persistiendo en la economía canaria, dado su carácter estructural. En este sentido, las ayudas de la ZEC tienen por objetivo la contribución al desarrollo económico y social de Canarias y la diversificación de su estructura productiva mediante la atracción de actividades económicas reales.

En el marco del sistema de ayudas regionales de Canarias, cada uno de los instrumentos diseñados tiene una función específica. Así, la ZEC cumple el papel fundamental de contribuir a la diversificación de la economía canaria¹². Entendemos que, al supeditar la concesión de las ayudas de la ZEC, al cumplimiento de unos determinados requisitos, se contribuye a esta diversificación por la realización de actividades económicas poco implantadas en esta región.

En cuanto a la proporcionalidad de estas medidas, el otro de los requisitos exigidos por las directrices de ayudas con finalidad regional, consideramos que la regulación del régimen confirma la proporcionalidad de la ayuda mediante el establecimiento de determinadas condiciones, como son, la prohibición de realizar actividades que no diversifiquen la economía canaria; la obligatoriedad de crear y mantener empleo y la obligatoriedad de realizar y mantener las inversiones. Además, los proyectos empresariales que deseen acogerse al régimen de la ZEC han de obtener la autorización de un órgano administrativo independiente, lo que garantiza la contribución del proyecto en cuestión al desarrollo económico y social de Canarias.

Además, es necesario que las ayudas se limiten a compensar los sobrecos-

do total de actividad es de 49 años desde octubre de 1996 en que comenzó su actividad, aunque la mayor parte de las ayudas de Estado se concederán, según la Decisión de la Comisión, por un periodo de 16 periodos fiscales.

¹² La economía canaria está muy terciarizada, dependiendo excesivamente del turismo y del sector de la construcción. Según datos del INE, durante el periodo 2000-2005, el sector servicios, unido al de la construcción, representan más del 80% del PIB de Canarias, y en particular los sectores de hostelería, comercio e inmobiliarias más de un 40 %.

tes a los que se enfrentan las empresas canarias por su situación ultraperiférica, como veremos en el siguiente apartado.

V. LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA DE 20 DE DICIEMBRE DE 2006 SOBRE LA ZONA ESPECIAL CANARIA

Al igual que sucedió con los incentivos fiscales del REF, durante el pasado año 2006, el Gobierno español notificó a la Comisión Europea una nueva regulación para la ZEC que se adaptara y respetara las Directrices de ayudas con finalidad regional, tal como las hemos descrito en los apartados anteriores.

Al contrario de lo que sucedió en el periodo anterior, la adaptación a las directrices del proyecto normativo notificado a la Comisión Europea motivó una rápida aprobación por la misma del régimen de ayudas de la ZEC en un tiempo record de unos seis meses¹³.

Cada una de las medidas del REF tiene su objetivo y el de la ZEC, como reconoce la propia Decisión de la Comisión es el de diversificar la estructura económica de las islas Canarias, permitiendo así a las empresas establecidas en Canarias superar sus desventajas estructurales naturales.

Dado que la ZEC se configura como una ventaja fiscal para las empresas que no está condicionada a la realización de una inversión inicial se considera una ayuda al funcionamiento que, como hemos señalado a lo largo de este artículo, están prohibidas en el resto de la Unión Europea, salvo en aquellas regiones cuyo PIB sea inferior al 75% de la media, pero aún en estos casos, este tipo de ayudas sería decreciente y limitado en el tiempo.

Debido a que Canarias es una región ultraperiférica y las desventajas estructurales también lo son, la Comisión Europea permite este tipo de ayudas, sin que tengan carácter decreciente, de ahí la unificación del tipo impositivo reducido al 4% durante todo el periodo y sin que estén limitadas en el tiempo.

La limitación temporal que tiene la ZEC se debe a que todas las ayudas están limitadas a períodos que finalizaran a más tardar al concluir el periodo de validez de los mapas de ayudas estatales de finalidad regional vigentes, "a fin de que la reevaluación regular de su nivel garantizara su pertinencia a largo plazo respecto de la situación de la región considerada"; es decir, la Comisión Europea no se opone a regímenes indefinidos, pero no puede aprobarlos y los sujeta siempre a autorizaciones periódicas que le permitan evaluar la continuidad o no de los mismos.

¹³ Decisión de la Comisión Europea C(2006) 6632 final sobre la ayuda estatal N 376/2006 que está publicada en la dirección Internet: http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2006/n376-06.pdf

Por este motivo, la ZEC se ha prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2013 en unas condiciones más ventajosas para la mayoría de las empresas; y, además, se permite que las empresas registradas y autorizadas puedan disfrutar de las ayudas fiscales hasta el 31 de diciembre de 2019.

El gasto fiscal estimado de la ZEC (con un tipo impositivo estimado del 24,35 %) se ha calculado para todo el periodo en 261 millones de euros; de los cuáles unos 114 millones corresponden al tramo que finaliza en el año 2013 y el resto, más de 146 millones de euros corresponden al tramo 2014-2019.¹⁴ De conformidad con las normas comunitarias generales relativas a las ayudas de Estado, un aumento de más del 20% de este presupuesto supondría la necesidad de notificar una modificación del régimen autorizado.

Con arreglo a las Directrices, el Estado español se obligó a respetar una serie de compromisos, de entre los que se destacan la necesidad de excluir de la aplicación del régimen a las empresas del sector financiero y a las que presten servicios intragrupo, cuestión ésta que ya estaba recogida en la Decisión del año 2000 y la necesidad de presentar un informe anual en el que se identifique a los diez mayores beneficiarios, especificando el sector o sectores de actividad de los beneficiarios y el importe de la

ayuda recibida por cada uno de ellos, lo que sí constituye una novedad de las vigentes Directrices de ayudas con finalidad regional.

Consecuencia de la necesidad de respetar las Directrices es también el especial régimen de las empresas de transporte que pone limitaciones para la adquisición de vehículos de transporte que no se afecten a la prestación de servicios públicos en el contexto de los servicios de interés económico general que se correspondan con las necesidades públicas de Canarias, así como la aplicación de normas específicas en materia agraria y pesquera.

Además, tal como recogen las Directrices de ayudas con finalidad regional y como se ha venido señalando a lo largo de este artículo, estas ayudas sólo pueden autorizarse si están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y si su nivel es proporcional a los costes adicionales vinculados con los factores identificados en el artículo 299.2 y que tienen por objeto compensar.

En la negociación entablada durante el año 2006, la Comisión Europea examinó estas dos cuestiones. La Decisión de diciembre resume perfectamente los argumentos presentados por las autoridades españolas para demostrar que ambas se cumplen.

¹⁴ El desglose por anualidades se encuentra recogido en la Decisión mencionada.

Por lo que respecta a la contribución al desarrollo regional, las autoridades españolas aportaron a la Comisión Europea un estudio realizado por la Fundación de Estudios de Economía Aplicada¹⁵ que evalúa el impacto del conjunto del REF en la economía canaria y que concluye en que el REF ha permitido aumentos significativos de las principales macromagnitudes de nuestra economía: el PIB regional, el empleo y la productividad así como una disminución de la tasa de desempleo.

La Comisión Europea consideró asimismo relevante que el REF hubiera contribuido a estabilizar la variación media del ciclo económico de la economía regional que ha pasado del 2% en el período 1975-1993 al 1,2% en el período 1994-2003, teniendo en cuenta sobre todo que la economía canaria depende excesivamente de un número reducido de actividades económicas.

Las estadísticas sobre empresas registradas en la ZEC, empleos creados e inversiones realizadas también dan cuenta de la importante labor de la ZEC como el principal elemento de diversificación de nuestra economía.

Por lo que respecta a la cuantificación de los costes adicionales y a que la medida en cuestión no supera estos cos-

tes, las autoridades españolas presentaron dos estudios encargados por la Consejería de Economía y Hacienda al Centro de Estudios Económicos Tomillo.¹²

Estos estudios identifican una serie de costes adicionales a los que se enfrentan las empresas y el sector público canario, cuantificándolos en una cantidad que se refleja en un porcentaje del PIB o del VAB en su caso. Tras analizar lo que han supuesto las ayudas de la ZEC en el PIB de Canarias, se concluye que representan un porcentaje muy escaso del mismo y, en todo caso, claramente inferior al coste de la ultraperiferia detectado en los estudios mencionados.

La Comisión considera que hay que sumar en todo caso, todas las ayudas al funcionamiento existentes en Canarias para compensar los costes adicionales de la ultraperiferia, por lo que a estas ayudas de la ZEC, ha sumado las ayudas al funcionamiento previstas en el REF, determinando que en conjunto tampoco superan los sobrecostes de ultraperiferia, por lo que ha concluido que la regulación prevista de la ZEC, que es la que posteriormente se publicó con el Real Decreto 12/2006, es compatible con el funcionamiento del mercado común de conformidad con el artículo 87, apartado 3, letra a) del Tratado CE.

¹⁵ S. Sosvilla Rivero, E. Martínez Budría y M. Navarro Ibáñez en "Efectos macroeconómicos de los incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el período 1994-2013", FEDEA, Madrid 2006.

¹⁶ Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, "Los costes de la ultraperiferia de la economía canaria", 2001 y "Los costes de la ultraperiferia en el sector público canario", agosto 2004.

VI. CONCLUSIÓN

La Comisión Europea ha reconocido que las empresas establecidas en las islas Canarias sufren una serie de desventajas con respecto a las empresas establecidas en el resto del territorio de la Unión Europea. Por este motivo, en el marco de las Directrices de ayudas con finalidad regional ha evaluado durante el año 2006, como ya hiciera en los años 1998-2000, las ayudas del REF; y, en particular, los incentivos fiscales recogidos en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, por un lado y la Zona Especial Canaria, por otro.

La compatibilidad de esta medida con la normativa comunitaria ha permitido la continuidad de la misma durante un periodo que abarca hasta el 31 de diciembre de 2019, dando por consiguiente una gran estabilidad a aquellas empresas que quieren instalarse en la Zona Especial Canaria y que necesitan un gran periodo de vigencia para rentabilizar sus inversiones.

El plazo de vigencia de la Zona Especial Canaria está, desde el punto de vista comunitario, sujeto únicamente a la necesidad de demostrar, con cada cambio

de las Directrices de ayudas con finalidad regional, que se siguen cumpliendo los requisitos que han permitido su aprobación, es decir su aportación al desarrollo regional y que el importe de las ayudas debe estar limitado a lo necesario para cubrir los sobrecostes de la ultraperiferia que soportan las empresas canarias.

La ZEC es una ayuda al funcionamiento destinada a compensar los sobrecostes que les genera a nuestras empresas su situación ultraperiférica y, como tal, ha sido evaluada por la Comisión Europea. El conjunto de ayudas al funcionamiento que pueden recibir las empresas canarias está por consiguiente limitado a que en conjunto no superen los sobrecostes de la ultraperiferia. En Canarias se ha optado porque estas ayudas se apoyen en tres pies, por un lado las ayudas al transporte de mercancías, por otro lado los incentivos fiscales del REF y por último, las ayudas de la Zona Especial Canaria. Se trata de tres instrumentos muy potentes que deben permitir a nuestras empresas situarse en una mejor posición competitiva. En nuestra opinión, la Zona Especial Canaria es un incentivo infrautilizado que debe generar una mayor utilización en el futuro.