

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

CARLOS PORTUGUÉS CARRILLO

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

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Las adaptaciones del régimen fiscal portugués a las empresas de la región de las Azores.
- III. La Decisión de la Comisión Europea de 11 de diciembre de 2002.
- IV. El recurso interpuesto por Portugal el 27 de febrero de 2003 contra la Decisión de la Comisión Europea de 11 de diciembre de 2002.
- V. Las alegaciones del Reino Unido y del Reino de España.
- VI. Conclusiones del Abogado General L. A. Geelhoed, presentadas el 20 de octubre de 2005.
- VII. La sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006.
- VIII. Conclusiones.

Resumen del contenido

Para que una determinada ventaja que se concede a una empresa sea considerada ayuda de Estado y entre en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea ha de cumplir, cumulativamente, cuatro criterios: en primer lugar, la medida debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja económica que la empresa no habría obtenido en el desempeño normal de su actividad; en segundo lugar, dicha ventaja debe ser concedida a través de fondos públicos; en tercer lugar, la medida debe afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por último, dicha medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a determinadas empresas o producciones frente a otras.

En este artículo se analiza cómo se ha interpretado este último requisito en el caso de los beneficios fiscales que son concedidos a determinadas empresas en el marco de un régimen fiscal que se aplica únicamente en una región ultraperiférica de la UE y, en particular, en el marco de un régimen en el que constitucionalmente se prevén tales ventajas para compensar los sobrecostes que genera la ultraperiferia en estas regiones.

Subsidiariamente, también se analiza que medidas pueden ser consideradas ayudas al funcionamiento que tienen por objeto compensar los sobrecostes y que otras medidas, por no ser eficaces en materia de desarrollo regional, no se encuadran dentro de la excepción concedida a las regiones ultraperiféricas en las Directrices de ayudas con finalidad regional y no pueden, por consiguiente, ser consideradas ayudas de Estado compatibles con el funcionamiento del mercado común.

I. INTRODUCCIÓN

Con frecuencia se ha criticado, por artificioso, el concepto de regiones ultraperiféricas para englobar aquellas regiones de la Unión Europea que presentan una serie de características comunes que las diferencian de otras regiones de la Unión, también insulares o lejanas, o de montaña o con cualquier otro tipo de dificultad que limita su desarrollo económico.

Sin embargo, cuando observamos las soluciones que han adoptado los distintos Estados en los que se encuentran las regiones ultraperiféricas para promover el desarrollo económico y social de

estas regiones, observamos unas similitudes que van más allá de la existencia de unos problemas estructurales comunes. Esto es así, en este caso que nos ocupa, en materia de fiscalidad.

Los regímenes fiscales que Francia, España y Portugal han diseñado, a lo largo de la historia, para compensar la ultraperiferia de estas regiones permiten ver una gran homogeneidad en el tratamiento de esta materia, tanto en los arbitrios insulares que existen en los departamentos franceses de ultramar y en Canarias para facilitar el desarrollo de determinadas actividades industriales en estos territorios¹, como en los beneficios fiscales que se conceden, con

¹ Véase a estos efectos el artículo de este mismo autor "La adaptación a la normativa comunitaria del AIEM", en *Hacienda Canaria* nº 14 (número especial), pág. 5

carácter general, a todas las empresas de estas regiones para favorecer su desarrollo económico. Este es el caso de las reducciones en el Impuesto sobre Sociedades (Impuesto sobre las personas jurídicas - IRC) que se aplican en la región portuguesa de Azores y que tienen una gran semejanza con los beneficios fiscales recogidos en la Ley 19/1994 que afectan al Impuesto sobre Sociedades y que forman parte de nuestro Régimen Económico-Fiscal.

Si a la acumulación de las desventajas que sufren estas regiones unimos la semejanza en el diseño de las soluciones arbitradas para facilitar el desarrollo de estas regiones, nos encontramos con un conjunto de regiones que no encuentran paralelismo en la situación de otras regiones comunitarias que pueden padecer alguna de las dificultades que se encuentran recogidas en el artículo 299.2² del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, pero que no presentan en ningún caso la suma de todas estas condicionantes al desarrollo económico.

Algunas veces, sin embargo, el diseño de una determinada política fiscal en una región ultraperiférica lleva a las Instituciones comunitarias a plantearse hasta donde llega la posibilidad de conceder un tratamiento diferenciado y donde empieza la aplicación de las políticas del Tratado sin conceder excepciones a estas regiones porque ello podría crear precedentes que irían en contra de la necesaria uniformidad que debe existir en la aplicación del Derecho Comunitario.

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al estudiar la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores ha entrado de lleno en una de esas cuestiones que, de vez en cuando, marcan una frontera entre el antes y el después. Hasta la adopción de la Sentencia se ha discutido muchísimo, sobre todo en nuestro país, con ocasión de las normas tributarias del País Vasco, acerca de la posibilidad de que una región con un alto nivel de autonomía pueda adoptar unas normas fiscales que beneficien a las empresas de

² El artículo 299.2 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea tal como fue modificado por el Tratado de Ámsterdam establece:

“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”.

esa región frente a las del resto del Estado que no disfrutaban de los mismos beneficios.

La importancia de esta Sentencia radica en que por primera vez se establecen unos criterios claros por parte del Tribunal de Justicia para determinar en qué casos las modificaciones de los tipos impositivos nacionales limitadas a un ámbito geográfico constituyen ayudas estatales con relación al grado de autonomía de que disponga dicha región.

En el presente artículo trataremos de ver cómo afecta esta consideración a nuestro Régimen Económico-Fiscal que, aunque no se basa en una reducción generalizada de los tipos impositivos, contiene elementos que lo configuran también como un régimen de aplicación generalizada a todas las empresas del Archipiélago.

II. LAS ADAPTACIONES DEL RÉGIMEN FISCAL PORTUGUÉS A LAS EMPRESAS DE LA REGIÓN DE LAS AZORES

Al igual que en el caso español, la Constitución portuguesa del año 1976 establece en su artículo 6, apartado 2, que los archipiélagos de las Azores y Madeira tienen el estatuto de regiones autónomas con su propio régimen político-administrativo y sus propios organismos de gobierno, incluyendo por consiguiente disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias

de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos. A diferencia de España, sin embargo, el resto del país no tiene el mismo grado de descentralización, siendo Madeira y Azores las únicas regiones autónomas.

Entre las competencias que la Constitución otorga a estas regiones autónomas figuran las de materia fiscal, en los ámbitos legislativo, reglamentario, político, administrativo y financiero, y la potestad para adaptar el ordenamiento tributario nacional a las particularidades regionales en unas condiciones que serán determinadas por una ley-marco del Parlamento portugués. Por consiguiente, 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.

En el caso de Portugal, la Ley 13/98, de 24 de febrero de 1998, estableció el régimen jurídico y sentó los principios generales de la autonomía financiera regional de las regiones autónomas de Madeira y Azores, de los ingresos tributarios regionales, de la deuda pública regional y de la adaptación del sistema tributario nacional a las particularidades regionales. El artículo 33, apartado 1 de esta Ley establece que los órganos regionales tendrán determinadas competencias en materia tributaria, que serán ejercidas por el Parlamento regional, incluyendo la facultad para establecer y regular los tributos en vigor únicamente en las regiones autónomas y la facultad

de adaptar los tributos ya en vigor a las particularidades regionales dentro de los límites establecidos por esta Ley. El artículo 37, apartado 4, de la Ley establece que los Parlamentos regionales podrán también, con arreglo a lo que determine una ley, reducir hasta en un 30 % los tipos de gravamen de los impuestos estatales sobre la renta, las sociedades y el IVA, de la misma forma que los impuestos especiales sobre el consumo de acuerdo con la legislación vigente.

Por último, mediante Decreto Legislativo 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional 33/99/A, el Parlamento de Azores aprobó para el territorio de esta región, de conformidad con la mencionada Ley 13/98, la regulación del ejercicio de las competencias en materia tributaria a nivel regional y de la facultad de adaptar tributos estatales, 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.

Los artículos 4 y 5 de dicho Decreto prevén una reducción de los tipos del impuesto sobre la renta y del impuesto de sociedades aplicables a todos los agentes económicos, tanto si son personas físicas como jurídicas, en la medida en que sean sujetos pasivos de tales impuestos. Estas reducciones se fijaron en un 20 % para el impuesto sobre la renta, y en un 30 % en el caso del impuesto de sociedades.

En su día las autoridades portuguesas aprobaron este régimen sin comunicarlo a la Comisión Europea. Tras una petición de información de la Comisión, Portugal notificó este régimen en el año 2000. En el curso de este procedimiento, el Gobierno Regional de las islas Åland, se constituyó, como parte interesada, en base a la autonomía constitucional de que disfruta esta región finlandesa, sobre todo en ciertos ámbitos fiscales. A este respecto, el Gobierno de las islas Åland, en apoyo de los argumentos portugueses, 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 considera-

das, según el Gobierno de las islas Åland, 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/CE³, 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 estuviera sujeta a una serie de requisitos, entre los que se encontraba el de excluir necesariamente las actividades financieras y de servicios intra-grupo por su escasa aportación al desarrollo regional.

III. LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA DE 11 DE DICIEMBRE DE 2002

Al analizar este régimen fiscal la Comisión Europea tuvo en cuenta las dos normas que regulan las ayudas de Estado en cuestión. En primer lugar, las directrices relativas a las ayudas estatales de finalidad regional⁴, y, en segundo

lugar, la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁵.

En la primera de estas normas, se admiten excepciones por lo que respecta a las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento) en las regiones ultraperiféricas siempre y cuando así lo justifique su aportación al desarrollo regional y su naturaleza e importe guarde proporción con las desventajas que se pretenda paliar⁶. Para ello, será necesario que el Estado miembro en cuestión demuestre la adecuación y proporcionalidad de estas medidas. En la segunda de estas normas, en la Comunicación, se reiteran estos principios, añadiendo que en determinados casos una medida fiscal no es constitutiva de ayuda de Estado cuando se justifica por la naturaleza u objetivos inherentes al propio sistema fiscal.

En esta Decisión, la Comisión Europea comienza por recordar los cuatro criterios que debe cumplir toda medida estatal para ser considerada una ayuda de Estado; a saber, la medida en cuestión debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que normalmente gravan su pre-

³ D.O. n.º L 150, de 18.06.2003.

⁴ D.O. n.º C 74, de 10.3.1998, modificadas por D.O. n.º C 258, de 9.9.2000.

⁵ D.O. n.º C 384, de 10.12.1998.

⁶ Véase E. Casas Cabello, El artículo III-167.3.A) de la Constitución Europea y sus implicaciones sobre el futuro de los incentivos fiscales de la ley 19/1994 en *Hacienda Canaria* n.º 12 (junio 2005), pág. 160.

supuesto; en segundo lugar, dicha ventaja debe ser concedida por el Estado o a través de recursos públicos, independientemente de su forma; en tercer lugar, la medida en cuestión debe afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; y, por último, dicha medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a ciertas empresas o producciones.

Conviene recordar estos criterios porque son también los que se dan en los incentivos fiscales que constituyen los artículos 25, 26, 27 y 28 y siguientes de la Ley 19/1994 (los incentivos fiscales del REF y la ZEC). Teniendo en cuenta estos criterios, la Comisión señaló, por lo que respecta a la medida de las Azores:

En primer lugar, al reducirse la carga fiscal de las empresas a través de la reducción parcial de la cuantía del impuesto; y, en la medida en que estas reducciones se aplican a empresas, se proporciona una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto.

En segundo lugar, la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, por lo que se concluye que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión son concedidas mediante recursos estatales, o sea recursos que en el sistema de finanzas públicas portuguesas son asignados a la

Región autónoma de Azores. En el caso del REF, estos recursos formarían parte de los presupuestos del Estado o de la Comunidad Autónoma, en función del incentivo aplicado.

En tercer lugar, por lo que respecta al criterio de que la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros se vean afectados, la Comisión Europea recurre a la práctica jurisprudencial de considerar que esta condición se cumple ya que las empresas beneficiarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambio entre los Estados miembros, sin que ni la importancia relativamente pequeña de una ayuda, ni la dimensión modesta del beneficiario o su reducida cuota en el mercado comunitario alteren esta conclusión.

Por último, por lo que respecta al criterio de que la medida sea selectiva, la Comisión se remite a la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, según la cual las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el artículo 87.1 del Tratado CE.

Estos dos últimos aspectos también se dan en el Régimen Económico-Fiscal de Canarias.

La Comisión Europea consideró que el elemento de selectividad en el concep-

to de ayuda se basa en una comparación entre el trato ventajoso concedido a ciertas empresas y aquel que se aplica a otras empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia. Una distinción basada únicamente en la entidad que decide la medida suprimiría, a juicio de la Comisión, cualquier efecto útil del artículo 87 del Tratado. Este tipo de medidas de carácter fiscal no puede, a juicio de la Comisión, ser tratado de forma diferente en función del grado de autonomía de la autoridad que las adopte, si las medidas tienen los mismos objetivos, recurren a los mismos medios y producen los mismos efectos en los intercambios comerciales y en la competencia.

A estos efectos, la Comisión señala que la utilización de un criterio puramente institucional para distinguir las "ayudas" de las "medidas generales" llevaría a diferencias de trato en la aplicación de la disciplina de las ayudas a los Estados miembros, según que éstos hubiesen adoptado un modelo centralizado o descentralizado de distribución de las competencias fiscales.

La Comisión Europea recuerda en su Decisión sobre las Azores, las Decisiones anteriormente tomadas con respecto a los regímenes tributarios vascos⁷ y concluye que la calificación de estas medidas como ayudas no pone en entredicho la autonomía fiscal de las regiones, sino que pretende únicamente garantizar que los

beneficios fiscales respeten la disciplina comunitaria de las ayudas regionales.

La Comisión señala asimismo que las reducciones de los tipos del impuesto mencionadas no se justifican por la naturaleza o por la economía del sistema fiscal portugués, ni son, por su racionalidad económica, necesarias o funcionales respecto a la eficacia de dicho sistema. En particular, señala la Comisión Europea que, en la medida en que estas reducciones no resultan de la aplicación de principios como la proporcionalidad o la progresión fiscal, favoreciendo, por el contrario, a empresas localizadas en una región específica independientemente de su situación financiera, los objetivos de desarrollo regional que les son atribuidos no pueden ser considerados como inherentes al sistema tributario portugués.

Por último, la Comisión Europea considera suficientemente probado que las reducciones de los tipos del impuesto aplicables al conjunto de las empresas de la región de las Azores se justifican por su aportación al desarrollo regional y por tener el objetivo de compensar los sobrecostes que soportan estas empresas debido a su situación ultraperiférica, y pueden, por consiguiente, acogerse a la excepción prevista en el artículo 87, apartado 3, letra a) del Tratado CE.

En la Decisión de la Comisión Europea de 21 de diciembre de 2005, la

⁷ Véase la Decisión 93/337/CEE y las sentencias del Tribunal de Justicia de 6 de marzo de 2002, Territorio Histórico de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99.

Comisión Europea también consideró que los incentivos fiscales del REF recogidos en los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994 (el artículo 25 no era objeto de ese procedimiento) se ajustaban al objetivo general de superar las desventajas permanentes de las islas Canarias y, por lo tanto, deberían permitir a sus beneficiarios hacer frente a los costes adicionales que resultan de su situación en una región ultraperiférica y contribuir de forma proporcional al desarrollo de la misma, admitiendo también la aplicabilidad del mismo precepto del Tratado CE en base a los mismos apartados de las Directrices de ayudas con finalidad regional.

Por lo que respecta al sector financiero, la Comisión, sin embargo, tras analizar que no pueden ser consideradas ayudas a la inversión, ni estar recogidas en ningún otro apartado del artículo 87, concluye que se trata de ayudas al funcionamiento para las cuales Portugal no ha acreditado su aportación al desarrollo regional y quedan por tanto excluidas de la posibilidad de acogerse a la excepción anteriormente mencionada.

IV. EL RECURSO INTERPUESTO POR PORTUGAL EL 27 DE FEBRERO DE 2003 CONTRA LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA DE 11 DE DICIEMBRE DE 2002

En su recurso, las autoridades portuguesas solicitaron al Tribunal de Justicia la anulación de la Decisión de la Comisión Europea de 11 de diciembre de 2002, en la medida en que dicha Decisión conside-

raba que las reducciones del tipo de gravamen del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en la Región Autónoma de las Azores constituían ayudas de Estado.

Las alegaciones de la República portuguesa se centraron en considerar errores de derecho y de fundamentación en la Decisión de la Comisión que consideró que las medidas en conflicto fueran constitutivas de ayudas de Estado.

Como ya se ha señalado, partiendo de la lectura del apartado primero del artículo 87, la Comisión Europea en sus evaluaciones sobre las medidas que pueden ser constitutivas de ayudas de Estado analiza la existencia simultáneamente de cuatro criterios sin los cuales no puede considerarse que una medida sea constitutiva de ayuda de Estado y prohibida, por lo tanto, por el Tratado CE. Portugal cuestionó los criterios de selectividad y de afección a los intercambios intracomunitarios. Los motivos y alegaciones del recurso portugués se basaron en las siguientes ideas:

En primer lugar, en la calificación errónea de estas medidas como ayudas de Estado cuestionando que hubiera selectividad territorial en las mismas, basándose en las circunstancias constitucionales y legales de las relaciones entre el Estado portugués y sus regiones autónomas.

En segundo lugar, y estrechamente conectado con el punto anterior, las

autoridades portuguesas consideraron que se produjo una calificación errónea de las medidas con arreglo a lo dispuesto en la Comunicación de la Comisión sobre las ayudas de Estado en forma fiscal. De conformidad con esta Comunicación, las ventajas fiscales concedidas a las empresas sólo pueden considerarse medidas generales no constitutivas de ayudas de Estado cuando se justifican por la naturaleza y estructura del sistema fiscal en general.

En este sentido, las autoridades portuguesas señalaron que el régimen plasmado en el Decreto nº 2/99/A, ya señalado, no se configuran como una medida de excepción en la aplicación del sistema fiscal, sino como una adaptación que se inscribe en los principios básicos y orientadores del sistema fiscal portugués y que es aplicable a todos los agentes económicos con domicilio fiscal en el territorio de las Azores. Portugal señaló, además, que este régimen es el corolario de un sistema fiscal que se asienta en una lógica redistributiva que tiene como fundamento la específica situación ultraperiférica de la Región de las Azores, que la diferencia materialmente de las restantes zonas del territorio portugués, así como de los principios constitucionales de autonomía, de solidaridad y de igualdad entre todos los portugueses.

Es curioso observar la similitud de argumentos con aquellos que se dieron en los negociadores españoles de la

compatibilidad de nuestra Ley 19/1994 con el Tratado CE. En un primer momento, el Estado español consideró igualmente que la Ley 19/1994 no se notificó a la Comisión Europea porque no era ayuda de Estado, se trataba simplemente de poner a nuestras empresas en pie de igualdad con las empresas del territorio continental español. Como todos sabemos, por lo que pasó después, la Comisión Europea no admitió en ningún momento este argumento y las medidas fiscales de los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 hubieron de ser negociados en el marco de las Directrices de ayudas de Estado con finalidad regional, que contemplan excepciones en su aplicación a las regiones ultraperiféricas, pero que no llegan, en ningún momento, a negar la propia existencia de la ayuda de Estado sujeta al artículo 87 del Tratado.

En tercer lugar, las autoridades portuguesas cuestionaron también que las medidas en litigio tuvieran un impacto sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros ni provocaran un efecto sensible de distorsión de la competencia. Los términos en que la República portuguesa se dirigió al Tribunal a estos efectos son dignos de ser reproducidos: "(La Decisión de la Comisión Europea) se limita a la afirmación apodíctica de que del hecho de que una parte de las empresas ejerza una actividad económica que es objeto de comercio entre los Estados miembros debe deducirse, en virtud de una oscura lógica fatalista, que se cumple el requisito de que los intercambios comerciales resulten afectados".

He resaltado, en particular, esta frase porque, con una terminología bien diferente, ha sido también escuchada en estas tierras para señalar que las ayudas de Estado a las empresas canarias que se encuentran tan alejadas del territorio continental y que tienen tantas dificultades para poder comercializar sus productos fuera del territorio canario difícilmente pueden afectar a los intercambios comunitarios.

Con carácter subsidiario, Portugal solicitó también la anulación parcial de la Decisión impugnada, en la medida en que declaraba incompatibles con el funcionamiento del mercado común las reducciones del tipo de gravamen del impuesto aplicables a las empresas que operan en el sector financiero y conminaba a Portugal a que procediera a recuperar el importe de las mismas, considerándose que se había incurrido en un error de apreciación con el resultado de violación de los principios de buena administración, igualdad y proporcionalidad y en contradicción con el artículo 299, apartado 2 del Tratado CE.

Las autoridades portuguesas adujeron que los costes adicionales que generan los transportes y sus correspondientes infraestructuras, la energía, la salud, la educación, la industria y los servicios resultantes de la situación ultraperiférica de la Región de las Azores afectan también a las empresas que operan en el sector financiero, de igual modo que a las que operan en otros sectores, e incluso se intensifican

en algunos casos, dado que estas empresas sufren más el carácter archipelágico al tener que disponer de instalaciones geográficamente dispersas y tener que hacer frente a una realidad en la que el atraso económico de la región y los menores ingresos y poder adquisitivo de su población penalizan en mayor grado este tipo de actividades.

De este modo, Portugal consideró que la Decisión impugnada violaba el principio de igualdad, al discriminar a las empresas que operan en el sector financiero frente a las demás, así como los principios de proporcionalidad y buena administración al no haber comprobado la existencia de los sobrecostes de la ultraperiferia en este sector y no haber tenido en cuenta estudios realizados sobre este sector en otras regiones ultraperiféricas como Madeira.

V. LAS ALEGACIONES DEL REINO UNIDO Y DEL REINO DE ESPAÑA

El Gobierno del Reino Unido intervino en apoyo de la República portuguesa centrandos sus argumentos en la apreciación del criterio de selectividad. En este sentido, el Reino Unido alega que pueden existir medidas fiscales, adoptadas por las regiones descentralizadas o autónomas, que no cumplan el criterio de especificidad establecido en el artículo 87, apartado 1 del Tratado CE, por aplicarse a la totalidad del territorio incluido en el ámbito competencial de éstas y carecer de especificidad sectorial.

Así, el gobierno del Reino Unido afirma que cuando, como en este caso, el legislador de una región autónoma fija, para su aplicación uniforme en toda la región, tipos impositivos inferiores a los aplicados en el resto del Estado miembro, en virtud de una decisión del legislador nacional, la selectividad de la medida no puede deducirse del mero hecho de que las demás regiones estén sujetas a un nivel impositivo distinto. En función de los casos, habrá que apreciar esta selectividad en el marco de la propia región y no en el del Estado miembro en su conjunto. Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas.

Por consiguiente, el Reino Unido considera que la Comisión habría debido tener en cuenta el grado de autonomía de la autoridad infraestatal que fijó los tipos impositivos regionales inferiores a la luz de varios factores, como el hecho de que la competencia en materia fiscal se inscriba o no en el marco de un sistema constitucional que conceda a la región un grado de autonomía política significativo, si la decisión por la que se reduce el tipo impositivo emana de un órgano elegido por la población de la región y si las consecuencias

financieras de esta decisión las soporta la propia región sin verse compensadas por ayudas o subvenciones de las demás regiones o del Gobierno central, argumentos que, como veremos, fueron posteriormente recogidos por el Abogado General.

Todas estas cuestiones deben ser planteadas con carácter previo a la consideración de la medida como ayuda estatal incluida en el artículo 87.1, pues, en caso contrario, alega el Reino Unido, se está cuestionando el sistema constitucional de descentralización del Reino Unido con la situación de Escocia e Irlanda del Norte.

El Reino de España, por su parte, también señaló que la descentralización, cuando existe, forma parte del marco constitucional de los Estados miembros. Las alegaciones de la Comisión, por consiguiente, ignoran esta estructura constitucional, en particular si se tiene en cuenta que la política en materia de fiscalidad directa sigue siendo de competencia exclusiva de los Estados miembros.

VI. CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL L. A. GEELHOED, PRESENTADAS EL 20 DE OCTUBRE DE 2005

Las conclusiones del Abogado General Geelhoed sientan, por primera vez, el criterio para determinar cuando una modificación en el tipo impositivo nacional adoptada única-

mente para una determinada región geográfica de un Estado miembro ha de ser considerada ayuda de Estado y cuando puede considerarse una medida no incluida en este concepto.

En un contexto como el de la Unión Europea en el que muchas de sus regiones tienen una gran autonomía institucional y legislativa para imponer este tipo de reducciones, la cuestión evidentemente suscitó un gran interés que iba más allá de analizar el caso concreto de la región de Azores cuyos efectos sobre la competencia intracomunitaria, aunque la Comisión y el Tribunal de Justicia digan lo contrario, son, por las propias circunstancias de la región, claramente escasos.

Para ello, el Abogado General comenzó por analizar el Derecho aplicable a esta cuestión:

En primer lugar, el Derecho comunitario aplicable a las ayudas de Estado, es decir, el artículo 87, en sus apartados 1º y 3º, en sus letras a) y c) que recoge las excepciones a las ayudas de Estado con finalidad regional; así como las Directrices de la Comisión Europea aplicables, a saber, las Directrices de ayudas con finalidad regional y la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

En segundo lugar, el Derecho comunitario aplicable a las regiones

ultraperiféricas que encuentra su base jurídica en el artículo 299, apartado 2 del Tratado CE.

En tercer lugar, el Derecho portugués que ya ha sido mencionado.

Tras analizar la Decisión impugnada y las alegaciones de las partes entre las que se encontraban no sólo las de la Comisión Europea, sino también las del Reino Unido y España que intervenían en apoyo de la República portuguesa, el Abogado General pasó al análisis de la cuestión de la que señala no había sido nunca tratada con anterioridad por el Tribunal de Justicia, aunque en las conclusiones del Abogado General Saggio en los Asuntos Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa relativas a las denominadas "vacaciones fiscales vascas" se aproximara a las mismas, pero no llegara a entrar en el fondo del asunto por considerar que se trataba de medidas coyunturales.

El Abogado General y, de ahí la importancia de estas conclusiones que fueron posteriormente seguidas por el Tribunal de Justicia, considera necesario formular unos criterios de evaluación que permitan a los Estados miembros tener la seguridad jurídica al regular sus regímenes tributarios para determinar en qué casos unas modificaciones tributarias aplicables a un espacio geográfico limitado se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación el artículo 87, apartado 1 del Tratado CE.

Para poder ser calificada como ayuda, una medida tributaria debe cumplir los cuatro criterios establecidos el artículo 87, apartado 1, en particular:

- La medida debe "ofrecer a sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto". Esta exigencia se cumple claramente cuando una empresa está sujeta a un tipo impositivo más reducido que el que normalmente se le habría debido aplicar.
- Dicha ventaja debe ser "otorgada por un Estado o mediante recursos estatales". El Tribunal de Justicia ya había sido claro a este respecto en la sentencia Alemania contra Comisión, en la que se concluyó que cumplen este criterio las reducciones impositivas concedidas por las autoridades regionales, que conducen a unos menores ingresos del Estado.
- La medida debe favorecer a determinadas empresas o producciones; es decir, debe ser selectiva. Una medida no puede ser calificada de selectiva cuando el Estado miembro puede probar que la medida se halla justificada por la naturaleza o el sistema de dicho régimen.
- La medida debe falsear o amenazar con falsear la competencia y afec-

tar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

El carácter selectivo es el determinante para considerar que el establecimiento de un tipo impositivo diferente aplicable en una zona geográfica concreta está comprendido en el artículo 87, apartado 1. El Abogado General distingue, a estos efectos, tres situaciones:

La primera es aquella en la que el gobierno central de un Estado miembro decide unilateralmente que debe reducirse el tipo impositivo nacional dentro de una determinada zona geográfica. Una medida de esta índole, señala el Abogado General, es claramente selectiva, ya que la adopta un único órgano y se aplica sólo a aquella parte del territorio geográfico comprendido dentro de su jurisdicción.

Parece, desde luego, que el Abogado General estaba pensando en situaciones como la del Régimen Económico-Fiscal de Canarias en las que la reducción de los tipos del Impuesto de Sociedades que se dan en la Zona Especial Canaria (aunque en este caso no se aplican con carácter general, sino sectorial) o los incentivos fiscales en que consisten los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994, la adoptan únicamente las Cortes Generales mediante una Ley estatal en el ámbito de un impuesto que es estatal y que, con las excepciones de los territorios acogidos al régimen de las Diputaciones forales vascas, se aplica por igual en todo el territorio nacional.

La segunda situación, continua señalando el Abogado General es aquella en la cual todas las entidades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la competencia de fijar un tipo impositivo para la zona sujeta a su jurisdicción, en relación o no con un tipo impositivo nacional.

Como señala el Abogado General, la Comisión ha reconocido en sus decisiones que las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de sus competencias en materia tributaria que se aplican en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87, apartado 1 del Tratado CE, ni siquiera cuando dicha entidad establece tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional, puesto que en tales casos, no existe un tipo nacional, sino tantos como entidades tienen esa competencia, pensemos por ejemplo en la cualquiera de los impuestos locales que se aplican en los distintos municipios españoles a las empresas por el mero hecho de estar implantados en el territorio de ese municipio.

La tercera situación es aquella en la que un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional es fijado por una entidad local o regional y es aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad. El Abogado general se centra en su evaluación en considerar si este tipo impositivo reducido se deriva de una decisión adoptada por una entidad que goza o no de total autonomía con respecto al Gobierno central del Estado miembro. Es decir, si

tiene autonomía institucional, procedimental y económica.

La autonomía institucional es considerada por el Abogado General como aquella en que la decisión es adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del Gobierno central.

De conformidad con la autonomía en materia de procedimiento, la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local, o regional, siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo.

Por último, la autonomía económica consiste en que el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones, como ocurre por ejemplo en Escocia. En una situación de esta índole, continua señalando el abogado general, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán entonces una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructuras. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma

cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse.

El Abogado General concluye que si se dan todos estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de "selectiva" a los efectos del artículo 87, apartado 1 del Tratado CE. En tales casos, señala el Abogado general, la tesis defendida por la Comisión acerca del papel fundamental que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas deja de estar fundada. Por el contrario, si falta alguno de estos elementos, el Abogado General concluye que la medida tiene carácter selectivo a los efectos del artículo 87, apartado 1 del Tratado.

Tras exponer cual debe ser el marco para considerar selectiva o no una determinada reducción de impuestos en el ámbito regional, el Abogado General pasa a aplicar dichos principios al caso específico de las reducciones impositivas en la región ultraperiférica de Azores y concluye que no se dan todas las circunstancias que permitan deducir una autonomía plena de esta región en esta

materia y, por lo tanto, la medida ha de ser considerada selectiva.

A pesar de entender que existe una autonomía institucional de la región de las Azores para adoptar tales normas, el Abogado General concluye que no existe una autonomía, ni de procedimiento ni económica. La autonomía de procedimiento es negada por el Abogado General en base a la aplicación de los principios de redistribución que establece la Constitución portuguesa y, en particular, el principio de solidaridad nacional, mientras que la autonomía económica es negada en este caso porque en el plano financiero existen transferencias presupuestaria del Estado a la región de las Azores para estimular el desarrollo económico y corregir las desigualdades que permiten compensar los menores ingresos fiscales ocasionados por las reducciones de los tipos impositivos.

Una vez determinado que se trata de una medida selectiva, el Abogado General pasa a examinar si la medida en cuestión podría estar justificada por la naturaleza y el sistema del régimen tributario tal como recoge la Comunicación relativa a la fiscalidad directa de las empresas.

Señala a estos efectos el Abogado General que, ni la práctica de la Comisión Europea, ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia han fijado claramente los límites de la justificación relativa a la naturaleza y el sistema de un régimen tributario. No obstante, determinadas

cuestiones si permiten deducir si, en el caso que nos ocupa, las reducciones fiscales de la Región de Azores se justifican o no por la naturaleza y el sistema tributario en cuestión. El Abogado General concluye que ello no ocurre en este caso puesto que, aun cuando la finalidad de las reducciones de impuestos en las Azores puede ser la redistribución de la renta entre las regiones más pobres y más ricas, el método empleado consiste en una excepción regional al sistema tributario portugués que normalmente se aplicaría en otro caso, más que en un uso específico de las normas generales en vigor en el sistema tributario nacional.

Por lo que respecta al falseamiento de la competencia en la Comunidad, el Abogado General concluye que esta medida puede falsear la competencia debido tanto a su amplio objeto sectorial, puesto que abarca a todos los agentes económicos sujetos a la obligación de declarar en Azores, como a la considerable magnitud de las reducciones de impuestos de que se trata. A juicio del Abogado General, la extensión geográfica de las Azores, relativamente reducida, no resulta determinante, puesto que, como ha señalado el Tribunal de Justicia, 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.

Estas circunstancias se dan también, en mayor medida, dado el tamaño

de nuestra economía, en el caso de los incentivos fiscales canarios del REF.

Por último, el Abogado General examina la última alegación de la República portuguesa referida al hecho de que al afirmar la Comisión Europea que las reducciones de impuestos no podían calificarse de excepción al amparo del artículo 87, apartado 3, letra a), en la medida en que se aplicaban a los sectores de los servicios financiero e intra-grupo, la Comisión europea incurrió en un manifiesto error de apreciación, y violó los principios de buena administración, igualdad de trato y proporcionalidad, infringiendo el artículo 299, apartado 2. En opinión de Portugal, las empresas financieras pueden tener que soportar los mismos costes adicionales derivados de la situación geográfica excepcional de este archipiélago y, por tanto, recibir el mismo trato.

En este punto el Abogado general se limitó a señalar que, dado que las directrices de ayudas con finalidad regional permiten ayudas para compensar los costes de ultraperiferia y que incumbe al Estado miembro demostrar la existencia de tales costes, la República portuguesa no aportó datos suficientes para demostrar que en el sector financiero en particular existieran esos sobrecostes; y, por lo tanto, no se justificó suficientemente la necesidad de la ayuda para este sector por lo que la Comisión Europea no actuó incorrectamente al considerar que las ayudas para este sector no suponen

una aportación suficiente al desarrollo regional que motive su necesidad.

VII. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006

El Tribunal de Justicia analiza los tres motivos de impugnación de la República Portuguesa y concluye tal como se expone a continuación:

Por lo que respecta al primer motivo, basado en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87, apartado 1 del Tratado CE, el Tribunal de Justicia considera que no puede deducirse que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87, apartado 1 del Tratado CE por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

En tales casos, señala el Tribunal, el marco de referencia para analizar si la medida es selectiva o no; es decir, si favorece o no a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, sería el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia y no el territorio nacional en su conjunto.

El Tribunal considera que, para apreciar si una medida adoptada por una entidad regional o local que fije un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del

Estado es o no selectiva, ha de examinarse si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que la entidad tenga competencia.

Para ello, el Tribunal retoma los argumentos del Abogado General señalando las tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a escala nacional.

Centrándose en la tercera situación en la que una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de sus facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia, el Tribunal rechaza los argumentos de la Comisión Europea y considera que el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

Para ello, el Tribunal concluye en el punto 67 de la Sentencia que para considerar que se dan las circunstancias anteriores y no existe selectividad en la medida es necesario, en primer lugar, que la medida sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

La consecuencia es, como señaló en su momento el Reino Unido, que para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

Estas conclusiones abren un gran debate sobre su aplicación al caso de las reducciones del tipo impositivo adoptadas por las Diputaciones forales vascas que ha sido objeto ya de algún análisis doctrinal⁸, pero que no considero oportuno entrar a valorar porque se aleja del objetivo de este estudio en el análisis de las consecuencias para el Régimen Económico-Fiscal de Canarias.

Tras sentar su doctrina sobre cuales son las circunstancias que permiten deducir que una medida como la que se cuestiona en este asunto puede pasar a ser considerada una medida general y no una ayuda de Estado, el Tribunal pasa a examinar si estas circunstancias se dan en el caso de las reducciones impositivas de las islas Azores.

A estos efectos, el Tribunal niega que en este caso se dé una autonomía económica puesto que el principio constitucional de solidaridad nacional se ha concretado de tal modo que el Estado central participa, junto con las autoridades de las Regiones Autónomas, en la misión de desarrollo económico, en la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional.

De este modo, si bien la merma de los ingresos fiscales que puede derivar-

⁸ Véase el artículo ¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco) de D. Armesto Macías y P. M. Herrera en *Quincena Fiscal* (Julio I – 2006).

se, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo de que se trata puede afectar al cumplimiento de este objetivo de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, ésta se ve compensada en cualquier caso por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central que se prevé expresamente en la Ley 13/98 en forma de transferencias presupuestarias.

De esta manera el Tribunal considera que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional, por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad, son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central. En este contexto, se concluye que las medidas no cumplen el tercero de los requisitos expuestos de autonomía económica o financiera, por lo que el marco de referencia para analizar la selectividad o no de la medida no es el regional, sino el nacional.

Una vez determinado que se trata de una medida selectiva, hay que analizar si esta medida puede estar justificada por la naturaleza o estructura del sistema fiscal portugués, como señala la Comunicación sobre fiscalidad directa de las empresas, y reitera el Tribunal. En este sentido el Tribunal

señala que las medidas como éstas, que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la necesidad de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución. El hecho de que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta, a juicio del Tribunal, para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo.

La conclusión lógica que se extrae de esta sentencia es que un sistema como el REF en el cual sus incentivos fiscales tienen por objetivo el desarrollo regional de Canarias, pero no atienden a criterios de lógica interna de un sistema fiscal, como pueden ser los de la recaudación progresiva, los destinados a mejorar la eficacia de la recaudación o los destinados a una mejor redistribución de la renta, no podrían tampoco considerarse justificados por la naturaleza o estructura del sistema fiscal español a los efectos de no ser considerados una ayuda de Estado.

Así pues, como señalábamos, el Tribunal concluye que las rebajas impositivas del sistema fiscal portugués que se aplican en la Región autónoma de Azores constituyen ayudas de Estado al cumplir los criterios que se corresponden con una ayuda de Estado, incluido el de la selectividad y no estar justificados por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

El segundo motivo que alegó la República portuguesa al impugnar la Decisión de la Comisión fue la insuficiente motivación de la afección a los intercambios intracomunitarios y de las restricciones significativas de la competencia.

Con respecto a este motivo, el Tribunal considera suficientemente motivada la Decisión de la Comisión y reitera que el hecho de que se trate de un sistema general que se aplica a todos los sectores económicos de las Azores implica que, al menos una parte de las empresas de esta región, ejerce actividades económicas que son objeto de tales intercambios y que, por lo tanto, éstos pueden verse afectados.

El tercer motivo alegado por la República Portuguesa es de especial interés por su comparación con nuestro Régimen Económico-Fiscal y, en particular con las disposiciones del artículo 27 de la Ley 19/1994 y de la Zona Especial Canaria que limitan su aplicación a las entidades financieras y los servicios intra-grupo.

El Gobierno portugués alegaba que las empresas que operan en el sector financiero pueden soportar los mismos costes adicionales, derivados del carácter ultraperiférico e insular de la región de las Azores, que los identificados para otros sectores de la economía en el estudio del "Centre for European Policy Studies" presentado el 3 de noviembre de 1999 en el marco de un procedimiento en materia de

ayudas de Estado relativo a la Región autónoma de Madeira. Este estudio tenía por objeto determinar las implicaciones del artículo 299.2 del Tratado CE en lo que atañe a las regiones autónomas de Madeira y Azores.

La Comisión Europea, como señala en sus alegaciones ante el Tribunal en este asunto, ostenta una amplia facultad de apreciación por lo que respecta al análisis de la compatibilidad de las ayudas cuyo ejercicio implica evaluaciones de carácter económico y social.

Además, la Comisión Europea alega que el estudio reseñado en que se basa el Gobierno portugués carece de pertinencia para apreciar la compatibilidad de las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que operan en el sector financiero porque en el mismo se enumeran los costes ligados a la situación ultraperiférica de la región de que se trata, sin cuantificar el impacto de los costes adicionales en los diferentes sectores económicos. A juicio de la Comisión, si bien puede admitirse razonablemente que todas las empresas localizadas en la región de Azores se enfrentan a las mismas desventajas estructurales y permanentes, derivadas de su ultraperiferia, no se deriva de esta circunstancia que el impacto de tales desventajas sobre los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica sea idéntico en todos los sectores. En particular, habida cuenta de la extrema movilidad de los servicios ofrecidos, el sector financiero se encuentra, según la Comisión Europea, en una

situación diferente de la de los demás sectores económicos de las Azores.

Con respecto a nuestro Régimen Económico-Fiscal, con ocasión de la prórroga de la duración de las medidas previstas en los artículos 26 y 27 hasta el 31 de diciembre de 2006 y, en la reciente negociación para prorrogar el conjunto de incentivos fiscales hasta el 31 de diciembre de 2013, las autoridades españolas han presentado también a la Comisión Europea un estudio de la Fundación Tomillo que analiza los sobrecostes de la ultraperiferia en la economía canaria. Este estudio analiza, por un lado los costes para el sector privado y, por otro lado, los costes para el sector público, pero al igual que el estudio de Azores y Madeira no hace una mención expresa de los costes del sector financiero.

En la apreciación de las medidas fiscales aplicables por Azores al sector financiero y de intragrupo, el Tribunal, tras recordar la posibilidad que recogen las Directrices de ayudas con finalidad regional para autorizar ayudas al funcionamiento en las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299.2 del Tratado CE, precisa que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. El Tribunal recuerda asimismo que las ayudas en cuestión deben justificarse en función de

su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza y que su nivel ha de ser proporcional al de los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

El Tribunal rechaza también en este punto los argumentos de la República Portuguesa al considerar que Portugal no justificó suficientemente la necesidad de aplicar estas reducciones fiscales también al sector financiero, aceptando así los argumentos de la Comisión Europea y concluyendo que ésta no incurrió en un error de apreciación.

En cuanto a los servicios intra-grupo el Tribunal también apreció los argumentos de la Comisión Europea que señala que estas actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional para que las medidas de que se trata, por cuanto se aplican a tales actividades, puedan ser declaradas compatibles con el mercado común en virtud del artículo 87, apartado 3, letra a) del Tratado CE, del mismo modo que ocurre con el sector financiero.

En el año 2005, con motivo de la prórroga de los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994 hasta el 31 de diciembre de 2006, la Comisión Europea solicitó a las autoridades españolas el compromiso de que dichas medidas no se aplicarían a los servicios financieros y de las actividades intra-grupo en la medida en que estos sectores y actividades no participaban lo suficiente en el desarrollo regional y no se justificaba, por tanto, su aportación al desarrollo regional, lo que impedía su calificación como ayu-

das al funcionamiento compatibles con el funcionamiento del mercado común debido al carácter ultraperiférico de nuestra región, tal como recoge el apartado 4.16 de las Directrices de ayudas con finalidad regional.

La falta de adaptación a estas Directrices motivó que la Comisión Europea considerara el conjunto del artículo 27 como una ayuda al funcionamiento, dado que las ayudas a la inversión previstas en el mismo no podían catalogarse íntegramente como ayudas a una inversión inicial en el sentido de las Directrices. Esto trajo consigo que las empresas financieras y para servicios intra-grupo no pudieran acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), tal como señala la Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias⁹ cuyo artículo segundo modifica el apartado 1 del artículo 27 excluyendo del beneficio recogido en el mismo a las entidades cuyo objeto principal sea la prestación de servicios financieros y aquellas que tengan por objeto social principal la prestación de servicios de entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Aunque el compromiso de las autoridades españolas y la correspondiente prohibición plasmada en la norma española no fue bien entendida en su momento, la Sentencia del Tribunal de Justicia ha dado la razón a la Comisión Europea frente a las autoridades portuguesas, por lo que el compromiso español permitió que la prórroga fuera concedida por la Comisión Europa con antelación a la fecha de expiración de la medida, lo cual no hubiera podido ser posible de haber mantenido una postura contraria, dado el precedente de las Azores confirmado por el Tribunal de Justicia.

En las negociaciones con la Comisión Europea culminadas el pasado 20 de diciembre, este problema ha sido solventado al distinguir, en la Reserva para Inversiones en Canarias, distintos supuestos de materialización, permitiéndose a las entidades financieras materializar la RIC en inversiones que respondan a la definición comunitaria de inversión inicial, limitándola únicamente en aquellos supuestos que se consideren ayudas al funcionamiento, como por ejemplo la materialización en deuda pública¹⁰.

VIII. CONCLUSIONES

Los beneficios fiscales contenidos en los artículos 25, 26, 27 y 28 y siguientes de la Ley 19/1994 relativa a los aspectos económicos del Régimen Económico-

⁹ BOE nº 76, 30 de marzo de 2006

¹⁰ Véase artículo 27.1 de la Ley 19/1994 en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, BOE nº 312, 30 de diciembre de 2006.

Fiscal de Canarias constituyen ayudas de Estado y están cubiertas por lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

Las ayudas del Régimen Económico-Fiscal cumplen los cuatro criterios que tradicionalmente han sido considerados determinantes para la calificación de una medida como una ayuda de Estado; a saber, la medida en cuestión debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que normalmente gravan su presupuesto; en segundo lugar, dicha ventaja debe ser concedida por el Estado o a través de recursos públicos, independientemente de su forma; en tercer lugar, la medida en cuestión debe afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; y, por último, dicha medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a ciertas empresas o producciones.

El Tribunal de Justicia ha sentado los criterios para determinar cuando una medida fiscal adoptada por una entidad de carácter inferior al estatal puede ser considerada no selectiva y, por lo tanto no ser constitutiva de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Para ello, ha de tratarse de una decisión adoptada por una entidad que goce de total autonomía con respecto al Gobierno central del Estado miembro y esta autonomía ha de ser entendida en una triple vertiente: autonomía institucional (atribución constitucional de la competencia), auto-

nomía procedimental (capacidad para decidir sobre el procedimiento adoptado para establecer el incentivo fiscal en cuestión) y autonomía económica (asunción de los riesgos financieros que conlleve tal medida).

Al igual que el Tribunal concluyó que las medidas fiscales adoptadas por Azores sí constituyen ayudas de Estado pues tienen carácter selectivo, al no cumplir el tercero de estos criterios, nuestros incentivos fiscales 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.

Comparando la situación jurídica de Azores con la de nuestra Comunidad Autónoma, vemos claramente que el margen de autonomía en materia tributaria concedido a la región autónoma de Azores es bastante más amplio que el concedido a nuestra región, dado que si bien es cierto que el Parlamento de Canarias tiene competencias en cuanto a sus tributos propios, como el Impuesto sobre el combustible, es éste el único caso en que la competencia del Parlamento canario es plena. En los casos de los beneficios fiscales sobre los impuestos estatales, éstos se producen en el ejercicio de la competencia estatal a través de leyes estatales, como la Ley 19/1994, sin que el Parlamento de Canarias tenga otra opción que el informe previo previsto en la Disposición Adicional tercera de la Constitución, al que el Estatuto vigente añade que, para ser

favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros.

La propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias recoge en su artículo 126.1.g) la posibilidad de que la Comunidad Autónoma de Canarias asuma competencias estatales en materia de facultades normativas sobre las especialidades económicas y fiscales de Canarias. Asimismo, el artículo 132 de esta misma propuesta señala que el régimen económico y fiscal de Canarias únicamente podrá ser modificado previo informe favorable del Parlamento de Canarias, aprobado por una mayoría de dos tercios de la Cámara, sin la cual no podrá procederse a su modificación. El proyecto añade así una

corresponsabilidad en el ejercicio de la función normativa relativa a los incentivos fiscales del REF, y da un valor aún mayor al informe previo previsto en la Disposición adicional tercera de la Constitución al añadir que no podrá procederse a la modificación del REF sin el mismo.

Está por ver cómo se desarrollan estos preceptos y el trámite en el Congreso y Senado de esta propuesta de modificación del Estatuto, pero mientras esto se produzca la autonomía institucional de esta Comunidad Autónoma para adoptar beneficios fiscales es claramente limitada frente a la de otras regiones europeas a las que este asunto parece referirse.