



Trabajo Fin de Grado

Armonización y tratamiento diferenciado de la imposición indirecta en las regiones ultraperiféricas de la UE: en especial el caso canario. Dos realidades coexistentes y compatibles.

Harmonization and differential treatment of indirect taxation in the outermost regions of the EU: especially the Canarian case. Two coexisting and compatible realities.

Autora

Sandra de Vicente Bosqued

Director

Miguel Ángel Barberán Lahuerta

Facultad de Economía y Empresa
2019

Resumen

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como elemento central demostrar la existencia de compatibilidad entre el proceso de armonización fiscal comunitaria y la circunstancia fiscal de carácter especial de Canarias que se ha visto afectada durante toda la etapa evolutiva del proyecto comunitario y que ha venido motivada por su condición de ultraperificididad. Para ello se antoja fundamental el entendimiento de la ultraperificididad y la concreción de las especialidades fiscales del Archipiélago canario desde el prisma de la tributación indirecta, que se ponen de manifiesto en el Régimen Fiscal Canario.

Abstract

This Final Degree Project has as central element to demonstrate the existence of compatibility between the process of community tax harmonization and the special fiscal circumstance of the Canary Islands that has been affected throughout the evolutionary stage of the community project and that has been motivated for its condition of ultraperificity. For this purpose, the understanding of the ultraperificity and the concretion of the fiscal specialties of the Canary Islands from the prism of indirect taxation, which are evidenced in the Canary Tax Regime, is fundamental.

LISTADO DE ABREVIATURAS

AAC	Arancel Aduanero Común
AUE	Acta Única Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
DOM	Departamento de Ultramar (en francés, Départements d'Outre-Mer)
EEMM	Estados Miembros
FEADER	Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural
FEAGA	Fondo Europeo Agrícola de Garantía
FEDER	Fondo Europeo de Desarrollo Regional
FSE	Fondo Social Europeo
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
PE	Parlamento Europeo
POSEICAN	Programa de Opciones Específicas para las Islas Canarias
REF o R.E.F.	Régimen Económico y Fiscal Canario
RIC	Reserva para Inversiones en Canarias
TCEE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (Tratado de Roma)
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht)
UE	Unión Europea
ZEC	Zona Especial Común

ÍNDICE DE CONTENIDOS

I. INTRODUCCIÓN: Aproximación al tema objeto de estudio.....	5
II. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA LOGRAR UN MERCADO COMÚN	7
1. El concepto de armonización fiscal.....	7
2. La armonización fiscal en el marco comunitario.	13
3. La armonización europea de la imposición indirecta: el caso particular del IVA.....	18
III. LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS (R.U.P) EN LA UE.....	21
1. Armonización fiscal y ultraperificalidad	21
2. El artículo 227.2 del Tratado de Roma, la Declaración 26 del Tratado de Maastricht, el nuevo artículo 299.2 del Tratado de Ámsterdam y el nuevo artículo 349 TFUE.....	25
3. Breve estudio de otros territorios con singularidades fiscales dentro de la UE.....	26
3.1. Regiones autónomas especiales	27
3.2. Regiones ultraperiféricas.....	29
3.3. Panorama de los países de la UE	29
IV. EL CASO DE CANARIAS COMO PARADIGMA DE LA ESPECIALIDAD FISCAL.	32
1. Evolución histórica en la actual configuración del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.....	32
2. Canarias en el proceso de integración de la UE.....	34
2.1. El Acta de Adhesión de España y el Protocolo 2.....	35
2.2. El Reglamento 1911/19 y la Decisión 91/314/CEE del Consejo que establece el POSEICAN	36
3. Fundamentos de la especialidad hacendística de las Islas Canarias.	37
4. Las ayudas de estado comunitarias y la importancia del nuevo artículo 299.2 del TCE	40
4.1. Definición de « ayudas de Estado »	40
4.2. Incentivos fiscales del REF: RIC y ZEC.	41
5. La especialidad fiscal canaria: una comparativa con la fiscalidad general del Estado español.....	44
5.1. Impuesto General Indirecto Canario e IVA.	46
V. CONCLUSIONES	49
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	54

I. INTRODUCCIÓN: Aproximación al tema objeto de estudio.

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como elemento central demostrar la existencia de compatibilidad entre el proceso de armonización fiscal comunitaria y, en consecuencia, la normativa comunitaria necesaria para desarrollar dicha armonización así como la circunstancia fiscal de carácter especial de Canarias que se ha visto afectada durante toda la etapa evolutiva del proyecto comunitario y que ha venido motivada por su condición de ultraperiferidad.

A efectos de dar soporte al eje central de la investigación, se ha decidido contextualizar el panorama fiscal diferenciado en el marco de la Unión Europea tomando como punto de partida el origen de la Comunidad Económica Europea en 1957 con seis Estados miembros, que tuvo como propósito principal la creación del Mercado Común en sus inicios, luego de la UE, en especial, que estuviera regido por las llamadas cuatro libertades básicas: libre circulación de personas, mercancías, capitales y servicios, aspectos para la que la existencia de una única tarifa aduanera exterior debería ser una realidad.

Así, la labor comunitaria tomando como puntos de partida el principio de libertad, que se proyecta en todo el ámbito comunitario y el principio de no discriminación, ha ido progresivamente delimitando el poder tributario de los Estados miembros, y sentando las bases de armonización. En este sentido, el primer bloque, se dedica a contextualizar la armonización fiscal y su importancia para la consecución de un Mercado Común poniendo especial atención en la armonización europea de los procesos de armonización del IVA.

El segundo bloque de contenidos, se dedica a estudiar la ultraperiferidad en la UE y se desarrolla la situación singular de las otras regiones ultraperiféricas de la UE. Asimismo, se dejará constancia de la existencia de una serie de singularidades que actúan como denominador común entre todas ellas para justificar su especialidad tributaria respecto al resto de territorios comunitarios.

En el tercer gran bloque se presenta el caso particular de Canarias. España firma en 1985 el Tratado de Adhesión a la CEE y es en ese momento cuando Canarias se integra de forma parcial, reservándose para ella un articulado diferenciado que quedó recogido en el Protocolo 2 del citado Tratado. En esta parte veremos la evolución histórica del reconocimiento y posterior consolidación de su régimen especial en el plano de la UE, prestando especial atención a los instrumentos jurídicos mencionados. Se investigará el alcance de la plena integración de Canarias en la UE con el Reglamento 1911/91. Y también se analizará la importancia del artículo 299.2 y se tendrá presente la especial relevancia del artículo 107 TFUE (antiguo art. 87 del TCE) en el marco de las ayudas estatales. Por otro lado, se abordará el concepto de ayudas de Estado desde una perspectiva fiscal

para articular su trascendencia en la pervivencia de los incentivos fiscales en las islas Canarias desde su proyección en la Reserva de Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria. Por último, pero no por ello de menor importancia, se realizará un breve comentario comparativo de la situación especial fiscal española y canaria, donde se expondrán las diferencias cualitativas y cuantitativas entre el IVA y el IGIC.

Finalmente, se hace una síntesis de los contenidos de mayor relevancia desarrollados en el presente Trabajo y se exponen unas conclusiones fruto de la reflexión de la temática elegida.

II. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA LOGRAR UN MERCADO COMÚN

Los temas relativos a la fiscalidad de la UE, con la armonización fiscal y la competencia fiscal como ejes principales, han estado en debate prácticamente desde los orígenes del proceso de integración de la UE. Las competencias de la Unión en materia fiscal están limitadas ya que la soberanía fiscal está en manos de los Estados miembros viéndose así la normativa tributaria absolutamente tamizada por la soberanía estatal. Esto se demuestra en la conservación de la regla de la unanimidad (artículo 113 TFUE, antiguo artículo 93 TCE¹), en el proceso decisivo de esta materia, que evidencia la resistencia de los EEMM a transferir la parte necesaria de su soberanía para que sea Europa la que decida por ellos el establecimiento y regulación de sus impuestos. Esto ha supuesto una barrera en el camino hacia el logro de un espacio único europeo en materia de tributación, manteniéndose las barreras fiscales y las diferencias tributarias nacionales en muchas materias.

Sin embargo, la aproximación de las políticas fiscales de la Unión es clave para el buen funcionamiento del mercado único y se ha llevado a cabo una armonización de los impuestos indirectos. Además, la lucha contra las perjudiciales evasión y elusión de impuestos se ha convertido en una prioridad política.

Este debate, con certeza, continuará vigente en el futuro, máxime teniendo en cuenta las sucesivas ampliaciones que van configurando una UE con una creciente diversidad de sistemas tributarios nacionales.

1. El concepto de armonización fiscal.

La Real Academia Española define el verbo “armonizar” como « poner en armonía o de conformidad dos o más cosas que deben concurrir a un mismo fin ». Así, la expresión « armonización fiscal » equivaldría a la adopción de medidas necesarias tendentes a conseguir la aproximación de la diversidad de los sistemas fiscales de los países integrantes de la Unión para que resulten consistentes entre sí, a fin de evitar distorsiones en el mercado integrado, evitando, de esta

¹ Dispone el artículo 113 TFUE, antiguo artículo 93 TCE: « El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14 ».

manera, los obstáculos a la consecución de un mercado común. Aparentemente, la expresión « armonización fiscal » no es pacífica en la doctrina y tiene tantos significados como autores lo utilizan. En lo que parece que hay consenso es en establecer su objeto en la eliminación de las distorsiones fiscales y que su fin es ayudar a la realización del mercado común. En línea con lo expuesto su acepción más generalizada en un contexto europeísta lo considera equivalente, en cierto sentido, a convergencia de los sistemas tributarios nacionales de los países que formen parte de la Unión para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria que entorpecen la consecución del mercado común.

Se puede hacer extensible que la mayoría de los países es contrario a la unificación de los sistemas fiscales en tanto no es necesaria para el buen funcionamiento del mercado común ni para la efectiva unión económica y monetaria.

Reparando en las consecuencias que se derivan para el conjunto de países cuyas economías están interrelacionadas, parece lógico pensar que el hecho de tener significativas diferencias en sus sistemas fiscales se traduzca necesariamente en una diversidad de presiones fiscales y formas de reparto de la carga fiscal entre los distintos sectores y agentes económicos y, por ende, resulta evidente afirmar que esas diferencias constituyen un factor influyente en el nivel de competitividad y, por tanto, en las relaciones económicas de dichos países.

Tenemos, pues, que las distorsiones fiscales, entendiendo éstas como «² una desviación significativa de la competencia, de origen fiscal, que altera el equilibrio respecto de una situación anterior que se toma como referencia produciendo como resultado modificaciones en las corrientes normales de tráfico » dificultan o entorpecen la libre concurrencia en los mercados de bienes y de factores. La eliminación de tales distorsiones se alza como condición *sine qua non* para la formación de un mercado común equivalente a un mercado interior. Y la armonización fiscal, al objeto de eliminar esas distorsiones que entorpecen la consecución de un mercado único, se ofrece como uno – no el único como se verá más adelante – de los caminos para lograrlo.

En este sentido, y siguiendo con la necesidad de precisar su contenido, conviene mencionar lo que en el Informe Neumark³ (1962) se dice al respecto: « ¿Cuál es el objetivo esencial de la

² J.R. ÁLVAREZ RENDUELES: *Las distorsiones fiscales internacionales*, XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1989.

³ NEUMARK REPORT, *Report of the Fiscal and Financial Committee in the EE Con Tax Harmonisation*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.

El Informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 y 8 de julio de 1962, conocido como Informe Neumark es la base teórica de la estructura fiscal europea actual. El Informe reconocía la desigualdad de las situaciones fiscales nacionales y renunciaba a la reunificación de las mismas, centrándose en los elementos más distorsionadores desde el punto de vista fiscal, para la creación de un mercado común. Respecto a los impuestos indirectos, el Informe Neumark aludía a la adopción del país de destino, dada

armonización fiscal? Consiste en incentivar la interacción de la competencia, de tal forma que, la integración y el crecimiento de los Estados miembros pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico ». De lo anterior, se puede concluir que la armonización lo que pretende es igualar los sistemas fiscales de los EEMM con el fin de propiciar los objetivos económicos, mercado común, así como libre circulación de mercancías, productos, servicios, personas y capitales.

La armonización, por lo tanto, no es un fin concreto, sino un instrumento⁴ para materializar los principios y fines que configuran el eje principal de la Unión. Esta idea se puede hacer extensible en el marco de la Comunidad al adoptarse una posición restrictiva y considerar la armonización fiscal únicamente como una aproximación de los sistemas tributarios nacionales mediante modificaciones parciales de los mismos optando por activar un programa de propuestas fiscales con objetivos modestos que permitan dar forma al nuevo marco europeo de fiscalidad común. La Comisión Europea no considera que la armonización generalizada de los regímenes fiscales de los países de la UE sea necesaria en tanto no se obstaculice el establecimiento y el funcionamiento del mercado único. En este sentido, los países deberían poder elegir el régimen que consideren más adecuado. En atención al principio de subsidiariedad, únicamente se tomarán medidas a escala de la UE cuando la iniciativa a escala nacional no haya conseguido proporcionar una solución eficaz y este objetivo pueda lograrse mejor a escala de la UE. Esto es, la UE sólo se ocupará de los asuntos de interés comunitario, dejando a los Estados miembros la mayor parte de las tareas de ejecución.

De este modo el propio Informe Neumark establece que: « El objetivo del Mercado Común no es la unificación fiscal, sino solamente una armonización de los sistemas fiscales (...). Una unificación completa de los sistemas fiscales de los Estados miembros no sería considerada necesaria desde la perspectiva de la política de la integración porque la experiencia prueba que, en muchos campos, diferencias moderadas relativas a la naturaleza y tipo de gravamen de los diferentes impuestos no entorpecen el libre juego de la competencia ».

El Informe va más allá y señala además que « es necesario que ningún tipo de política financiera dificulte la libre circulación de trabajadores y de los capitales, ni la libertad de establecimiento. Debe producirse el intercambio de factores de producción como si de una zona económica unificada se tratase, teniendo en cuenta no obstante, que en un Estado completamente integrado pueden

la repercusión que tienen en el consumo final. En la imposición directa, se centraba esencialmente en el problema de la doble imposición.

⁴ RODRÍGUEZ MORENO, R.: *La armonización fiscal en el contexto de la Unión Económica y Monetaria y de la Unión Política Europea*. Hacienda Pública Española, monografías, 1997, pág. 67.

aceptarse ciertas diferencias en el tratamiento fiscal dado a los ciudadanos ».

Ahora bien, tal y como se anticipaba antes, la armonización fiscal no es la única forma de alcanzar el fin de converger los regímenes fiscales de los EEMM. Existen tres procedimientos convencionales para la eliminación de las distorsiones fiscales y, consecuentemente, alcanzar la armonización fiscal:

1. Utilización de mecanismos de *compensación o neutralización* para evitar los efectos de las distorsiones sobre las condiciones de competencia, no actuando, por tanto, sobre las causas sino sobre las consecuencias negativas generadas por dichas distorsiones sobre las condiciones de competencia de los mercados.

2. *Armonización fiscal* en sentido estricto, mediante la cual, adoptando un conjunto de medidas que permitan eliminar las distorsiones existentes se produzca una integración positiva y parcial de la actividad financiera de aquellos países que han de formar un mercado único o común.

3. *Plena integración financiera*, esto es, conseguir una unificación total de los sistemas fiscales de los Estados en cuestión mediante la supresión total de las distorsiones fiscales. En este contexto, hay que tener muy presente que la unión económica y política plena no puede realizarse sino progresivamente y, por tanto, la unificación fiscal se alcanzará únicamente en la medida en que se logre una auténtica unión económica, social y política. Así pues, la unificación fiscal deberá alcanzarse gradualmente mediante la armonización fiscal.

Inicialmente, se rechazó la idea de conseguir una integración plena en el ámbito fiscal y financiero asumiendo la dificultad presentada por los países miembros que no estaban dispuestos a ceder parte de su soberanía fiscal. Por ello, sus orígenes estuvieron marcados por el uso de mecanismos de compensación o neutralización en pro de un mercado común. Esta situación preliminar no tardó en cambiar de dirección, y se reorientó a una defensa de la armonización fiscal progresiva, que tiene su impacto actualmente en la armonización del IVA y de los impuestos especiales.

Dando otro punto de vista podemos plantear tres formas distintas de alcanzar esa armonización fiscal:

1. Mediante la *competencia fiscal*; es decir, dejando que sean las fuerzas del mercado y su funcionamiento las que consigan la aproximación de los sistemas fiscales, sin necesidad de que se introduzcan medidas específicas al respecto desde las instancias europeas.

2. La *armonización activa o coordinación*; esta estrategia impulsa el papel de las instituciones comunitarias como agente para garantizar el proceso de armonización; se trata, por lo tanto, de que las instituciones europeas dicten las normas que deben aplicarse en los Estados para conseguir esa aproximación fiscal. Esta fue la estrategia adoptada por las autoridades comunitarias en el ámbito

de la fiscalidad indirecta (básicamente IVA e Impuestos Especiales) de manera que se dictasen desde las instancias comunitarias las normas comunes que debían aplicarse en todos los Estados miembros.

3. La *armonización unilateral*, de forma que se deje libertad a los países para que individualmente y de forma unilateral adopten las medidas que consideren oportunas.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta, las autoridades comunitarias optaron desde un primer momento por una estrategia de armonización activa, tal y como se detallará a continuación. Sin embargo, en lo que respecta a la fiscalidad directa, se adoptó una estrategia de competencia.

Se observa cómo la armonización de las políticas fiscales y, más concretamente, de los sistemas tributarios ha constituido, desde sus orígenes, uno de los retos del proceso de construcción europea. Sin embargo, a pesar de los intentos de intensificar los avances en el ámbito de la armonización, la información agregada de la fiscalidad parece confirmar la heterogeneidad de los sistemas existentes en la Unión y las importantes diferencias que se mantienen entre los mismos.

Así, a lo largo de los últimos años las implicaciones de esas diferencias en los sistemas tributarios se han hecho patentes sobre las decisiones de localización y, por tanto, en el crecimiento económico de los países en un contexto de fuerte integración económica y globalización.

Ahora mismo se parte de una desigual presión fiscal entre los diferentes Estados de la UE que en la medida que se avanza hacia el mercado único ha afectado negativamente a su funcionamiento, con distorsiones como diferentes formas de competencia fiscal, la doble imposición o la evasión fiscal. Esta realidad se pone de manifiesto en el cuadro, en donde se puede observar que entre el país con mayor presión fiscal (Francia) y el menor (Irlanda) hay una diferencia porcentual de 24.9 puntos. En lo que atañe a España, el conjunto de los impuestos y contribuciones sociales en relación con el PIB, se sitúa muy por debajo de la media de la eurozona (41,60%) y la UE (40,30%)

Presión fiscal comparada en Europa

Ingresos fiscales en % del PIB de cada país*



Fuente: Eurostat e IGAE.

En efecto, la realidad es que en la UE sólo están armonizados los impuestos sobre el consumo y casi no existe coordinación en la imposición sobre las personas, lo que hace aparecer distorsiones en el mercado interior, sobre todo en relación con el Impuesto de Sociedades. Es en este terreno donde la necesidad armonizadora cobra mayor relevancia a escala comunitaria en tanto que esta disparidad de regímenes favorece las estrategias de oferta impositiva en los diferentes países miembros beneficiándose de los vacíos o lagunas de los que adolecen los ordenamientos jurídicos nacionales para atraer a su ámbito inversiones de capital y establecimientos empresariales.

Al respecto, se han desarrollado medidas que se incorporan al haber de las agendas estratégicas comunitarias y que se centran esencialmente en la lucha contra el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva, priorizando la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha de la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como una mayor cooperación entre las administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude. Sin embargo, lo cierto es que si bien se han tomado medidas tendentes a erradicar la

planificación fiscal agresiva para poner freno a las operaciones transfronterizas en territorios *off-shore*, se suele omitir la raíz del problema: la falta de armonización fiscal de los tributos personales en el interior de la UE. No hace falta remontarse muy lejos para encontrar un ejemplo claro de esta realidad. La Directiva UE2018/822, de 25 de mayo, del Consejo de Intercambio de Información Fiscal en relación con mecanismos transfronterizos, elude el fondo de la cuestión y pone su foco de atención en los comportamientos de los agentes privados.

2. La armonización fiscal en el marco comunitario.

Una vez definida de forma aproximada qué es la armonización fiscal y reparando en su fin último, conviene estudiarla desde el prisma de la UE para entender la evolución de la fiscalidad comunitaria y de las políticas en materia fiscal en el seno de los países miembros. Y es que la utilización del término “armonización fiscal” ha sido un tema recurrente en el proceso de integración europea.

El proceso de integración económica en Europa comienza el 25 de marzo de 1957 con la firma de los tratados fundacionales de la CEE y de la Comunidad Económica de la Energía Atómica, conocido este último como Tratado EURATOM, que unidos al tratado fundacional de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), constituyeron el germen de la Carta Magna de la actual Unión Europea. En el comúnmente conocido como Tratado de Roma, se establecía como objetivo preferente la creación de un Mercado Común, entendiendo éste como un espacio sin fronteras internas, en el que se asegure la libertad de movimientos de bienes, personas, servicios y capital; y donde, frente al exterior, existiese una única tarifa exterior común.

La consecución de un mercado único requería, por tanto, la institucionalización de las cuatro libertades básicas y la aplicación del principio de libre competencia ya mencionados, que exigía, simultáneamente, la adopción de una serie de medidas a las que he hecho referencia en líneas anteriores.

Al configurarse la CEE existían muchos obstáculos que dificultaban el camino hacia la consecución de ese mercado único: aranceles aduaneros, cuotas de importación y exportación, legislaciones nacionales que suponían barreras técnicas al comercio de mercancías, controles de inmigración sobre los ciudadanos, controles monetarios sobre los flujos de capital y reglas restrictivas del establecimiento de sociedades.

El Tratado de Roma incorporaba en su haber algunas previsiones tendentes a acabar con dichas

barreras. Así, se contempló una Unión Aduanera en la CEE, en virtud de la cual: se eliminaron los aranceles aduaneros, las restricciones cuantitativas y de cualquier tipo de gravamen que tuviera un efecto análogo sobre exportaciones e importaciones entre los EEMM. Al mismo tiempo, se debería instaurar el Arancel Aduanero Común, que suponía homogeneización de la aplicación de cargas arancelarias para los bienes importados de Estados no pertenecientes a la CEE. Las medidas *anti-trust*, la desaparición de los controles sobre movimientos de capital y la posibilidad de la libertad de movimiento para particulares y sociedades con la única restricción de las legislaciones nacionales emergieron como media para reforzar la competencia de los Estados.

Los primeros pasos hacia la armonización fiscal se llevaron a cabo en los años sesenta. En febrero de 1960 se creó una Comisión Fiscal y Financiera que analizó en qué medida las disparidades fiscales existentes impedirían el buen funcionamiento del mercado común. Dicha Comisión publicó sus conclusiones en un informe (Informe Neumark, 1962) donde reconocía la desigualdad de las situaciones fiscales nacionales y renunciaba a la reunificación de las mismas, centrándose en los elementos más distorsionadores desde el punto de vista fiscal, para la creación del mercado común. Respecto a los impuestos indirectos, el Informe Neumark aludía a la adopción del país de destino, dada la repercusión que tienen en el consumidor final. Asimismo, publicó un conjunto de iniciativas agrupadas en un calendario que comprendía tres fases con diferentes objetivos.

En la primera fase, se llevaría a cabo la armonización de la imposición indirecta, implantándose desde el principio en todos los Estados miembros el IVA. Y la segunda y tercera fase, completarían la reforma de la fiscalidad a nivel europeo, con la armonización de los impuestos indirectos y el establecimiento de acuerdos multilaterales, en sustitución de los convenios bilaterales.

El progreso alcanzado hasta los años 70 se puso de manifiesto en logros como la supresión de aranceles aduaneros y de los impuestos de efecto equivalente entre los seis países miembros, y el consecuente nacimiento del AAC frente a terceros. Ahora bien, ese progreso alcanzado hasta ese momento tocó techo con los cambios económicos que vinieron de la mano del nuevo panorama internacional: la estanflación de los años 70 y las crisis del petróleo de 1973 y 1975. A partir de entonces, el proceso de integración se ralentizó exponencialmente y provocó la reacción de los Estados comunitarios.

En efecto, el Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo en febrero de 1986, dio un paso más en la consolidación de dicha integración y propuso la configuración de un Mercado Interior Único con un funcionamiento análogo al del resto de los mercados nacionales de los Estados integrantes. La acción de la Comunidad perseguirá el establecimiento de ese Mercado Único basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como un régimen común no discriminatorio de la competencia.

La estrategia europea rechazaba en principio la plena integración fiscal y financiera debido fundamentalmente a la pérdida de soberanía fiscal que para los EEMM supondría la adopción de tal política. En un primer momento, la hoy UE, se inclinó por el uso de mecanismos de compensación o neutralización, como un primer paso que favoreciese la creación del mercado único. Sin embargo, tras los primeros pasos, la dirección de la estrategia cambió y se orientó hacia la defensa de una armonización fiscal gradual, concretada actualmente en la armonización del IVA desde 1977 y de los impuestos especiales.

Si bien la expresión “unificación fiscal” ni tan siquiera se menciona en el TCE, los términos “aproximación”, “coordinación” y “armonización” aparecen ya en la redacción original del Tratado de Roma. En concreto, el Tratado hace uso del término “aproximación” de legislaciones, entre otros, en la letra h) del apartado 1 del artículo 3 aludiendo a la armonización de legislaciones como medios o medidas tendentes a alcanzar el establecimiento o funcionamiento del mercado común. En efecto, dispone el citado artículo que « Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado: (...) h) la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común ».

La expresión “coordinación” se encuentre recogida en numerosos artículos, entre ellos, el artículo 3.1 letra i), donde se posibilita la actuación comunitaria para « el fomento de la coordinación entre las políticas en materia de empleo de los Estados miembros ».

En este contexto, el Tratado fundacional contemplaba explícitamente la armonización de los impuestos indirectos, estableciendo que: « la Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar (...) las legislaciones de los distintos EEMM relativas a los (...) impuestos indirectos» y sería la Comisión la que « formulará propuestas al Consejo, que decidirá por unanimidad ».

El Tratado solo preveía de forma expresa la armonización de la fiscalidad aplicable a bienes y servicios (impuestos indirectos como el IVA e impuestos especiales que gravan productos energéticos, electricidad, alcohol y labores del tabaco). De ahí que se hayan adoptado numerosas medidas al respecto: abolición de los aranceles de aduana internos, adopción de un modelo estandarizado de IVA, convergencia de las *accises* o impuestos especiales e incremento de los acuerdos internos directos de compensación o *clearing-house* sobre el IVA.

El artículo 3.1.c)⁵ del TCE establecía que para alcanzar los fines comunitarios, enunciados en el artículo 2 del TCE, la acción de la Comunidad perseguirá el establecimiento de un mercado único

⁵ Redacción dada por el artículo 8. b) 3 del TCE, de 7 de febrero de 1992 y según la normativa dada por el artículo 2. 3. a) del Tratado de Ámsterdam, de 2 de octubre de 1997.

basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como un régimen común no discriminatorio de la competencia. Estos objetivos suponen necesariamente una serie de cambios importantes en los sistemas fiscales de los países comunitarios que pueden sintetizarse en los siguientes:

1. *Abolición de los aranceles de aduana.* Aunque en 1968, los aranceles sobre bienes que se movieran entre Estados miembros fueron abolidos, y se estableció la A.A.C. frente a importaciones de terceros países, continúan existiendo medidas de efectos equivalentes denominadas barreras técnicas que restringen los flujos de comercio.
2. *Armonización de los impuestos indirectos.* La no existencia de distorsiones en la competencia requiere que los ajustes fiscales en frontera sean uniformes en todos el ámbito comunitario. Por ello, en la Sexta Directiva del IVA en 1977 se desarrolló una base imponible común para el IVA, no obstante, también se precisa una armonización del campo de aplicación de la base imponible y de las modalidades de percepción de los impuestos sobre consumos específicos.
3. *Desaparición de las fronteras fiscales.* Para conseguir la desaparición de las fronteras fiscales es precisa una mayor alineación de los impuestos indirectos que incluya los tipos de IVA y las *accisas*.
4. *Aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso del capital.* La libertad de movimientos de capital en el interior de la UE exige la armonización de determinados impuestos susceptibles de modificar los movimientos de capitales, tanto indirectos (transmisiones patrimoniales, operaciones societarias...), como directos (IS, retenciones, gravamen de ahorro en la imposición personal).
5. *Aproximación de la tributación de las personas físicas.* La coordinación de los impuestos sobre la renta personal y los sistemas de seguridad social debe acometerse para garantizar la libertad de movimiento de los trabajadores, evitando en particular la doble imposición, sobre todo de emigrantes y trabajadores transfronterizos.

Ahora bien, también es necesario mencionar que si bien el Tratado fundacional parece establecer la armonización prioritaria de los impuestos indirectos, no fija, sin embargo ni los plazos ni el procedimiento jurídico a través del cual dicho proceso se debía llevar a cabo. Dicho de otro modo, del contenido del Tratado no es posible deducir ni el alcance, ni el contenido de la imposición impositiva indirecta. De lo que sí se hacía eco el Tratado de Roma era de la gran diversidad de sistemas fiscales.

Más tarde, el TUE transformó aquel mercado común en la UE, ampliándose con ellos sus objetivos que dejan de ser meramente mercantiles, y de entre cuyos principales hitos se encuentra la preparación hacia la creación de una Unión Monetaria. Es en este contexto de creciente integración

económica y monetaria cuando las diferencias existentes entre los diferentes sistemas impositivos vigentes en los EEMM afloran con más intensidad, y surge el problema de que pudieran generar distorsiones fiscales para el objetivo de la Unión monetaria.

En efecto, las autoridades comunitarias no tardaron en detectar en las distorsiones una dificultad en el camino hacia el cumplimiento de un mercado común y, por ello, ya en el Tratado de Roma contemplaron las medidas mencionadas en líneas anteriores para combatir sus efectos: la compensación fiscal, la armonización fiscal y la unificación total de los sistemas fiscales. Si bien podría considerarse que la alternativa más óptima era la unificación fiscal, las dificultades que se hubieran derivado de su aplicación, tanto desde un punto de vista económico como político – pues su adopción implicaría la pérdida total de soberanía fiscal por parte de los Estados –, provocó que las autoridades comunitarias se decantaran en sus orígenes, tal y como se ha mencionado anteriormente, por la armonización fiscal.

En resumen, la interrelación existente entre las economías como consecuencia directa del imparable y positivo proceso de integración europea que se inició en la década de los años 60 y continúa en la actualidad, plantea importantes retos a los EEMM a la hora de compatibilizar sus diferencias en cuanto a sus sistemas fiscales. La existencia de estas diferencias conduce inevitablemente a una diversidad de presiones fiscales, e incluso de formas de reparto de la carga tributaria entre los países y sus respectivos agentes económicos. En consecuencia, las disparidad de tratamientos fiscales deriva en un fenómeno influyente en la competitividad y, por ende, en las relaciones económicas de dichos países. La armonización fiscal aparece como una herramienta para evitar que el contenido de la diversidad de los sistemas fiscales nacionales constituya un obstáculo en el camino hacia ese mercado común del que deben ser complementarios. Además, la armonización fiscal supone una puesta en armonía o conformación de las instituciones financieras de los EEMM al objeto de eliminar esas distorsiones que ponen en peligro la libertad comercial y, por ende, un mecanismo para facilitar la consecución de un mercado único europeo, emerge como una de las fórmulas para alcanzarlo.

3. La armonización europea de la imposición indirecta: el caso particular del IVA.

Con anterioridad se ha hecho referencia a que la nueva redacción del artículo 99 del Tratado de Roma⁶ atribuye al Consejo, previa consulta al PE y al Comité Económico y Social, la responsabilidad de adoptar, por unanimidad « (...) las disposiciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados miembros (...)», y que por su parte en la redacción original del artículo 99 del Tratado de Roma se encomendaba a la Comisión de forma explícita la armonización de los impuestos indirectos como una tarea necesaria para la consecución del mercado interior. Además, se ha analizado cómo el artículo 3.1.c) del TCEE establece que el objetivo en materia fiscal de la Comunidad debe ser coordinar o armonizar los sistemas fiscales de los países miembros para garantizar el establecimiento de un mercado único basado en las cuatro bases fundamentales.

Ante estos requerimientos, el progreso alcanzado a lo largo del tiempo en relación con el proceso de aproximación fiscal de los impuestos indirectos de la Unión ha estado guiado estrechamente por el cumplimiento de los objetivos establecidos en los artículos constitutivos mencionados. La actual UE acometió prioritariamente la armonización de la imposición indirecta de los países entonces miembros de la CEE mediante un proceso cuyo objetivo final era la homogeneización, a través de la convergencia de las legislaciones nacionales. Así, conforme se ha ido avanzando y fijando nuevos objetivos en el proceso de integración económica, se han hecho necesarias nuevas modificaciones en el orden normativo fiscal vigente de los EEMM.

Los avances que se han producido a lo largo del tiempo en relación con el proceso de armonización del IVA han estado ligados, desde sus inicios, con la firma del Tratado de Roma, hasta la actualidad, con el cumplimiento de los objetivos establecidos en los Tratados Constitutivos. Así, es menester recordar que el Tratado de Roma no se refiere expresamente a la armonización de la fiscalidad directa, pero reconoce su necesidad cuando afecta al buen funcionamiento del mercado común. De este modo, la armonización en el ámbito de la UE sólo se comienza a aplicar en lo que a la fiscalidad indirecta se refiere, lo que no suponía la unificación, sino que su objetivo era reducir las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales con el fin de facilitar la construcción de un Mercado Común.

Hasta la segunda mitad del siglo XX, la heterogeneidad de los regímenes del IVA existentes en los EEMM era foco de distorsiones en las operaciones comerciales intracomunitarias, suponiendo un

⁶ Redacción dada por el artículo 8. 20 del TCE, de 7 de febrero de 1992.

obstáculo en el logro de las metas comunitarias. Así, las autoridades comunitarias en 1967, siguiendo las recomendaciones del Informe Neumark, decidieron eliminarla y sustituirla por un impuesto plurifásico no acumulativo: el IVA.

En este contexto, se puede considerar como el embrión de la armonización fiscal europea el año 1967, cuando los seis EEMM de la CEE acordaron reemplazar sus respectivos impuestos sobre las ventas por el impuesto sobre el valor añadido (IVA), cuya normativa se armonizaría con la entrada en vigor de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los EEMM relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que incorporó un sistema común del IVA estableciendo una base imponible uniforme y acabando así definitivamente con la heterogeneidad de regímenes del IVA.

Logrado el Mercado Común, la CEE fue más allá y se planteó la creación de un Mercado Interior Único que funcionase de manera análoga a como lo hacían los mercados nacionales de los EEMM. Así, en 1985, la Comisión publicó el Libro Blanco sobre el mercado interior (COM(1985)0310), donde se fijó la supresión de barreras fiscales y la necesidad de actuar en el ámbito del IVA, introduciéndose la obligación jurídica de conseguir ese Mercado Interior antes del 1 de enero de 1993.

La necesidad de actuación en materia de IVA se derivaba de la aplicación del «principio del país de destino», esto es, los tipos aplicados eran los del país de consumo final y la totalidad de los ingresos procedentes de estos impuestos engrosaban las arcas de la hacienda de ese país.

En 1987, la Comisión propuso una evolución hacia el «principio del lugar de origen» según el cual las operaciones entre EEMM se gravarían al tipo aplicado en el país de origen, que los comerciantes podrían deducir como impuesto soportado. La Comisión propuso además la creación de un sistema de compensación para destinar el IVA recaudado en el país de origen al país de consumo. Sin embargo, estas medidas no fueron de buen recibo en los EEMM y propusieron que de forma transitoria fuera alternativa el principio de gravamen en destino, sentando así la base del sistema transitorio vigente a partir de 1993 (Directivas 91/680/CEE y 92/111/CEE).

A partir del año 2000, los esfuerzos de la Comisión en materia de fiscalidad indirecta se centraron en impulsar medidas destinadas a mejorar las disposiciones transitorias en vigor. La principal norma europea en materia de IVA es en la actualidad la Directiva 2006/112/CE (Directiva sobre el IVA), a la que siguieron, en 2008, las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE.

En 2005 se sentaron las bases para una aplicación más uniforme de las normas de la UE (Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011). En la actualidad, todos los EEMM pueden aplicar normas especiales para simplificar la aplicación del IVA. Este sistema mejoró con la adopción del

Reglamento (CE) n.º 37/2009 sobre la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

En lo que a los tipos se refiere, se contemplaba un tipo mínimo normalizado del 15 %, sometido a revisión cada dos años. Más adelante, el Consejo amplió el período de validez del tipo mínimo hasta finales de 2017. Además, los EEMM podían aplicar uno o dos tipos reducidos de un mínimo del 5 % a determinados bienes y servicios. También se les permitió mantener los tipos inferiores al mínimo (o incluso nulos) que ya hubiesen estado en vigor antes del 1 de enero de 1991 como sucede en el sistema fiscal español. En 2009 se adoptó la Directiva 2009/47/CE sobre los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido para los servicios de gran intensidad de mano de obra prestados a escala local. En 2016, la Comisión adoptó una propuesta de Directiva del Consejo destinada a aplicar los mismos tipos de IVA a las publicaciones suministradas por vía electrónica que los EEMM aplican actualmente a las publicaciones impresas, que fue aprobada por el PE en junio de 2017. En enero de 2018, la Comisión presentó otra propuesta reformista de los tipos del IVA, que tenía por objeto aumentar la flexibilidad, permitiendo a los EEMM beneficiarse de tipos reducidos y nulos que existen en otros EEMM.

En esta línea, en junio de 2018, el Consejo adoptó una Directiva por la que se establece un tipo mínimo normalizado del IVA permanente del 15 %. A finales de ese año, el Consejo aprobó actos legislativos sobre: i) «soluciones rápidas» para mejorar el funcionamiento del sistema actual del IVA, a la espera de la entrada en vigor del nuevo sistema; ii) el IVA sobre las publicaciones digitales; y iii) la cooperación administrativa transfronteriza en el ámbito del IVA. En la actualidad, existen otras muchas propuestas de la Comisión que están siendo objeto de debate en el Consejo.

No obstante, se observa que la existencia de diferentes tipos aplicados por los EEMM podrían poner en riesgo el correcto funcionamiento del Mercado Común. En este sentido, «⁷El planteamiento tradicional y la tópica invocación de la llamada soberanía fiscal por parte de los EEMM tiene que verse superado por su interés en la construcción de un espacio común en el que la imposición sobre las operaciones comerciales sea una fuente importante de financiación de cada uno de ellos y no un factor de distorsión y fraude ».

⁷ LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco: “El impuesto sobre el Valor Añadido en el periodo transitorio. Operaciones y fraude. Otras cuestiones”. En VV.AA. LASARTE, Javier y ADAME, Francisco (coord.): Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Ob.cit. pág. 176

III. LAS REGIONES ULTRAPERIFÉRICAS (R.U.P) EN LA UE.

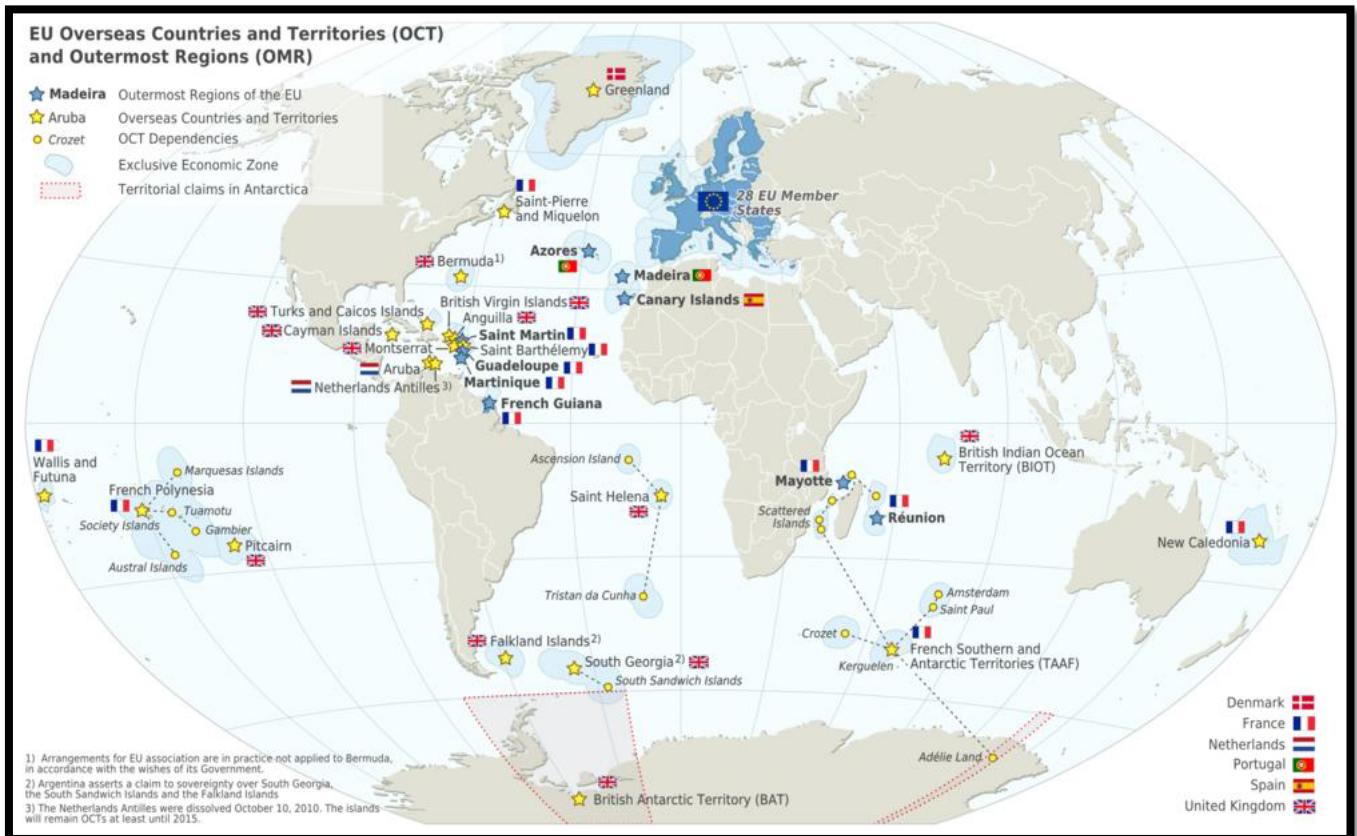
1. Armonización fiscal y ultraperificidad.

La UE cuenta en la actualidad con nueve regiones, conocidas como “regiones ultraperiféricas”: Guadalupe, Guayana Francesa, Martinica, Mayotte, San Martín y Reunión (Francia); Azores y Madeira (Portugal); las Islas Canarias (España). Independientemente de la gran distancia que las separa del continente europeo – y que se puede observar en el mapa adjunto a la página siguiente – las RUP forman parte integral de la UE y, en consecuencia, el acervo comunitario se aplica plenamente a su territorio.

El punto de partida del presente epígrafe es que las regiones ultraperiféricas constituyen una identidad espacial dotada de características específicas, únicas y permanentes, que las diferencian del resto de las regiones europeas; estas características se derivan de su situación geográfica y de su pequeña dimensión, así como de sus condiciones naturales particulares.

En efecto, la concepción que de dichos territorios subyace es la de « reconocer plenamente, en su dimensión estructural y permanente, las especificidades y dificultades particulares de estas regiones en su condición de ultraperiféricas, especificidades distintas, por lo tanto, de las otras regiones insulares menos distantes y también de las otras regiones contempladas por el “objetivo nº1”, a fin de tenerlas en cuenta con un enfoque horizontal, en todas las acciones comunitarias⁸».

⁸ Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las RUP de la UE (COM (2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000, pág. 5)



Fuente: Wikipedia (fecha de consulta 9.06.2019).

Las desventajas que presentan estas regiones, debido a sus condiciones geográficas y climáticas, su aislamiento, reducidas dimensiones y escasez de recursos constituyen un freno para el desarrollo, la competitividad y el empleo en las mismas; hacen necesaria una acción global y coordinada tendente a reducir y minimizar los efectos negativos de la ultraperiferia y promover la convergencia económica y social de estas regiones hacia niveles comunitarios.

Todas las RUP tienen un régimen singular y específico, reconocido desde Maastricht por una declaración anexa al Tratado, la Declaración 26⁹, e incorporado desde el Tratado de Ámsterdam en el artículo 299.2. En la actualidad, el régimen jurídico de las RUP concretado en el Tratado de

⁹ La Declaración 26 del Tratado de Maastricht, dispone lo siguiente: « La Conferencia reconoce que las regiones ultraperiféricas (...) padecen un importante atraso estructural agravado por diversos fenómenos (gran lejanía, insularidad, escasa superficie, relieve y clima difíciles, dependencia económica respecto de algunos productos) cuya constancia y acumulación perjudican gravemente a su desarrollo económico y social. Considera que, si las disposiciones del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y del derecho derivado se aplican de pleno derecho a las regiones ultraperiféricas, ello no obsta para que se adopten disposiciones específicas en su favor mientras exista una necesidad objetiva de adoptar tales disposiciones con vistas a un desarrollo económico y social de estas regiones. Estas disposiciones deberán tener por objetivo a la vez la realización del mercado interior y el reconocimiento de la realidad regional, con vistas a hacer posible que las regiones ultraperiféricas alcancen el nivel económico y social medio de la Comunidad »

Lisboa puede resumirse en lo siguiente:

El artículo 355 del TFUE señala que «además de las disposiciones del artículo 52 del Tratado de la Unión Europea relativas al ámbito de aplicación territorial de los Tratados, se aplicarán las disposiciones siguientes:

1. Las disposiciones de los Tratados se aplicarán a Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, Mayotte, la Reunión, San Martín, las Azores, Madeira y las islas Canarias, de conformidad con el artículo 349 ».

Por otro lado, el apartado 6 del citado artículo afirma que «El Consejo Europeo, por iniciativa del Estado miembro de que se trate, podrá adoptar una decisión que modifique el estatuto respecto de la Unión de alguno de los países o territorios daneses, franceses o neerlandeses a que se refieren los apartados 1 y 2. El Consejo se pronunciará por unanimidad, previa consulta a la Comisión.».

Asimismo, en lo que respecta al tratamiento de las RUP conviene citar el art. 349 TFUE, cuyo párrafo primero reza así «Teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, 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, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de los Tratados en dichas regiones, incluidas las políticas comunes. Cuando el Consejo adopte dichas medidas específicas con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo ».

Del precepto se concluye que aunque algunas de las características definitorias de su estado de RUP se pueden encontrar aisladamente en otras regiones europeas, el hecho diferencial de las RUP, o que las constituye como un grupo o parte del conjunto de regiones europeas es que, en su caso, la presencia de esas características da lugar a un proceso de crecimiento y desarrollo económico muy singular.

En general, las políticas de la Unión han tenido que adaptarse a esta situación especial. La base jurídica habilitante para actuar en las RUP y corregir las disparidades que en ellas se originan, se encuentra en el artículo 349 del TFUE, que en su párrafo segundo concreta que las medidas adoptadas «se referirán, en particular, a las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas o puertos frances, las políticas agrícola y pesquera y las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo básicos, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a

los fondos estructurales y a los programas horizontales de la Unión ».

La situación de las RUP se ha integrado en la hoja de ruta estratégica de la Unión, siendo relevante mencionar la Comunicación COM(2017)0623 que, bajo el título « Una asociación estratégica renovada y más fuerte con las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea » propone un nuevo enfoque para abordar mejor las necesidades específicas de cada una de las nueve RUP. Su objetivo no es otro que crear en ellas nuevas oportunidades para sus residentes, impulsar su capacidad competitiva e innovadora en sectores como la agricultura, la pesca o el turismo, fomentar el crecimiento y la creación de empleo y reforzar la cooperación.

Por lo que respecta a la financiación de las RUP, cabe decir que es el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER¹⁰) el que les nutre de una financiación especial para promover su desarrollo y competencia con las demás regiones. Además, algunas RUP también se financian gracias al Fondo de Cohesión (las portuguesas) y el Fondo Social Europeo (FSE) para todas las RUP y países de la UE. Los sectores más explotados en estas regiones cuentan con una financiación específica: el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER), el Programa de Opciones Específicas por la Lejanía y la Insularidad (POSEI¹¹), el Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca (FEAMP) o el Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA).

Si bien, como es sabido, en la actualidad existen nueve RUP, el presente estudio pone su foco de atención en la ultraperiferia de Canarias, quedando las restantes en un segundo plano. La pertenencia al Estado español, el hecho de que es la RUP de mayor población y la económicamente más potente unida a la escasa atención que suele recibir el sistema canario, justifican el esfuerzo de profundizar con detalle en las singularidades y dificultades conexas del archipiélago canario, y ponerlas en relación con las políticas de la Unión durante todo el proceso de integración.

En particular, las líneas directrices de la UE para integrar a Canarias en el espacio europeo se fijaron en el Programa de Opciones Específicas por la Lejanía y la Insularidad de las Islas Canarias (POSEICAN, en 1991). En este sentido, es menester mencionar también el Reglamento relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario a las Islas Canarias – Reglamento CE 1911/91 –.

Además, el paso de los años y las transformaciones que ha experimentado la UE han mostrado la

¹⁰ El FEDER es uno de los principales instrumentos financieros de la política de cohesión europea. Su objetivo es fortalecer la cohesión socioeconómica en la UE corrigiendo los desequilibrios entre sus regiones. Centra sus inversiones en varias áreas prioritarias: innovación tecnológica, TIC, apoyo a las PYMES, economía de bajas emisiones de carbono.

¹¹ Programa de Opciones Específicas por la Lejanía y la Insularidad: POSEIDOM (para los Territorios Franceses de Ultramar, 1989), POSEICAN (para las Islas Canarias, 1991) y POSEIMA (para Azores y Madeira, 1991). Especialmente referido el Canarias se tendrá ocasión de explicarlo en bloque dedicado al Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

necesidad de disponer de una base jurídica más sólida para poder poner en práctica los planteamientos relacionados con la situación ultraperiférica de Canarias. Esta base jurídica verá en el estudio del artículo 299 del Tratado de Ámsterdam.

En las próximas páginas se tratará en profundidad el caso de Canarias donde se abordarán todas estas cuestiones y se analizarán las condiciones territoriales especiales que hacen aplicar un régimen singular en las RUP, así como las políticas especiales aplicadas al Archipiélago y su evolución como consecuencia de su aplicación.

2. El artículo 227.2 del Tratado de Roma, la Declaración 26 del Tratado de Maastricht, el nuevo artículo 299.2 del Tratado de Ámsterdam y el nuevo artículo 349 TFUE.

El Tratado de Roma en su redacción original contenía en su artículo 227.2 la posibilidad de establecer condiciones específicas de aplicación del Tratado en determinados territorios. Ahora bien, el citado artículo no era completo e incorporaba en su redacción dos limitaciones: una subjetiva, ya que sólo mencionaba a los Departamento de Ultramar (DOM) franceses; y otra objetiva, ya que el ámbito material que podía ser objeto de modulación estaba limitado. Así, la evolución del tratamiento de la ultraperiferia no se quedó estancado, y siguió avanzando en el Tratado de Maastricht o Tratado de la Unión Europea, firmado el 7 de febrero de 1992, y en vigor desde el 1 de noviembre de 1993. Conviene recordar que el Tratado de Maastricht modificó los Tratados fundacionales de las Comunidades Europeas (Tratado de París de 1951, el Tratado de Roma de 1957 y el Acta Única Europea de 1986).

La Declaración nº 26 del Tratado de Maastricht, implicó el primer reconocimiento oficial, aunque sin peso jurídico, de las RUP. En concreto, hacia una referencia específica a este concepto, con una estimación política e institucional del hecho regional y al estatus de las RUP. Dicho de otro modo, en ella se reconocía expresamente la existencia de unas limitaciones estructurales que frenaban el desarrollo de las RUP. También apuntó la posibilidad de adoptar medidas específicas a favor de estas regiones cuando existiese una necesidad objetiva dirigida a su desarrollo económico y social. En definitiva, dos son los aspectos a reseñar en esta Declaración nº 26 del Tratado de Maastricht: uno, la ausencia de fuerza jurídica; dos, el nacimiento por primera vez en el derecho originario del concepto de “ultraperiferia” para definir una política específica a desarrollar en unos territorios europeos concretos.

Ahora bien, la existencia de factores de freno a la renovación de normas o a la adecuación o mejora de las normas existentes siguió siendo importante. En esta línea temporal, fue la aprobación del Tratado de Ámsterdam, rubricado en la capital holandesa el 2 de octubre de 1997 y en vigor desde el 1 de mayo de 1999, el que al revisar los Tratados fundacionales de la Unión, fundió y consolidó el contenido de los mismos, en la línea iniciada en Maastricht. En consecuencia, en lo que respecta a las RUP, se definían en su artículo 299.2 las características comunes de las mismas, siendo la base jurídica para la adopción de medidas a favor de estas regiones por parte de la UE.

El carácter vinculante del artículo 299.2, al reconocer la necesidad de adoptar medidas específicas a favor de estas regiones, supuso un paso adelante en la unificación del régimen jurídico de las RUP. Asimismo, en la consecución de este objetivo jugó un papel decisivo el movimiento ultraperiférico, puesto en escena por las propias RUP y sus respectivos Estados miembros, y el artículo 299.2 simbolizó también la culminación de una larga etapa, iniciada a finales de los años 80, caracterizada por ese diálogo y la colaboración constante entre estas regiones.

Se puede afirmar que con el Tratado de Ámsterdam surge una nueva y definitiva regulación para el tratamiento de las RUP, el artículo 299.2, cuyo alcance y perspectivas de desarrollo, desde el punto de vista de Canarias y España, y desde el punto de vista de la Comisión, analizaremos en el siguiente bloque.

Más adelante, el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007, entrando en vigor el 1 de diciembre de 2009 tuvo efectos en el tratamiento de las RUP. En efecto, la recepción en el texto del nuevo TFUE de un articulado específico para las RUP como continuación del artículo 299.2 del TCE, es el resultado del esfuerzo coordinado de las relaciones de asociación existentes entre los Estados francés, español y portugués, la UE y las RUP.

3. Breve estudio de otros territorios con singularidades fiscales dentro de la UE.

En la actualidad existen varios EEMM de la Unión que cuentan con territorios especiales fuera de sus fronteras. Se trata de territorios que, por razones históricas, geográficas o políticas, disfrutan de un estatus especial dentro o fuera de la UE.

En esta sección se mencionan únicamente los Estados con alguna particularidad en su tratamiento fiscal pertenecientes a la Unión, quedando excluidos los territorios que no forman parte de la Unión.

3.1. Regiones autónomas especiales

Las regiones autónomas especiales son territorios que pertenecen a alguno de los 28 países de la UE, pero que debido a situaciones geográficas o políticas, tienen reglas especiales por las que quedan exentos de aplicar algunas materias del derecho que rige la UE. Existen en total diez regiones autónomas especiales:

- Alemania: Büsing am Hochrhein; Heligoland;
- Italia: Campione d'Italia; Livigno; Lago de lugano;
- España: Ceuta; Melilla;
- Reino Unido: Gibraltar;
- Finlandia: Aland;
- Grecia: Monte Athos.

3.1.1. Büsing am Hochrhein y Heligoland

Büsing es un pueblo alemán de 1.500 habitantes que está rodeado completamente por territorio suizo. Se trata de uno de los escasos exclaves de Europa. La localidad está a menos de tres kilómetros de la frontera con el resto del país. A lo largo de la historia, todas las negociaciones para integrar el pueblo en Suiza ha fracasado. Esta anomalía provocaría algunos problemas si se tiene en cuenta que Suiza no pertenece a la UE ni al espacio Schengen. Pero Büsing, aunque sí pertenece a la UE, no forma parte de su unión aduanera, sino que pertenece al espacio económico o zona aduanera suiza.

Heligoland es una pequeña isla alemana de unos 1.650 habitantes, situada en el borde sudeste del mar del Norte. Al igual que en el caso anterior, no forma parte del Territorio Aduanero Común (TAC) ni al territorio IVA (TAI).

3.1.2. Campione d'Italia, Livigno y Lago de lugano

Campione d'Italia es un pueblo geográficamente localizado en Suiza, que pertenece políticamente a la región italiana de Lombardía. En este pueblo no existen impuestos personales o empresariales y sus ingresos provienen íntegramente de la explotación del Casino de Campione, cuya titularidad corresponde al gobierno de Italia, y gestión al ayuntamiento de la localidad.

El municipio de Livigno es una zona franca sin sujeción a determinados impuestos estatales como el IVA. Este hecho ha favorecido mucho el desarrollo turístico en la zona, ya que es posible comprar a menor coste productos como el tabaco, azúcar o alcohol.

El Lago de lugano, también conocido como Ceresio, es un lago enclavado en Suiza. El tratamiento fiscal especial solo es aplicable a las aguas italianas del Lago, esto es, desde la orilla de la frontera política de la zona entre Ponte Tresa y Porte Ceresio. El resto del área es territorio suizo.

3.1.3. Ceuta y Melilla.

La fiscalidad de Ceuta y Melilla también es especial. Así, en vez del IVA, se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI). En relación a los Impuestos Especiales, sólo es de aplicación el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

3.1.4. Gibraltar.

Gibraltar es un territorio británico de ultramar, y como tal, no pertenece al territorio del Reino Unido. Sin embargo, al entrar en la CEE en 1973 junto con el Reino Unido, se estableció que Gibraltar entraba como « territorio europeo de cuyas relaciones exteriores el gobierno del Reino Unido es responsable ». En la práctica, esto supone que toda las relaciones entre Gibraltar y la UE se realizan como si fuera una región autónoma perteneciente al Reino Unido.

3.1.5. Islas Aland.

Las Islas Aland son un territorio especial situado en el Mar Báltico a medio camino entre Finlandia y Suecia. Aunque Finlandia es miembro de la UE, las Islas Aland están exentas de las regulaciones tributarias de la UE, por lo que muchos ferris que viajan por el Mar Báltico pueden vender mercancías libres de impuestos, siempre que se detengan en Aland por el camino. En efecto, las Islas se adhirieron al territorio de la UE mediante una declaración adicional, pero sólo con fines aduaneros, es decir, pertenecen al TAC, pero no al TAI. Por lo tanto, las Islas Aland no forman parte de las zonas del IVA ni de los Impuestos Especiales de la UE.

3.1.6. Monte Athos

El Monte Athos está en Grecia, y está compuesto por 20 monasterios y una población de unos dos mil monjes. Pertenece al país heleno pero de una manera singular. Se les excluye de las leyes griegas, del territorio Schengen, y del pago de impuestos. De ahí que posea sus propias leyes como prohibir la entrada a cualquier mujer.

3.2. Regiones ultraperiféricas.

Como es ya sabido, existen medidas específicas a favor del desarrollo de las regiones más lejanas de la UE, que son conocidas como « regiones ultraperiféricas »:

- Cinco departamentos franceses de ultramar (la Guayana Francesa, Guadalupe, Martinica, Mayotte y la Reunión);
- Una colectividad francesa de ultramar (San Martín);
- Dos regiones autónomas portuguesas (las Azores y Madeira);
- Una comunidad autónoma española (las Islas Canarias).

3.3. Panorama de los países de la UE

Algunas regiones o territorios forman parte del territorio geográfico de la UE, pero no pertenecen a alguna de las cuatro zonas que distingue la Unión a efectos fiscales y aduaneros:

- una zona aduanera;
- una zona de Impuestos Especiales;
- una zona del IVA;
- una zona estadística.

Esas zonas se consideran « zonas excepcionales ». Los países que no pertenecen a la UE también se conocen como « países terceros ». Así, cuando se importan mercancías de una zona excepcional que no se encuentra en la zona aduanera de la UE, son de aplicación las mismas normas que cuando se importan mercancías de un país que no pertenece a la UE (país tercero). Por ejemplo, Ceuta y Melilla forman parte del territorio de un Estado miembro de la UE (España), sin embargo, no están en zonas aduanera y fiscal de la UE. Por lo tanto, en relación con los derechos de importación, el

IVA y los Impuestos Especiales, estas zonas se clasifican como países terceros.

A continuación, se presenta un panorama general (2019) de las zonas excepcionales a efectos de aproximar su especialidad situación fiscal dentro de la UE.

Territorio/País	País	Especialidad	Territorio UE ¹	Territorio aduanero ²	Territorio IVA	Territorio Impuestos Especiales
Büsingen	DE	RAE	Sí	No	No	No
Heligoland	DE	RAE	Sí	No	No	No
Campione d'Italia	IT	RAE	Sí	No	No	No
Livigno	IT	RAE	Sí	No	No	No
Lago de Lugano	IT	RAE	Sí	No	No	No
Ceuta	ES	RAE	Sí	Sí	No	No
Melilla	ES	RAE	Sí	Sí	No	No
Gibraltar	GI	RAE	Si	No	No	No
Islas Aland	FI	RAE	Sí	Sí	No	No
Monte Athos	GR	RAE	Sí	Sí	No	Sí
Guayana Francesa	FR	RUP	Sí	Sí	No	No
Guadalupe	FR	RUP	Sí	Sí	No	No
Martinica	FR	RUP	Sí	Sí	No	No
Mayotte	FR	RUP	Sí	Sí	No	No
Reunión	FR	RUP	Sí	Sí	No	No
San Martín (parte francesa)	FR	RUP	Sí	Sí	No	No
Azores	POR	RUP	Sí	Sí	No	No

Madeira	POR	RUP	Sí	Sí	No	No
Islas Canarias	ESP	RUP	Sí	Sí	No	No

Fuente: Elaboración propia.

¹ Se refiere al territorio de la Unión Europea tal y como se define en el artículo 52 del TUE y del artículo 355 del TFUE (antiguo artículo 299 TCEE) que puede diferir del territorio político del Estado miembro de que se trate.

² La Directiva 2006/112/CE del Consejo del 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, se especifica que el IVA de la UE no se aplica en los territorios que, bajo el rótulo “Territorio IVA”, se les asigna la palabra “No”.

IV. EL CASO DE CANARIAS COMO PARADIGMA DE LA ESPECIALIDAD FISCAL.

El carácter insular de Canarias y alejado del continente europeo, la pequeña dimensión territorial y demográfica, o el aislamiento geográfico y económico, también han servido de justificación de su particular organización económica y financiera. En efecto, Canarias disfruta de un tratamiento financiero especial, derivado del Régimen Económico y Fiscal que hunde sus raíces históricas en el siglo XV y que le ha permitido neutralizar la dificultad de endogeneizar el proceso sostenido de crecimiento y desarrollo económicos. Así, teniendo en cuenta la necesidad de adaptación del REF a la nueva normativa comunitaria desarrollada en el proceso de integración europea, se revisarán sus etapas de configuración y se pondrán de manifiesto los cambios consagrados, no exentos de particularidades motivadas por el reconocimiento especial histórico canario, para adecuar las figuras impositivas de Canarias a las exigencias de la hoy UE.

1. Evolución histórica en la actual configuración del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Canarias ha gozado desde su Conquista a finales del siglo XV de un estado de especialidad hacendística y económica con respecto al resto de regiones españolas. En efecto, la especialidad fiscal en Canarias se conformó en origen con «el establecimiento de una serie de “exenciones” respecto a las figuras impositivas existentes en el régimen común¹²». Una vez fueron conquistadas las exoneraciones aplicadas en las islas encuentran justificación en la necesidad de incentivar el repoblamiento del nuevo territorio incorporado a la Corona de Castilla con beneficios fiscales.

Esta primera fase, se interrumpe en 1812 con la aprobación de la Real Orden con el objeto de extender al Archipiélago el régimen fiscal general o común. El proceso termina con la Reforma Tributaria de Alejandro Mon en 1843 y supuso la vulneración de las franquicias fiscales canarias al aplicar el régimen general del Estado español, que contradecía el arancel de libre comercio del que disfrutaban las islas en ese momento.

Una segunda fase, con origen en 1852 mediante la promulgación del Real Decreto de 11 de julio, tiene como protagonista las franquicias aduaneras.

¹² NÚÑEZ PÉREZ, G.G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 7.

En julio de 1912 tiene lugar un nuevo planteamiento de la financiación de las Corporaciones Locales canarias, al crearse por disposición legal¹³, la figura que actualmente se conoce como «Cabildos insulares». Y con ellos aparece el Arbitrio de los Cabildos, configurado como un gravamen local al 1% *ad valorem* sobre los bienes objeto de importación o exportación, que, como medio de financiación de ellos, configurarán la Hacienda Local Canaria.

La extensión creciente de la condición de puertos francos convirtió a las franquicias aduaneras en un aspecto básico y configurador del R.E.F, quedando definitivamente confirmadas en todas las Islas Canarias con la Ley de Puertos Francos, de 6 de marzo de 1900. Esta Ley también incorporó en su ámbito de aplicación a los impuestos sobre el consumo. La Ley 30/ 1972, de 22 de julio, de REF de Canarias, ratificó y actualizó el REF canario.

En 1978 se aprueba la Constitución Española, y surge un nuevo factor de incidencia en el REF, como es la inclusión de la Disposición Adicional 3^a, cuyo tenor reza así: «La modificación del REF del Archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma de Canarias, o en su caso, del órgano provisional autonómico». En 1986, un nuevo hito a destacar en la evolución del REF es la adhesión de España a la CEE.

Los cambios estructurales producidos en el panorama europeo desde los años 70 y, muy especialmente, en la década de los 80 no hicieron más que reavivar las aspiraciones reformadoras de la vida económica canaria que impulsaran un cambio. El REF, hasta entonces regulado fundamentalmente por la Ley 30/1972, de 22 de julio, había quedado desactualizado por la realidad económica mundial.

El objetivo no era otro que asegurar, siempre con la idea subyacente de respeto y compatibilización de su tradicional autonomía especial, su adaptación al nuevo escenario normativo comunitario adecuando las figuras impositivas de Canarias a las exigencias de la CEE y, por ende, lograr colocar al territorio insular en una situación competitiva dentro del mapa comunitario.

Se acordó que el acervo comunitario en su conjunto sería de aplicación a las Islas Canarias, aunque con una serie de excepciones. Pronto, sin embargo, se difundió la idea de que el modelo de integración aceptado por Canarias limitaba su propio desarrollo económico. Por ello, en 1989 el Parlamento de Canarias solicitó al Gobierno de la Nación que gestionase una mayor integración de Canarias en la CEE. España satisfizo los deseos canarios en junio de 1991, cuando las Instituciones Comunitarias dictaron el Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991¹⁴,

¹³ Ley de Creación de Cabildos, de 11 de julio de 1912.

¹⁴ DOCE L 171, de 29.06.1991, modificado por el Reglamento (CE) 2674/1999 del Consejo, de 13 de diciembre de 1999 (DOCE L 326, de 18.12.1999).

relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias, y la Decisión 91/314 del Consejo, de 26 de junio de 1991¹⁵, por la que se establece un Programa de Opciones específicas por la Lejanía y la Insularidad de las islas Canarias (POSEICAN) que contenían el nuevo régimen de integración de Canarias en la CEE.

En línea con esta última implicación se entiende la promulgación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del REF de Canarias, que incluye en su articulado un bloque de incentivos fiscales para dinamizar las decisiones inversoras en Canarias. Las especialidades fiscales son las siguientes:

La finalidad de la Ley 19/1994 queda de manifiesto en su Exposición de Motivos, al establecer que « las bases económicas del REF de Canarias articuladas por la ley 19/1994, nacieron con la aspiración de regular la vida económica canaria durante el tramo final del siglo XX y las primeras décadas del siglo XXI ».

Los cambios estructurales y económicos en la economía española e internacional hacían necesario ajustar y adecuar la especialidad económica y hacendística canaria a las nuevas condiciones sociales y económicas coyunturales europeas, la especialidad económica y hacendística canaria. En efecto, el REF se reformó mediante Ley 8/2018, de 5 de noviembre¹⁶, cuya modificación más relevante ha sido la previsión de establecer Zonas Francas en todo el territorio de las Islas Canarias, con el objetivo de promocionar Canarias como plataforma logística.

2. Canarias en el proceso de integración de la UE.

El archipiélago canario está formado por siete islas cuya superficie total es de 7.447 km² y su población es de 2.128.000 habitantes¹⁷, a los que hay que añadir los 10 millones de turistas que acoge anualmente, lo que la convierte en una de las regiones más densamente pobladas de la UE. Está situado frente a la costa occidental africana, a unos 1.100 km del continente europeo. Por ello, goza de una posición estratégica situándose en la frontera sur de Europa y abierto al mercado africano y latinoamericano. Su clima, su entorno natural y nivel de calidad de vida, parecido al europeo, hace que sea escogido como destino turístico por muchísimos ciudadanos del viejo continente. Así, la mayor parte de turistas que visitan las islas cada año son europeos.

El marco institucional en las islas es democrático y estable, con una amplia descentralización

¹⁵ DOCE L 171, de 29.06.1991.

¹⁶ BOE de 6.11.2018

¹⁷ Datos facilitados por el Instituto Nacional de Estadística (2018).

administrativa que, unida a un importante mercado local y turístico, a sus infraestructuras de transporte y comunicaciones, las configura como un entorno económico en crecimiento y dinámico, capaz de atraer inversión en sectores de futuro, como la tecnología alimentaria y marina, la gestión medioambiental y la óptica.

Ahora bien, todo esto no sería posible sin compensar los costes de ultraperiferia mediante el Régimen Económico y Fiscal especial que se traduce en especialidades en materia de fiscalidad, incentivos a las inversiones y otras ayudas procedentes tanto de la Administración Regional como de la Estatal y de la Europea. Todas estas especialidades son las que han hecho posible la integración plena de Canarias a la UE y la existencia de actividades económicas que han logrado que Canarias alcance un nivel de desarrollo que mantiene un nivel de crecimiento sostenido en los últimos años y posibilita acometer con confianza nuevas actividades empresariales.

La situación actual fruto de una evolución que va desde 1986 hasta la actualidad. Así, se pueden distinguir tres etapas en las que el régimen aplicable a Canarias ha ido modificándose para adaptarse más a las necesidades de este territorio dentro del conjunto de la Unión y respetando, en todo caso, las disposiciones comunitarias. Estas etapas son:

- El Acta de Adhesión de España y el Protocolo 2.
- El Reglamento 1911/19 y la Decisión 91/314/CEE del Consejo que establece el POSEICAN
- El artículo 227.2 del Tratado de Roma, la Declaración 26 del Tratado de Maastricht y el nuevo artículo 299.2 del Tratado de Ámsterdam.
- El artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea como continuación del artículo 299.2 del TCE.

2.1. El Acta de Adhesión de España y el Protocolo 2.

En el momento en que comienzan las negociaciones para el ingreso de España en las Comunidades Europeas, surge el problema de la incompatibilidad del REF Canario tradicional con la normativa comunitaria .

El REF de Canarias vivo en 1986, se basaba en la libertad de importación y exportación, y en un régimen de franquicias. Además, Canarias contaba con su propio régimen fiscal y aduanero, con tributos propios como el arbitrio insular a la entrada de mercancías (AIEM). Este régimen, sin embargo, chocaba con la normativa comunitaria, principalmente a los principios de la Unión Aduanera que establecen la supresión de derechos de aduana entre los EEMM y la adopción de un

arancel aduanero común frente al exterior.

Con el objetivo de respetar en todo lo posible este REF canario, tras barajar varias opciones diferentes, se optó por un régimen especial de integración a la C.E.E. que quedó regulado por el artículo 25 del Acta de Adhesión del Reino de España y por las disposiciones del Protocolo 2 del Tratado de Adhesión. Conforme a este régimen, Canarias quedaba excluida de:

- La Unión Aduanera y de la política comercial común.
- La Política Agrícola Común.
- La Política Pesquera Común.
- Del ámbito de aplicación del IVA.

Al no aplicarse en el archipiélago estas políticas, en el Protocolo 2 se establecían las normas para regular los intercambios de mercancías entre islas y el resto de la Comunidad.

2.2. El Reglamento 1911/19 y la Decisión 91/314/CEE del Consejo que establece el POSEICAN

En diciembre de 1989 el Parlamento de Canarias decidió solicitar al Gobierno de España que gestionase ante la por entonces C.E.E. una mayor integración de Canarias. Esto fue posible porque el Acta de Adhesión contenía en el apartado 4 del artículo 25¹⁸ una cláusula de revisión que recogía esta posibilidad.

En junio de 1991, el Consejo adoptó el Reglamento 1991/91, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias¹⁹, y la Decisión 91/314/CEE, de 26 de junio por la que se establece un Programa de Opciones Específicas por la Lejanía y la Insularidad de las Islas Canarias (POSEICAN)²⁰, disposiciones que vinieron a sustituir al Protocolo 2, y que contenían el nuevo régimen de integración de Canarias en la UE. A partir de ese momento, Canarias se integró plenamente en aquellas políticas en las que no estaba incluida.

La aplicación de la política comercial comunitaria y la integración en la Unión Aduanera supuso para Canarias la adopción de medidas como, por ejemplo, el establecimiento de zonas francas

¹⁸ El artículo 25.4 del Tratado de Acta de Adhesión del Reino de España a la C.E.E. dispone: « La Comisión examinará periódicamente los contingentes arancelarios concedidos en aplicación al presente artículo ».

¹⁹ DOCE L 171, de 29.06.1991, modificado por el Reglamento (CE) 2674/1999 del Consejo, de 13 de diciembre de 1999 (DOCE L 326, de 18.12.1999).

²⁰ DOCE L 171, de 29.06.1991.

donde no resulta de aplicación las condiciones económicas²¹.

En materia de política fiscal, y en particular en el campo de la imposición indirecta, las especialidades fiscales de Canarias respecto del resto de España y de la UE quedaron, tras aprobación del Reglamento 1911/91 y la Decisión 91/314/CEE, de la siguiente forma:

1. Exclusión del ámbito de aplicación del IVA. Sustituyéndose por el IGTE por el IGIC para adaptar la imposición indirecta sobre el volumen de ventas a la normativa comunitaria.
2. Exclusión del ámbito de aplicación de las *accisas* comunitarias. Sin embargo, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, extendió a Canarias la aplicación de determinados impuestos especiales – cerveza, alcohol y bebidas derivadas y productos intermedios –. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, incorporó a Canarias en el ámbito de aplicación del Impuesto Especial sobre la electricidad.
3. Creación del Arbitrio sobre la Producción y sobre las Importaciones en las Islas Canarias (A.P.I.M.).

En materia de fiscalidad directa, la competencia de la UE es prácticamente nula; pues en este campo, son los propios EEMM quienes tienen soberanía. Esto implica que, en principio, las medidas de imposición directa aplicables a Canarias no se verán afectadas por el hecho de formar parte de la UE, salvo por dos excepciones:

1. Ayudas de Estado: Que esas medidas constituyan ayudas de estado. Esto sucede con los incentivos a las empresas regulados por el REF y con la Z.E.C, que se verán más adelante.
2. Deslealtad: Que las medidas fiscales aplicadas sean desleales porque fomenten el que las empresas se trasladen de un Estado a otro para instalarse en aquellos que les ofrecen más ventajas.

3. Fundamentos de la especialidad hacendística de las Islas Canarias.

A la hora de abordar los condicionantes que justifican el tratamiento ultraperiférico de Canarias es preciso definir el concepto de « coste de ultraperiferia » que se mencionaba antes. El llamado « coste de la ultraperificidad» integraría todos aquellos costes adicionales que todos los agentes económicos que operan en el territorio de Canarias tienen en relación al resto de Europa, y que deben asumir vía precios, o bien, más genéricamente, por la reducción de la oferta de bienes y

²¹ En las zonas francas de la UE se aplican unas reglas denominadas « condiciones económicas ». Estas normas implican que si el producto que se pretende importar en la zona franca se produce en un país comunitario hay que importarlo de dicho país, aunque fuese mucho más barato importarlo desde un país tercero. Se estableció que en las Zonas Francas que se creasen en Canarias no se aplicarían las condiciones económicas, y por tanto, podrían importar la materia prima desde donde quisiesen y no sólo desde la UE.

servicios que tienen disponibles.

La Unión Europea reconoce una serie de características diferenciales comunes a las RUP como fuente de problemas de desarrollo de la ultraperiferia en el primer párrafo del artículo 349 TFUE, que reza así:

« Teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de Guadalupe, la Guayana francesa, Martinica, Mayotte, la Reunión, San Martín, 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, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones de los Tratados en dichas regiones, incluidas políticas comunes. Cuando el Consejo adopte dichas medidas específicas con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo ».

En este sentido, los fundamentos de ultraperiferia de las Islas Canarias pueden sintetizarse como sigue:

- La primera de las razones, es la *lejanía* con respecto a la Península. Aproximadamente 1000 km separan el archipiélago canario de la primera, y la distancia se reduce a unos 100 km respecto al continente africano.
- La *reducida superficie*, pues la totalidad del archipiélago a penas cuenta con 7.447 km² de superficie, es decir, menos de un 2% de la superficie total española.
- El *relieve* es accidentado y volcánico.
- Otros motivos son las *condiciones geográficas, geológicas y climáticas* y, en consecuencia, los *recursos naturales* con los que cuentan las Islas Canarias. El origen volcánico del archipiélago impide que el cultivo sea apto para muchos alimentos. Por ello, numerosos de los productos consumidos son importados de la Península o de otras partes del mundo. Asimismo, el desarrollo industrial se ve coartado por la ausencia de explotación de recursos con los que potenciar la economía, apoyándose ésta principalmente en el turismo.

Además de las características diferenciales que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea reconoce a las RUP, en general, y extensibles al caso de Canarias, en particular, se podrían enunciar, al menos, tres condicionantes particulares para el caso de estudio, actuando éstos a modo de desventajas competitivas y freno a su desarrollo:

- La *doble insularidad*, derivada de la elevada fragmentación territorial y la discontinuidad del espacio interior en el archipiélago, agravada simultáneamente por un sistema de representación

política que favorece la aparición de fuerzas políticas locales. Este fenómeno supone un obstáculo en el desarrollo de las comunicaciones interinsulares, afecta negativamente a la integración del mercado regional canario y añade dificultad para la promoción de Canarias como destino turístico en el exterior. Asimismo, constituye un menoscabo para la equidad en el acceso a algunos servicios públicos básicos (Abásolo Alessón *et al.*, 2008).

- La *proximidad con países y territorios con menor capacidad adquisitiva* (Marruecos, Sahara Occidental y Mauritania). En este sentido, se puede ver afectado el potencial exportador de Canarias y es motivo de agravar el problema de la inmigración irregular con el tan conocido “efecto llamada”, lo cual puede distorsionar y segmentar el mercado laboral canario, reduciendo la productividad de este factor, disminuyendo el salario medio y aumentando el desempleo.
- La *estructura demográfica* de Canarias, caracterizada por su elevada densidad de población (296 habitantes/km² a 1 de enero de 2018, según Expansión) duplicando la media de la UE-28 (127 habitantes/km²). Este hecho, junto con la configuración de un mercado interior con más de 2 millones de potenciales consumidores, no debería ser un factor negativo por sí mismo. El problema radica de la desigualdad en el reparto de la población entre islas que hace más difícil el aprovechamiento de economías de escala y disminuye la rentabilidad social de las grandes inversiones.

Todos estos condicionantes al desarrollo que se mencionan suponen para las Islas Canarias soportar unos costes ultraperiféricos que generan disparidades. Debido a que la balanza entre las potencialidades (especialización en alta tecnología y actividades de investigación, sirve de plataforma logística para los tres continentes y como puerta de Europa en África, su geomorfología y geografía hace albergar laboratorios para luchar contra el cambio climático, explotan productos agrícolas de alta calidad – por ejemplo, el plátano – etc.) y los efectos negativos es manifiestamente desfavorable, el REF ha sido un elemento clave para compensar esas disparidades y restablecer un marco de equidad social y económica dentro del territorio canario.

4. Las ayudas de estado comunitarias y la importancia del nuevo artículo 299.2 del TCE

4.1. Definición de « ayudas de Estado »

El concepto de « ayudas de Estado » en el ámbito europeo procede del artículo 107 apartado 1 del TFUE (antiguo artículo 87 TCE), que las define como « las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones », y las declarara incompatibles con el mercado interior « en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros », incluyendo, y prohibiendo expresamente, los siguientes tipos de ayudas:

- Medidas contrarias a las normas del Tratado.
- Ayudas otorgadas por los Estados, o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma y siempre que afecten a los intercambios comerciales entre Estados EEMM – artículo 107.1 TFUE –.

La ayudas de Estado, con carácter general, son « incompatibles con el mercado interior » (art. 107 TFUE). La Comisión Europea es la institución que garantiza la existencia de una competencia efectiva y el libre comercio entre los EEMM en condiciones de equidad, que se podrían ver afectados por la utilización indiscriminada de medidas selectivas por parte de los EEMM para favorecer o proteger determinadas empresas o grupos de empresas en función de criterios de política económica puramente nacionales, al margen de los intereses comunes de la UE y del respeto de las libertades fundamentales del Tratado.

No obstante, el propio artículo 107 TFUE incorpora categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en sus apartados 2 y 3 encontrándose en este último la que nos interesa a efectos fiscales.

Así, es de especial importancia a los efectos del desarrollo del presente Trabajo, reparar en el apartado 3, letra a) del art. 107 TFUE que hace referencia a « las Ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349» (regiones ultraperiféricas, entre ellas Canarias), «habida cuenta de su situación estructural, económica y social» (art. 107. 3, letra a) TFUE). Esta excepción puede ser declarada compatible en el mercado interior, como se ha adelantado antes, previo análisis de la Comisión, que será quien determine si existe justificación suficiente para que se pueda conceder. Se dispone que podrán

considerarse compatibles con el mercado común, entre otras, las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas.

Está pues, sujeta al cumplimiento de unas condiciones de compatibilidad que contrarrestan el efecto distorsionador de la competencia y de los intercambios comerciales. Necesariamente se interpretará de manera restrictiva, de tal forma que sólo se llevará a cabo cuando la Comisión pueda verificar mediante análisis previo que existe justificación suficiente para que se pueda conceder. La compatibilidad de la ayuda deberá realizarse en vista a lo expuesto en el contexto comunitario y no en el de un sólo Estado miembro.

En línea con lo anterior, analizaré a continuación las dos ayudas de Estado de carácter fiscal que mayor importancia pueden tener en el desarrollo económico y social de Canarias: la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria.

4.2. Incentivos fiscales del REF: RIC y ZEC.

4.2.1. La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

La Reserva de Inversiones Canaria es uno de los aspectos diferenciables de la economía canaria y constituye una figura propia y exclusiva del REF. Se trata de un incentivo fiscal creado para estimular la autofinanciación empresarial, ya que supone una reducción en el Impuesto de Sociedades o del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), para ser destinados a la inversión en un conjunto de bienes y capital que la propia ley regula, con el fin último de estimular el esfuerzo inversor en las Islas Canarias. Así, la figura de la RIC permite a las empresas reducir su base imponible en cada período impositivo en el Impuesto sobre Sociedades hasta la cantidad que destinen de sus beneficios a la Reserva. El límite fijado para la misma es del 90 % de los beneficios no distribuidos.

La RIC opera solamente en el Archipiélago y sólo para empresas o establecimientos situados y domiciliados en Canarias. Es decir, aquellas empresas cuyos beneficios se generen en las islas y se inviertan en las islas. Concretamente, los supuestos que permite la ley para acogerse a la RIC son estos:

- Sociedad o empresario que sólo tiene establecimientos en Canarias.
- Sociedad o empresario residente con establecimiento en Canarias y en otros puntos de España –o del mundo–.

- Sociedad o empresario no residente con establecimiento en Canarias.

La RIC exige, por tanto, una doble conexión con el archipiélago: por un lado, la actividad económica se debe realizar en Canarias y, por otro, la inversión de dichos rendimientos también se debe localizar en las islas. Es por este motivo que cabe hablar de reinversión. Además, los bienes en que se materialice la reserva deben permanecer en la empresa, generalmente durante cinco años, con el objetivo de favorecer el crecimiento empresarial en Canarias.

En definitiva, la RIC pretende generar la iniciativa empresarial y promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias.

4.2.2. La Zona Especial Canaria

La Zona Especial Canaria es una zona de baja tributación autorizada en el año 2000 por la Comisión Europea. Está regulada en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del REF de Canarias con la finalidad de promover el desarrollo económico y social del archipiélago y diversificar su estructura productiva.

Entre las ventajas fiscales de la ZEC se pueden citar las siguientes:

- *Impuesto sobre Sociedades*: Uno de los atractivos de las entidades ZEC es el tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades vigente en España, pues tributan a un tipo impositivo reducido del 4%.
- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*: Las Entidades ZEC estarán exentas de tributación por este impuesto en los siguientes casos:
 - La adquisición de bienes y derechos destinados al desarrollo de la actividad de la Entidad ZEC en el ámbito geográfico de la ZEC.
 - Las operaciones societarias realizadas por las Entidades ZEC, salvo su disolución.
 - Los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por dichas entidades en el ámbito geográfico de la ZEC.
- *Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)*: El IGIC es el impuesto indirecto canario que grava el consumo final, sustituyendo IVA comunitario. La naturaleza del IGIC es similar a la del IVA, aunque con diferencias importantes, como unos tipos impositivos menores, siendo el tipo general del IGIC el 7%. En el régimen de la ZEC estarán exentas de tributación por el IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Entidades ZEC entre sí, así como las importaciones de bienes realizadas por las mismas.

- *Convenios de doble imposición internacional y directiva matriz filial de la UE:* Siendo las Islas Canarias territorio español y de la Unión Europea, las entidades ZEC podrán acogerse a los Convenios de Doble Imposición firmados por España y a la Directiva Matriz Filial de la Unión Europea. Asimismo, quedarán igualmente exentos con el resto de países con los que España haya firmado un convenio para evitar la Doble Imposición (más de ochenta países).

No obstante, para poder categorizar una entidad como ZEC es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Ser una persona jurídica o sucursal de nueva creación con domicilio y sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC.
- Al menos uno de los administradores o, en el caso de sucursales, un representante legal debe residir en Canarias.
- Realizar una inversión mínima de 100.000€ (para las islas de Tenerife y Gran Canaria) o de 50.000€ (en el caso de Fuerteventura, Lanzarote, La Gomera, El Hierro o La Palma) en inmovilizado (material o intangible) afectos a la actividad dentro de los 2 primeros años desde el momento de su autorización.
- Crear, al menos, 5 ó 3 puestos de trabajo según se trate de las islas capitalinas o no, dentro de los 6 meses siguientes al momento de la autorización y mantener este promedio durante los años que esté adscrita a la ZEC.
- Constituir su objeto social la realización, en el ámbito de la ZEC, de las actividades económicas autorizadas. Asimismo, mediante sucursal diferenciada, podrá realizar otras actividades a las que no serán de aplicación los beneficios de la ZEC, en cuyo caso deberá llevar contabilidad separada.

5. La especialidad fiscal canaria: una comparativa con la fiscalidad general del Estado español.

Como ya se ha apuntado a lo largo del Trabajo, el hecho diferencial canario se apoya en dos pilares fundamentales: la ultraperifericidad y la insularidad, de los que se derivan un especial estatus del que goza Canarias en relación con la Península y que descansa, en gran parte, en unas condiciones fiscales ventajosas tanto en lo que se refiere al consumo como en lo que se refiere a la actividad empresarial. Ese REF especial es el resultado de un acervo histórico y constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo. Ese tratamiento fiscal más ventajoso se concreta tanto en la cesión de gestión de impuestos como en la tributación de impuestos propios. En el presente epígrafe, se va a prestar atención al régimen de la fiscalidad indirecta (IVA) y al tratamiento que confiere la legislación al Impuesto de Sociedades en el territorio insular canario, que hace que en muchas ocasiones sea considerado como un paraíso fiscal.

En lo que respecta a los impuestos cedidos se cede a la Comunidad Autónoma de Canarias, el rendimiento de los siguientes tributos:

- *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, en el porcentaje del 50% de los ingresos derivados de la venta de mercancías de la agricultura, la ganadería y la industria:* Los contribuyentes del IRPF que residan habitualmente en la Comunidad Autónoma de Canarias podrán practicar las deducciones autonómicas que se regulan en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.
- *Impuesto sobre el Patrimonio:* se modifica el mínimo exento del Impuesto, contemplado en la normativa estatal. Así, en el supuesto de obligación personal, la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio se reducirá, en concepto de mínimo exento, con carácter general, en 120.000 euros, y con carácter especial, cuando el contribuyente tenga una minusvalía igual o superior al 65 por 100, en 400.000 euros.
- *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:* las ventajas se concretan en reducciones, mejoras, bonificaciones en la base imponible y tarifas. La base liquidable del Impuesto estará constituida por el resultado de aplicar en la base imponible las reducciones que se establecen en los artículos 20 y ss. del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, que sustituyen a las

reducciones análogas aprobadas por la normativa estatal, así como las que tienen carácter de propias de la Comunidad Autónoma de Canarias. Sirva como ejemplo, la reducción por edad; por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Natural; la mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades; la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones "mortis causa" por sujetos pasivos con discapacidad; bonificación de la cuota de parentesco...

- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*
- *Tributos sobre el Juego.*
- *Impuesto Especial sobre la Cerveza*, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
- *Impuesto Especial sobre Productos Intermedios*, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
- *Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas*, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
- *Impuesto Especial sobre la Electricidad*
- En lo que respecta a los impuestos de gestión propia, caben citar los que siguen a continuación:
 - *Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias*: es un impuesto estatal indirecto que contribuye al desarrollo de la producción de bienes en Canarias y que grava en fase única, la producción de bienes corporales y la importación de bienes de igual naturaleza en este territorio.
 - *Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo*: es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre consumos específicos y grava en fase única las entregas mayoristas de los dichos combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias. Su regulación se contiene en la Resolución de 16 de julio de 2012, por la que se da publicidad al Texto actualizado de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo
 - *Impuesto sobre las Labores del Tabaco*: es un tributo propio de naturaleza indirecta que grava, en fase única, la fabricación e importación de labores del tabaco.
 - *Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)* : se desarrolla en el siguiente epígrafe.

Asimismo, en las Islas Canarias, no serán de aplicación ni el IVA, ni algunos Impuestos Especiales, como el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

5.1. Impuesto General Indirecto Canario e IVA.

El IGIC es el impuesto indirecto canario que recae sobre el consumo final, y grava las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones efectuadas de manera habitual u ocasional, por empresarios y profesionales, sustituyendo así al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) comunitario. Se encuentra regulado en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias. Se puede afirmar, por tanto, que el IGIC es el gemelo, equivalente o sustituto del IVA en Canarias, ya que realiza la misma función que el IVA en el territorio peninsular, pero se distingue de éste en varios aspectos:

Tipos impositivos

Hay que tener en cuenta que existen tres tipos de IVA:

- **Tipo general (21%)**: se aplica a todos aquellos bienes y servicios que no entran en las dos categorías siguientes y que tampoco están exentos de IVA. Este es el tipo que se aplica en la ropa, electricidad, telefonía, gasolina, coches o electrodomésticos.
- **Tipo reducido (10%)**: se incluye en el transporte de viajeros, nueva vivienda, agua, productos farmacéuticos, bares y restaurantes, resto de productos de alimentación, bienes para agricultura y ganadería y medicamentos para animales.
- **Tipo superreducido (4%)**: lo incluyen los alimentos frescos como fruta y verdura, pan, huevos, harina, cereales, leche y quesos. Además, los libros, periódicos, revistas, medicamentos, gafas y lentillas, productos y servicios para discapacitados y viviendas de protección oficial (VPO), también lo aplican.

Sin embargo, una de las grandes ventajas del IGIC es que tiene tipos más ventajosos que el IVA peninsular, y de los 3 que contempla el IVA, el IGIC se divide hasta en 5, incluido uno al 0%. Se distribuyen del siguiente modo:

- **Tipo cero (0%)**: grava la entrega de agua, alimentos como pan, leche, quesos, huevos, fruta, verduras, hortalizas, carne o pescado, venta de productos sanitarios y veterinarios, entrega de libros, periódicos y revistas, realización de obras en viviendas de protección oficial

(VPO), transporte aéreo de viajeros y entrega de alimentos.

- **Tipo reducido** (3%): se aplica a la industria minera, industria química, sector textil, industria maderera, industria del papel, transporte terrestre y reparación de vehículos.
- **Tipo general** (7%): en este porcentaje se incluyen todas las actividades que no aparecen en los otros tipos.
- **Tipo incrementado** (9,5%): incluye la producción de vehículos accionados a motor, embarcaciones y buques, aviones o avionetas.
- **Tipo especial incrementado** (13,5%): se aplica a puros con precios superiores a 2,5 euros, licores, escopetas, artículos de vidrio, joyas, productos de peletería y perfumes.
- **Tipo especial** (20%): se aplica en la elaboración de tabaco negro.

Operaciones exentas del IGIC

El IVA contempla las siguientes exenciones, entre otras:

- Enseñanza en centros públicos o privados autorizados y clases particulares por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo. Servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo.
- Asistencia a personas físicas por profesionales médicos y servicios sanitarios.
- Servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios y gráficos.
- Operaciones y prestaciones de servicios relativas a seguros, reaseguros y capitalización.
- Servicios de mediación prestados a personas físicas en diversas operaciones financieras.
- Arrendamiento de viviendas y entrega de terrenos rústicos y no edificables, así como segunda y ulteriores entregas de edificaciones.
- Entrega de sellos de correos y efectos timbrados de curso legal.

Por otro lado, el IGIC no grava operaciones efectuadas en el desarrollo de actividades no empresariales, por tanto, entre particulares. Tampoco aquellas operaciones que se realicen sin un fin oneroso. Básicamente podemos definir como actividades exentas del IGIC:

- Exención de las entregas de bienes efectuadas por comerciantes minoristas.
- Exención de los servicios de telecomunicación prestados en Canarias con excepción de los servicios de difusión.
- Exención de las entregas e importaciones de bienes de inversión realizadas por sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades siempre y cuando el domicilio fiscal de dicha sociedad se encuentre en territorio canario y no puedan aplicarse la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC.

- Exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre las entidades pertenecientes a la ZEC.
- Exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Administraciones Públicas.
- Exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas físicas cuyo volumen total de operaciones no supere un límite revisado anualmente.

V. CONCLUSIONES

A lo largo del presente Trabajo ha quedado claro la necesidad emergente en el proceso de integración de la UE consistente en la construcción de un sistema tributario reduccionista de las distorsiones fiscales al mínimo, capaz de corregir los fallos del mercado y evitar una interacción adversa entre los sistemas fiscales del resto de EEMM. La relación entre la política fiscal y de otro tipo son cada vez más evidentes a medida que se avanza en el proceso de la integración europea.

La armonización fiscal ha atravesado por diferentes etapas a lo largo de la historia marcadas por los problemas que se consideraron esenciales en cada una de ellas. Actualmente, el problema reside en la obsolescencia de muchos de esos ejes que sirvieron de referencia de los sistemas fiscales en un momento en el que el panorama mundial se caracterizaba por la división de fronteras y la indiferencia en conocer lo que pasaba en otros lugares.

El nuevo escenario global ha obligado a intensificar la armonización fiscal en los impuestos (directos e indirectos). No obstante, a pesar de los esfuerzos armonizadores en materia de fiscalidad en el seno de la UE, ésta no ha dejado de ocupar un sitio marginal y secundario al servicio de otras políticas de integración. Y es que la política fiscal está contaminada por la aversión de los países europeos a todo lo que pueda implicar una cesión de su soberanía tributaria, la creación de una Hacienda Pública o de una Agencia Tributaria única. De ahí que no sea nada fácil llegar a un acuerdo entre países en materia de fiscalidad máxime cuando las decisiones fiscales en el seno de la UE se han de tomar bajo el paraguas de la unanimidad. Todo ello, a mi parecer, hace muy difícil e impide avanzar, lógicamente, en una UE integrada por 28 Estados, hacia la aprobación de nuevas Directivas en esta materia, pues la armonización fiscal se alza como una opción poco atractiva para algunos EEMM en la medida en que requiere un mayor control y cooperación entre gobiernos.

En consecuencia, mi conclusión sobre el modelo tributario europeo se entiende desde una visión desencantada y poco positiva del proceso de armonización europeo. Y es que luego de 50 años del asentamiento de las bases de la armonización fiscal, seguimos contando, actualmente y en lo que a la fiscalidad del IVA se refiere, con un régimen cuestionable.

Si bien es cierto que el IVA es considerado el tributo europeo por excelencia, en tanto que ha sido el que ha alcanzado la mayor armonización y regulación desde la normativa y jurisprudencia europeas, mi visión negativa se justifica al afirmar que parcelas muy relevantes siguen estando bajo el prisma de responsabilidad nacional. Ahora bien, mi visión pesimista de la realidad fiscal europeísta merece ser contrastada con otros aspectos.

En primer lugar, la armonización fiscal en la Unión ha puesto de manifiesto tanto una flexibilidad

normativa como de las instituciones europeas para ir construyendo, en contra del propio espíritu restrictivo de las normas del Derecho europeo contenido en los Tratados, nuevas fórmulas de integración económica. Así, conviene destacar la aportación del "soft Law", en particular, en lo que a gravámenes y aspectos que más impacto tienen en las empresas multinacionales; el papel clave y relevancia de la jurisprudencia del TJUE y el uso de las normas sobre "ayudas de Estado" para afrontar las distorsiones a las decisiones de inversión, movimiento de capitales y localización de empresas que generan los beneficios fiscales, los cuales, cada país, pensaba otorgar libérrimamente para colocarse en una posición más competitiva en el mercado.

En segundo lugar, se han reforzado las normas europeas de coordinación interadministrativa, intercambio de información y asistencia mutua en la consecución del reto de mejorar la eficiencia de la recaudación tributaria y una mejor prevención de la evasión de impuestos. Este refuerzo normativo se ha visto justificado ante la dificultad de avanzar hacia el mercado único fiscal, en materia de IVA, al haberse agudizado las posibilidades de evasión fiscal internacional.

Además, el paquete de propuestas de modificación de la Directiva que regula el funcionamiento del IVA contenido en Libro Verde para la reforma del Impuesto (2010) con el fin de contribuir a la armonización de determinados aspectos del comercio internacional de bienes así como para poner en marcha un sistema definitivo en la gestión del impuesto en las operaciones intracomunitarias (conviene recordar que estábamos operando en un sistema "provisional" desde el año 1993), anticipa un modelo muy flexible, con costes reducidos, eficiente, y adaptado a la internacionalización del mercado único de lo que sería el modelo tributario de Agencia Europea.

Se pretende, por un lado, poner en marcha, de forma definitiva, un sistema de tributación en destino por el cual, las operaciones intracomunitarias de bienes estarán sujetas al IVA únicamente en el Estado miembro de destino, desapareciendo la actual disociación entre entrega de bienes en origen y adquisición intracomunitaria en destino. Por ejemplo, un vendedor español que entrega bienes para su cliente, empresario alemán, deberá repercutir IVA al tipo aplicable en Alemania e ingresarla a las autoridades fiscales españolas quiénes remitirán el IVA al Tesoro alemán. Y, por otro lado, se pretende establecer un sistema de "mini ventanilla única" por el cual se ingrese el IVA únicamente en el Estado miembro del vendedor. Esto supone, en definitiva, que los EEMM cedan a sus iguales las facultades de recaudación del IVA.

En mi opinión, este sistema sería funcionalmente controvertido porque países como Alemania no permitirán que parte de su recaudación por el IVA la haga otro Estado miembro involucrado en la operación mercantil. Siguiendo en esta línea argumentativa, esta medida provocaría que una serie de EEMM, con una tradición importante de comercio internacional de bienes, tengan una potestad recaudadora mucho más elevada que otros con una economía más orientada al sector servicios. Los

segundos estarían siempre a la espera de que los primeros les pagasen lo que les deben. Así, si bien esta medida urge pues se trata de una forma de atajar las inmensas cantidades de IVA que se dejan de recaudar con motivo de las cada vez más sofisticadas tramas de fraude, no creo que su puesta en marcha fuera a ser fácil.

La realidad, sin embargo, a pesar de los esfuerzos de la Comisión por cambiar el panorama de la armonización impositiva se basa en que la existencia de una gran diversidad de regulaciones sigue siendo el común denominador dominante, lo que fragmenta el mercado único y potencia fórmulas de optimización fiscal y el temido factor del fraude fiscal. La Comisión ha propuesto eliminar la unanimidad para decidir por mayoría en casos fiscales, pero sigue siendo uno de los temas más complicados.

Es por ello que estos avances no nos pueden hacer olvidar que seguimos sin una convergencia entre los sistemas fiscales europeos y que no parece factible una mayor coordinación de las políticas impositivas de los 28 Estados europeos, sin que tampoco se produzca un empuje mayor en la coordinación económica europea.

Esta realidad también ha tenido que ser objeto de tratamiento y adaptación por parte de la UE a otros escenarios particulares. En efecto, la Unión ha tenido que compatibilizar los distintos procesos de armonización fiscal emprendidos hasta la fecha con la aplicación de la normativa comunitaria a sus nueve regiones ultraperiféricas de una forma diferenciada tratando de adecuar la aplicación de las disposiciones del Tratado a las llamadas RUP. Esto supone, tal y como exige el artículo 299.2 del Tratado de Ámsterdam, una adaptación a las circunstancias especiales de estos territorios que justifican su fiscalidad indirecta propia. Son estas disposiciones fiscales las que permiten establecer, bajo el control de la Comisión, excepciones que posibilitan la exención total o parcial de los impuestos que gravan la producción local. En la actualidad, como se ha visto, todas las RUP forman parte del territorio aduanero de la UE, habiéndose adoptado una serie de medidas de excepción a la reglamentación aduanera general en beneficio de estas regiones.

En esta línea, el Archipiélago canario goza del status de RUP. Canarias, históricamente, había tenido un régimen de libertad comercial que implicaba la existencia de franquicias al consumo, menor presión fiscal indirecta y exención de la práctica de determinados monopolios estatales. Estos factores hicieron de Canarias un modelo específico y diferencial de su régimen económico fiscal respecto al dominante en el resto del territorio español, que ha ido evolucionando hasta la actualidad, hasta configurar lo que se conoce como REF, permitiendo afianzar las garantías jurídicas que reconocen las singularidades canarias en el contexto de la UE.

En la actualidad, el artículo 349 TFUE constituye la principal base jurídica habilitadora de adaptar

con normativa específica, la aplicación de determinadas políticas europeas en el territorio insular canario, cuando es necesario paliar las desventajas que sufre y mejorar sus posibilidades de participación en el mercado interior. Esta legislación europea específica ha permitido el mantenimiento de los incentivos fiscales y económicos del REF, el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías (AEIM), la Zona Especial Canaria (ZEC), el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y una serie de medidas particulares en el marco de las políticas de cohesión (Fondo específico RUP), agrícola y pesquera (el Programa POSEI), política comercial (exenciones arancelarias para determinados productos industriales y de la pesca), etc.

En el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el ámbito de la imposición indirecta no se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido ni algunos Impuestos Especiales, como el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. No obstante, Canarias tiene establecidos dos impuestos propios que gravan estos productos: el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Asimismo, y también en el ámbito de la imposición indirecta, se aplica en Canarias el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias y el Impuesto General Indirecto Canario. Este último con diferencias fundamentales en las exenciones y tipos impositivos respecto al IVA, que hacen que la carga fiscal en el Archipiélago sea inferior al soportado en la Península.

La necesidad de intervención directa de Canarias en su condición de RUP en la definición de sus intereses en las políticas fiscales y en los intercambios comerciales regionales es cada vez más importante. El nuevo contexto de relaciones económicas reforzadas con sus vecinos debe guiar a una reformulación de la coordinación entre instrumentos comerciales, aduaneros y fiscales. Canarias es una región de oportunidad, pero es necesario que las autoridades comunitarias continúen sus esfuerzos por garantizar una óptima utilización de los instrumentos existentes en su marco financiero para su desarrollo, logrando potenciar su especialización y sus ventajas competitivas, en las que las especialidades fiscales deben actuar. En este sentido, es imprescindible la consolidación de sus incentivos fiscales que compensen las desventajas estructurales a las que se enfrenta Canarias.

Para concluir, conviene hacer la siguiente reflexión. En el proceso de armonización fiscal resulta fundamental que se tenga en cuenta por todas las instancias (europea, estatal, autonómica y local), las especialidades de la fiscalidad canarias presentes y que derivan de su condición de ultraperiferidad en el seno de la Unión. Por tanto, la aprobación de cualquier instrumento comunitario en el proceso de armonización comunitaria se ve frenada por la especialidad de trato canario protegido por el artículo 349 TFUE. Asimismo, cualquier modificación del REF ha de establecerse de acuerdo con la nueva realidad económica global del siglo XXI para que sea un

instrumento eficaz al servicio del desarrollo económico y social de Canarias contemplando los principios constitucionales de justicia tributaria y solidaridad en el reparto de la carga fiscal de todos los ciudadanos.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- *Política regional y regiones ultraperiféricas.* Recuperado de: https://ec.europa.eu/regional_policy/es/policy/themes/outermost-regions/ Fecha de consulta: junio 2019.
- *Las regiones ultraperiféricas (RUP).* Recuperado de: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/100/las-regiones-ultraperifericas-rup-> Fecha de consulta: junio 2019.
- *La Armonización Fiscal.* Recuperado de: <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/document/EX0000022057/20091028/Armonizacion-fiscal> Fecha de consulta: junio 2019.
- *La armonización fiscal de la Unión Europea: utopía u objetivo alcanzable.* Recuperado de : <https://www.fiscal-impuestos.com/armonizacion-fiscal-union-europea-utopia-objetivo-alcanzable.html> Fecha de consulta: junio 2019.
- *Régimen Económico y Fiscal de Canarias.* Recuperado de: <https://www.hacienda.gob.es/e-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Canarias.aspx> Fecha de consulta: junio 2019.
- *Comentarios a la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.* Recuperado de https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/resena_ley_de_modificacion_de_la_le_y_19_1994.pdf Fecha de consulta: agosto 2019.
- *Los territorios especiales de la UE.* Recuperado de : <https://www.lavanguardia.com/internacional/20170415/421651070177/mapas-ultramare-territorios-ue.html>. Fecha de consulta julio 2019.
- *Tax Harmonization in Europe: Moving Forward. Conseil d'analyse économique, French Council of Economic Analysis.* Les notes du conseil d'analyse économique, no 14, July 2014. <https://bruegel.org/wp-content/uploads/imported/publications/cae-note014-en.pdf>
- *IVA en los Estados Miembros de la UE.* <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/es/iva-en-los-estados-miembros-de-la-ue> Fecha de consulta junio 2019.
- *Aland una parte especial de Finlandia.* Recuperado de: <https://www.visitfinland.com/es/articulo/aland-una-parte-especial-de-finlandia/> Fecha de consulta julio 2019.

- Territorios especiales en la UE. Recuperado de https://es.wikipedia.org/wiki/Territorios_especiales_de_la_Unión_Europea Fecha de consulta: junio 2019.
- *Región Ultraperiférica: Canarias. Análisis del Eje RUP.* Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Dirección General de Fondos Comunitarios. SG de Programación Territorial y Evaluación de Programas Comunitarios. <https://www.dgfc.sepg.hacienda.gob.es/sitios/dgfc/es-ES/ipr/fcp1420/p/pa/Consulta%20Publica/20140422%20Cap%205%20RUP.pdf>
- ¿Se pagan demasiados impuestos en Canarias? Recuperado de : https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/11/08/companias/1541677023_645134.html Fecha de consulta: agosto 2019.
- Legislación autonómica de Canarias. Recuperado de: https://www.hacienda.gob.es/DocLeyes/online/t/C05.04.cd.pat.autonomias.ejercicioanterior_te_23196.htm#canarias. Fecha de consulta: septiembre 2019.
- Tributación en las Islas Canarias. Recuperado de : <https://www.iberley.es/temas/tributacion-canaria-20351>. Fecha de consulta: septiembre 2019.
- Comunicación de la Comisión al PE, al consejo, al Comité Económico y Social europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones. Una asociación estratégica renovada y más fuerte con las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea (COM(2017) 623 final). Recuperado de:https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/policy/themes/outermostregions/pdf/rup_2017/com_rup_partner_es.pdf. Fecha de consulta: septiembre 2019.
- EDUARDO CUENCA GARCÍA, MARGARITA NAVARRO PABSDORF , ANTONIO MIHI RAMÍREZ , PEDRO E. BARRILAO. *La armonización fiscal en la Unión Europea.* Granada, 2011.
- ANDY CRISTÓBAL VELÁSQUEZ GAMBOA. *Armonización fiscal en la UE.* Elche, Trabajo Fin Grado, 2015.
- DÉBORA MARÍA SANZ CHECA. *El Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Una comparativa entre el IGIC y el IVA.* Zaragoza, Trabajo Fin Grado 2017.
- LEOPOLDO GONZALO GONZÁLEZ. *La armonización fiscal europea y el mercado común.* Dialnet, págs. 73 a 99.

- CARLOTA GONZÁLEZ LÁYNEZ. *Las regiones ultraperiféricas de la UE: evolución de las mismas como consecuencia de las políticas específicas aplicadas*. Canarias como ejemplo. Madrid, diciembre 2005.
- J.R. ÁLVAREZ RENDUELES: *Las distorsiones fiscales internacionales*, XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1989.
- NEUMARK REPORT, *Report of the Fiscal and Financial Committe in the EE Con Tax Harmonisation*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.
- ÁLVARO GONZÁLEZ LORENTE. *Canarias en el marco legal de la unión europea. los incentivos fiscales para canarias en el impuesto sobre sociedades español ante el proceso de armonización comunitaria*. Instituto de Estudios Fiscales, septiembre 2002.
- RODRÍGUEZ MORENO, R.: *La armonización fiscal en el contexto de la Unión Económica y Monetaria y de la Unión Política Europea*. Hacienda Pública Española, monografías, 1997, pág. 67.
- LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco: “El impuesto sobre el Valor Añadido en el periodo transitorio. Operaciones y fraude. Otras cuestiones”. En VV.AA. LASARTE, Javier y ADAME, Francisco (coord.): Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Ob.cit. pág. 176
- Informe de la Comisión sobre las medidas destinadas a aplicar el apartado 2 del artículo 299 a las RUP de la UE (COM (2000) 147 final, de 13 de marzo de 2000, pág. 5)