

DECISIONES

DECISIÓN (UE) 2022/1414 DE LA COMISIÓN

de 4 de diciembre de 2020

sobre el régimen de ayudas SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) aplicado por Portugal para la Zona Franca de Madeira (ZFM) — Régimen III

[notificada con el número C(2020) 8550]

(El texto en lengua portuguesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados a que presentaran sus observaciones, de conformidad con el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ⁽¹⁾, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

- (1) Mediante carta de 12 de marzo de 2015, la Comisión solicitó información a Portugal, en el contexto del ejercicio de control de 2015 («control de 2015») ⁽²⁾, con el fin de examinar si el régimen de la Zona Franca de Madeira («Régimen ZFM» o «Régimen III»), aprobado por la Comisión como ayuda regional compatible, respetaba las normas aplicables y, en particular, la Decisión de la Comisión de 27 de junio de 2007 ⁽³⁾ («Decisión de la Comisión de 2007»), aplicable desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2013, y la Decisión de la Comisión de 2 de julio de 2013 ⁽⁴⁾ («Decisión de la Comisión de 2013»), aplicable desde el 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2013. En una primera fase, la Comisión solicitó información sobre el marco jurídico del régimen ⁽⁵⁾ y, en una segunda fase, examinó su aplicación seleccionando una muestra de veintiséis beneficiarios que se beneficiaron del Régimen ZFM en los años 2012 y 2013.

⁽¹⁾ DO C 101 de 15.3.2019, p. 7.

⁽²⁾ De conformidad con el artículo 108, apartado 1, del TFUE, «la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados». Véase también el artículo 21, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9). A tal fin, la Comisión examina periódicamente, sobre la base de una muestra de regímenes, si los Estados miembros aplican correctamente las normas sobre las ayudas estatales en términos tanto de conformidad de la legislación nacional como de concesión de ayudas individuales, esta última sobre la base de una muestra de beneficiarios. El control de 2015 abarcó los años 2012 y 2013.

⁽³⁾ Autorización de las ayudas estatales en el marco de las disposiciones de los artículos 87 y 88 del Tratado CE — Casos con respecto a los cuales la Comisión no presenta objeciones (DO C 240 de 12.10.2007, p. 1).

⁽⁴⁾ Autorización de ayudas estatales con arreglo a los artículos 107 y 108 del TFUE — Casos con respecto a los cuales la Comisión no presenta objeciones (DO C 220 de 1.8.2013, p. 1).

⁽⁵⁾ Artículo 36 del Estatuto de los beneficios fiscales (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, «EBF»), aprobado por el Decreto-ley n.º 215/89, de 1 de julio de 1989, publicado de nuevo por el Decreto-ley n.º 108/2008, de 26 de junio, y modificado por la Ley n.º 83/2013, de 9 de diciembre. Véanse también el Decreto-ley n.º 165/86, de 26 de junio, modificado por el artículo 2 de la Ley n.º 55/2013, de 8 de agosto, y la Orden n.º 46/2010, de 18 de agosto, de la Secretaría Regional de Finanzas (*Secretaria Regional do Plano e das Finanças*).

- (2) Portugal aportó información el 4 de mayo de 2015. Los servicios de la Comisión solicitaron información adicional el 5 de junio, a lo que Portugal respondió el 6 de julio. El 1 de octubre de 2015, la Comisión envió otra solicitud de información, a la cual Portugal respondió el 29 de octubre. El 29 de febrero de 2016, los servicios de la Comisión solicitaron información adicional, a lo que Portugal respondió los días 1, 8 y 12 de abril de 2016. A raíz de las solicitudes de información complementaria de los servicios de la Comisión del 29 de marzo y el 11 de agosto de 2017, Portugal aportó información el 2 de mayo y el 11 de septiembre de 2017, respectivamente. Tras una conferencia telefónica celebrada con las autoridades portuguesas el 26 de octubre de 2017, la Comisión envió a Portugal otra solicitud de información el 27 de octubre, a la que Portugal respondió los días 21 y 22 de noviembre de 2017. Tras una reunión entre la Comisión y las autoridades portuguesas celebrada el 4 de diciembre de 2017, Portugal solicitó una prórroga del plazo para presentar la información que faltaba hasta finales de diciembre de 2017. El 7 de diciembre de 2017, los servicios de la Comisión enviaron a Portugal las preguntas para las que aún se esperaban respuestas. Portugal aportó información el 2 de febrero de 2018. A raíz de la solicitud de Portugal, el 27 de marzo de 2018 se celebró otra reunión entre la Comisión y las autoridades portuguesas.
- (3) Mediante carta de 6 de julio de 2018, la Comisión informó a Portugal de que había decidido incoar el procedimiento establecido en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE») con respecto al Régimen ZFM («Decisión de incoación») ⁽⁶⁾.
- (4) Mediante carta de 30 de julio de 2018, las autoridades portuguesas señalaron que el texto completo de la Decisión de incoación constituía, en su opinión, información confidencial y solicitaron a la Comisión que se abstuviera de publicar dicha Decisión y que solo publicara un resumen sucinto de la misma, cuyo texto propusieron.
- (5) Mediante carta de 11 de septiembre de 2018, Portugal facilitó una lista de todas las empresas registradas en la ZFM para el período comprendido entre 2007 y 2014 y la lista de los veinticinco mayores beneficiarios de la ayuda en los años 2007 a 2011 y 2014, tal como se solicitó en el apartado 64, puntos 1 y 2, de la Decisión de incoación. Además, Portugal solicitó una prórroga del plazo para presentar la información que faltaba hasta finales de septiembre de 2018. Las observaciones de Portugal sobre el procedimiento de incoación con arreglo al artículo 108, apartado 2, del TFUE y sobre la información solicitada en el apartado 64, puntos 3 a 7, de la Decisión de incoación se presentaron el 26 de septiembre de 2018.
- (6) Mediante carta de 11 de febrero de 2019 ⁽⁷⁾, tras amplios debates con Portugal sobre cuestiones de confidencialidad relacionadas con la Decisión de incoación y sin llegar a un acuerdo al respecto, la Comisión informó a Portugal de que había decidido rechazar la solicitud de confidencialidad presentada por las autoridades portuguesas y publicar la Decisión adoptada el 6 de julio de 2018. Portugal se abstuvo de interponer un recurso contra la decisión ante los tribunales de la Unión y aceptó su publicación mediante carta de 5 de marzo de 2019.
- (7) El 15 de marzo de 2019, la Decisión de incoación se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ⁽⁸⁾. La Comisión invitó a las partes interesadas a presentar sus observaciones sobre el régimen de ayudas.
- (8) A raíz de la solicitud de Portugal, el 10 de abril de 2019 se celebró otra reunión entre la Comisión y las autoridades portuguesas. En el transcurso de la reunión, se recordó a Portugal que facilitara la información pendiente solicitada en el apartado 64 de la Decisión de incoación. Tras esta reunión, mediante carta de 24 de abril de 2019, Portugal facilitó datos relativos a los controles fiscales efectuados por las autoridades tributarias nacionales sobre los beneficiarios de la ZFM. Además, Portugal facilitó, para el mismo período, datos sobre las divergencias detectadas en las declaraciones fiscales de las empresas de la ZFM y elementos adicionales sobre las correcciones del impuesto adeudado por los contribuyentes de la ZFM.
- (9) La Comisión recibió observaciones al respecto por parte de los interesados. Mediante cartas de 23 de mayo y 12 de junio de 2019, la Comisión las transmitió a Portugal para darle la oportunidad de responder a ellas. Las observaciones de Portugal se recibieron por carta de 26 de junio de 2019.

⁽⁶⁾ Ayuda estatal — Portugal — Ayuda estatal SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) — Zona Franca de Madeira (ZFM) — Régimen III — Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO C 101 de 15.3.2019, p. 7).

⁽⁷⁾ C(2019) 1066 final (no sujeta a publicación en el Diario Oficial).

⁽⁸⁾ Ayuda estatal — Portugal — Ayuda estatal SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) — Zona Franca de Madeira (ZFM) — Régimen III — Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO C 101 de 15.3.2019, p. 7).

2. DESCRIPCIÓN DETALLADA DEL RÉGIMEN DE AYUDAS

2.1. El Régimen ZFM en virtud de la Decisión de la Comisión de 2007

- (10) Tras la notificación presentada por Portugal, la Comisión aprobó en 2007 el Régimen ZFM ⁽⁹⁾ para el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2013, sobre la base de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para el período 2007-2013 ⁽¹⁰⁾ (Directrices sobre ayudas regionales, «DAR de 2007»). Las empresas registradas y autorizadas en virtud del régimen antes del 31 de diciembre de 2013 ⁽¹¹⁾ podían beneficiarse de una reducción del impuesto sobre sociedades u otras exenciones fiscales, tal como se describe en el considerando 12 de la presente Decisión, hasta el 31 de diciembre de 2020.
- (11) La Comisión aprobó el Régimen ZFM como ayuda de funcionamiento compatible destinada a la promoción del desarrollo regional y la diversificación de la estructura económica de Madeira. Dado que la región autónoma de Madeira («RAM») es una región ultraperiférica definida en el artículo 299, apartado 2, del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea («Tratado CE») (ahora artículo 349 del TFUE), puede acogerse a las ayudas regionales de funcionamiento, de conformidad con el artículo 87, apartado 3, letra a), del Tratado CE [ahora artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE]. Las ayudas regionales de funcionamiento tienen por objeto compensar, para las empresas que ejercen su actividad económica en esa región, los costes adicionales derivados de las desventajas estructurales de las regiones ultraperiféricas ⁽¹²⁾.
- (12) El Régimen ZFM, aprobado por la Comisión en 2007, autorizó la ayuda en forma de reducción del impuesto sobre sociedades ⁽¹³⁾ sobre los beneficios resultantes de las actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira ⁽¹⁴⁾, exención de impuestos municipales y locales, así como exención del impuesto sobre las transmisiones de bienes inmuebles para la instalación de un negocio en la ZFM ⁽¹⁵⁾, hasta las cantidades de ayuda máxima en función de los límites de la base imponible máxima sobre la base imponible anual de los beneficiarios. Estos límites se establecieron en función del número de puestos de trabajo que el beneficiario tuviera en cada ejercicio fiscal, como sigue:

Número de puestos de trabajo creados/ mantenidos/año	Límites de la base imponible máxima en EUR	Importe máximo de la ayuda en EUR
1-2	2 000 000	420 000
3-5	2 600 000	546 000
6-30	16 000 000	3 360 000
31-50	26 000 000	5 460 000
51-100	40 000 000	8 400 000
> 100	150 000 000	31 500 000

⁽⁹⁾ El Régimen ZFM incluye el Centro Internacional de Negocios de Madeira (CINM), el Registro Internacional de Navíos (MAR) y la Zona Franca Industrial (ZFI). Fue aprobado por primera vez en 1987 (Régimen I) mediante la Decisión de la Comisión, de 27 de mayo de 1987, en el asunto N 204/86 [SG(87) D/6736]; posteriormente se prorrogó en 1992 mediante la Decisión de la Comisión, de 27 de enero de 1992, en el asunto E 13/91 [SG(92) D/1118] y en 1995 mediante la Decisión de la Comisión, de 3 de febrero de 1995, en el asunto E 19/94 [SG(95) D/1287]. El régimen que le sucedió (Régimen II) fue aprobado mediante la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 en el asunto N222/A/2002 (DO C 65 de 19.3.2003, p. 23). En 2007, se aprobó un tercer régimen sucesor (Régimen III) mediante la Decisión de la Comisión, de 27 de junio de 2007, en el asunto N 421/2006 (DO C 240 de 12.10.2007, p. 1), que fue modificado en 2013 (modificación del Régimen III) por la Decisión de la Comisión, de 2 de julio de 2013, en el asunto SA.34160 (2011/N) (DO C 220 de 1.8.2013, p. 1). En 2013, se prorrogó su duración hasta el 30 de junio de 2014 mediante la Decisión de la Comisión, de 26 de noviembre de 2013, en el asunto SA. 37668 (2013/N) (DO C 37 de 7.2.2014, p. 10) y en 2014 (prórroga del Régimen III hasta finales de 2014) mediante la Decisión de la Comisión, de 8 de mayo de 2014, en el asunto SA. 38586 (2014/N) (DO C 210 de 4.7.2014, p. 27).

⁽¹⁰⁾ DO C 54 de 4.3.2006, p. 13.

⁽¹¹⁾ Tras las dos prórrogas aprobadas por las Decisiones de la Comisión mencionadas en la nota 9, esta fecha de expiración se amplió hasta el 31 de diciembre de 2014.

⁽¹²⁾ Lejanía, insularidad, superficie reducida, relieve y clima adversos y dependencia económica de un número reducido de productos.

⁽¹³⁾ un 3 % de 2007 a 2009, un 4 % de 2010 a 2012 y un 5 % de 2013 a 2020.

⁽¹⁴⁾ Apartado 14 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽¹⁵⁾ Apartado 17 de la Decisión de la Comisión de 2007. Véanse también el artículo 36, apartados 1 y 10, y el artículo 33, apartados 4 a 8 y 11, del EBF.

- (13) En determinadas condiciones ⁽¹⁶⁾, las empresas registradas en la Zona Franca Industrial del Régimen ZFM podían beneficiarse de una reducción adicional del impuesto sobre sociedades del 50 %.
- (14) El acceso al Régimen ZFM se limitó a las actividades de la lista que figura en la Decisión de la Comisión de 2007, sobre la base de la nomenclatura estadística de actividades económicas en la Comunidad Europea, NACE Rev. 1.1 ⁽¹⁷⁾: agricultura y producción animal (sección A, códigos 01.4 y 02.02), pesca, acuicultura y servicios relacionados (sección B, código 05), industria manufacturera (sección D), producción y distribución de energía eléctrica, gas y agua (sección E, código 40), comercio al por mayor (sección G, códigos 50 y 51), transporte y comunicaciones (sección I, códigos 60 a 64), actividades relacionadas con bienes inmuebles, alquiler y servicios prestados a las empresas (sección K, códigos 70 a 74), educación superior y de adultos (sección M, códigos 80.3 y 80.4), otras actividades de servicios colectivos (sección O, códigos 90, 92 y 93.01) ⁽¹⁸⁾. Si se produjera algún cambio en la lista, dado que los sistemas de clasificación de este tipo pueden seguir desarrollándose, las autoridades portuguesas aceptaron notificarlo debidamente a la Comisión ⁽¹⁹⁾.
- (15) Se excluyeron de la aplicación del régimen todas las actividades de intermediación financiera, seguros y actividades auxiliares financieras y de seguros (sección J, códigos NACE 65 a 67), así como todas las actividades de servicios intragrupo (coordinación, tesorería y centros de distribución) que podrían llevarse a cabo en virtud de la sección K, código 74 (servicios prestados principalmente a empresas) ⁽²⁰⁾. La Decisión de la Comisión de 2007 también incluía el compromiso de las autoridades portuguesas de facilitar a la Comisión los nombres de las empresas a las que se les había denegado el registro en el Régimen ZFM y los motivos de la denegación ⁽²¹⁾.

2.2. El Régimen ZFM en virtud de la Decisión de la Comisión de 2013

- (16) Tras la notificación de Portugal, la Comisión autorizó en 2013 un aumento del 36,7 % de los límites de la base imponible máxima sobre los que se aplicaría la reducción del impuesto sobre sociedades. Así, a partir del año 2013, los límites de la base imponible máxima y los importes máximos de ayuda fueron los siguientes:

Número de puestos de trabajo creados/ mantenidos/año	Límites de la base imponible máxima en EUR (2013-2014)	Importe máximo de la ayuda en EUR (2013-2014)
1-2	2 730 000	546 000
3-5	3 550 000	710 000
6-30	21 870 000	4 374 000
31-50	35 540 000	7 108 000
51-100	54 680 000	10 936 000
> 100	205 500 500	41 100 000

- (17) En la notificación que dio lugar a la Decisión de la Comisión de 2013, las autoridades portuguesas indicaron que todas las demás condiciones del régimen aprobado en 2007 permanecían sin cambios ⁽²²⁾.

⁽¹⁶⁾ Al menos dos de las siguientes: a) modernización del tejido económico regional mediante innovaciones tecnológicas relacionadas con los productos, la fabricación o los métodos empresariales; b) diversificación de la economía regional, principalmente mediante la introducción de nuevas actividades de alto valor añadido; c) empleo de recursos humanos altamente cualificados; d) mejora de las condiciones medioambientales; y e) creación de al menos quince nuevos puestos de trabajo que deben mantenerse durante un mínimo de cinco años (apartado 16 de la Decisión de la Comisión de 2007 y artículo 36, apartado 5, del EBF).

⁽¹⁷⁾ Reglamento (CE) n.º 29/2002 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2001, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas en la Comunidad Europea (DO L 6 de 10.1.2002, p. 3).

⁽¹⁸⁾ Apartado 25 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽¹⁹⁾ Apartado 29 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽²⁰⁾ Apartado 26 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽²¹⁾ Apartado 32 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽²²⁾ Apartado 12 de la Decisión de la Comisión de 2013.

2.3. El Régimen ZFM establecido por Portugal y los puntos de vista adoptados por el país en el control de 2015

- (18) El Régimen III se sometió a un control con respecto a los años 2012 y 2013 en el marco del control de 2015 ⁽²³⁾. La información facilitada por Portugal durante el control y la posterior investigación de oficio («investigación de 2016») arrojaron los siguientes resultados:

2.3.1. Origen de los beneficios que se benefician de la reducción del impuesto sobre sociedades

- (19) Tal como se indica en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, la reducción fiscal concedida en virtud del Régimen ZFM solo se aplica a los «beneficios resultantes de las actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira» ⁽²⁴⁾. En el marco del control de 2015, la Comisión pidió aclaraciones sobre la aplicación de esta condición. Durante el control de 2015 y la investigación de 2016 se constató que algunas empresas registradas en el Régimen ZFM e incluidas en la muestra se beneficiaron de la reducción del impuesto sobre sociedades en relación con beneficios resultantes de actividades no «efectiva y materialmente realizadas en Madeira».
- (20) Esta situación fue confirmada por Portugal, que, a este respecto, indicó que, por lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, los sujetos pasivos con sede central o lugar de administración efectiva en Madeira tributarían allí por la totalidad de sus ingresos, con independencia de que su actividad generara ingresos, utilizara insumos o incurriera en costes en un lugar distinto del de su sede central o lugar de administración efectiva, siempre que dichos ingresos, insumos y costes fueran percibidos, asignados y soportados por la empresa y estuvieran vinculados a su actividad. Todos estos ingresos se obtendrían dentro o fuera del territorio portugués y, siempre que fueran generados por actividades autorizadas en la ZFM y realizadas por entidades con sede central o lugar de administración efectiva en Madeira, tales ingresos se declararían y se tendrían en cuenta para el cálculo de la base imponible y el importe al que se aplicaría el tipo impositivo pertinente ⁽²⁵⁾.
- (21) A fin de garantizar que los ingresos se declararan correctamente a efectos fiscales, Portugal explicó que el Régimen ZFM exigía una contabilidad separada entre los ingresos que se consideraban generados en territorio portugués, sujetos al impuesto sobre sociedades normal, y los ingresos que se consideraban generados fuera del territorio portugués, sujetos al tipo reducido del impuesto sobre sociedades del Régimen ZFM. Los primeros consisten en los ingresos de los beneficiarios de la ZFM resultantes de las transacciones con residentes en territorio portugués o en su zona geográfica, lo que incluye la RAM, pero excluye la Zona Franca de Madeira propiamente dicha. Los últimos consisten en los ingresos que los beneficiarios de la ZFM obtienen de sus transacciones con entidades no residentes en el territorio nacional, así como aquellos generados en la propia ZFM ⁽²⁶⁾.
- (22) Portugal alegó que, habida cuenta de los códigos NACE autorizados en el ámbito de aplicación del Régimen ZFM y del carácter y alcance predominantemente internacionales de las actividades realizadas en la ZFM, la condición de que las actividades se realizaran efectiva y materialmente en Madeira no significaba, ni podía significar, que las actividades debían limitarse geográficamente al territorio de Madeira ni que los ingresos debían obtenerse únicamente en esa zona geográfica ⁽²⁷⁾. Por tanto, según Portugal, la «interpretación restrictiva» de la Comisión no reflejaba la situación actual, no era coherente con la finalidad de los regímenes para las regiones ultraperiféricas, que consistía en atraer inversiones desde dentro y fuera del mercado único, y tampoco era coherente con la libertad fundamental de establecimiento y de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capital de la Unión. La falta de competitividad del Régimen III en comparación con otras jurisdicciones que compiten con Madeira fue una de las razones por las que la Comisión aprobó el aumento de los límites máximos del régimen en 2013: esto puso de manifiesto que atraer empresas internacionales y no solo regionales era y es muy importante para el desarrollo de las regiones ultraperiféricas.

⁽²³⁾ Nota 2.

⁽²⁴⁾ Nota 14.

⁽²⁵⁾ Carta de Portugal de 11 de septiembre de 2017 (2017/085166), pp. 20-23.

⁽²⁶⁾ Carta de Portugal de 11 de septiembre de 2017, p. 22.

⁽²⁷⁾ Cartas de Portugal de 31 de marzo de 2016 (2016/031779), p. 6, y de 11 de septiembre de 2017, p. 18.

- (23) Además, Portugal declaró que podía considerarse que las actividades se realizaban efectiva y materialmente en la RAM si realmente se llevaban a cabo allí y si la empresa tenía una oficina, personal y recursos adecuados y un centro de toma de decisiones real y efectivo en esa región. Asimismo, Portugal alegó que esto no significaba que todos los recursos humanos de la empresa necesariamente tuvieran que llevar a cabo todas sus tareas ahí ni que sus actividades tuvieran que limitarse únicamente a la zona geográfica de Madeira. Por último, Portugal declaró que no podía entenderse que las actividades «efectiva y materialmente realizadas en Madeira», tal como se definen en el apartado 14 de la Decisión de la Comisión de 2007, se refieren únicamente a las actividades que tienen lugar en el territorio de la RAM ⁽²⁸⁾.
- (24) Por otra parte, Portugal indicó que las declaraciones fiscales anuales, sobre cuya base se determinaron el impuesto adeudado y la reducción fiscal, se basaban en una autoevaluación de los beneficiarios. Las autoridades tributarias asumen que estas declaraciones son veraces y precisas y, posteriormente, son validadas a nivel central por la Autoridad Tributaria y Aduanera. En caso de duda, esta asunción cesa, permitiendo a las autoridades tributarias solicitar información adicional para evaluar si los ingresos sujetos al tipo reducido implican realmente transacciones con no residentes ⁽²⁹⁾.
- (25) Por último, Portugal indicó que se habían llevado a cabo controles mediante inspecciones fiscales en caso de duda sobre si la actividad era real y efectiva y que existía una cooperación internacional con otras autoridades tributarias para intercambiar información al respecto ⁽³⁰⁾.

2.3.2. Creación/mantenimiento de puestos de trabajo en la región

- (26) El Régimen ZFM autorizado por la Comisión establece el número de puestos de trabajo creados y mantenidos en la región por los beneficiarios como uno de sus criterios fundamentales de compatibilidad, vinculando la ayuda máxima permitida al número de puestos de trabajo como contribución al desarrollo regional.
- (27) En el control de 2015 y en la posterior investigación de 2016 se constató que algunas empresas registradas en el Régimen ZFM que se habían beneficiado de la reducción del impuesto sobre sociedades no podían demostrar la creación o el mantenimiento efectivos de puestos de trabajo en la región, un cálculo objetivo del número de puestos de trabajo ni el hecho de que los empleados declarados hubieran realizado su actividad en Madeira.
- (28) En su aplicación del Régimen ZFM, Portugal informó de que consideraba como puestos de trabajo creados de forma válida cualquier tipo de relación laboral prevista por el Código del Trabajo nacional ⁽³¹⁾, según el cual la relación laboral puede establecerse en cualquiera de las formas previstas por la ley ⁽³²⁾. Sobre esta base, ha aceptado como puesto de trabajo válido a efectos de la aplicación del Régimen ZFM cualquier empleo de cualquier naturaleza jurídica, independientemente del número de horas, días y meses de trabajo activo por año. Dado que el trabajo de los miembros del consejo de administración y el trabajo a tiempo parcial están autorizados por la legislación nacional, los puestos de trabajo de los empleados a tiempo parcial (de cualquier tipo) y de los miembros del consejo de administración que desarrollan su actividad en más de una empresa beneficiaria se tuvieron en cuenta como puestos de trabajo válidos a efectos del cálculo del límite máximo de la ventaja fiscal de cada empresa beneficiaria que los declaró.

⁽²⁸⁾ Cartas de Portugal de 31 de marzo de 2016, p. 6, y de 11 de septiembre de 2017, p. 23.

⁽²⁹⁾ Carta de Portugal de 21 de noviembre de 2017 (2017/110431), p. 7.

⁽³⁰⁾ Cartas de Portugal de 2 de mayo de 2017 (2017/042449), p. 11, de 11 de septiembre de 2017, p. 25, y de 21 de noviembre de 2017, pp. 28-29.

⁽³¹⁾ Ley n.º 7/2009, de 12 de febrero de 2009.

⁽³²⁾ Incluidos el despliegue/desplazamiento (artículos 7 y 8), el contrato con varios empleadores (artículo 101), el contrato de duración determinada y el teletrabajo (artículo 139), el contrato de duración indefinida (artículo 147), el trabajo a tiempo parcial (artículo 150), el trabajo intermitente (artículo 157), la comisión de servicios (artículo 161), el trabajo temporal (artículo 172), el préstamo de trabajadores (artículo 288), las misiones ocasionales (artículo 289), etc. Véase la carta de Portugal de 2 de mayo de 2017, p. 7.

- (29) Por tanto, a efectos del cálculo de la ventaja fiscal de los beneficiarios de la ZFM, Portugal no consideró ni controló los equivalentes a jornada completa («EJC») ⁽³³⁾, sino solo el número de puestos de trabajo declarados por los beneficiarios en sus declaraciones fiscales anuales (formulario 22, «Modelo 22» ⁽³⁴⁾) y, en determinados casos, en las declaraciones presentadas por las empresas beneficiarias pertinentes para la retención a cuenta sobre la renta de sus empleados (formulario 10, «Modelo 10», formulario 30, «Modelo 30», o la declaración mensual de remuneraciones, *declaração mensal de remunerações*, «DMR» ⁽³⁵⁾): estas últimas declaraciones pueden permitir el control cruzado con la información sobre los puestos de trabajo declarados en el «Modelo 22» ⁽³⁶⁾. Todas estas declaraciones se consideran verdaderas en el sentido del artículo 75 de la Ley General Tributaria (*Lei Geral Tributária*). En caso de incumplimiento por parte de las entidades de sus obligaciones declarativas, ya sea por no presentar las declaraciones o por presentar información incorrecta, se aplican las sanciones establecidas en la Ley General de Delitos Fiscales (*Regime Geral das Infrações Tributárias*) ⁽³⁷⁾.
- (30) A partir de 2013, la «DMR» pasó a incluir declaraciones mensuales ⁽³⁸⁾ y Portugal indicó que solo tenía en cuenta el número de puestos de trabajo declarados en diciembre de cada año, independientemente de si los empleados pertinentes trabajaban o no en la empresa durante todo el año. Cuando se le pidió que facilitara cálculos del número de puestos de trabajo como EJC con arreglo a la definición de las DAR de 2007, Portugal alegó que esta definición de empleo no se aplicaba a las ayudas regionales de funcionamiento, sino solo a los regímenes de ayudas a la inversión aprobados en virtud de las DAR de 2007, ya que no estaba incluida explícitamente en la sección de ayudas de funcionamiento de las DAR de 2007, sino en la sección de ayudas a la inversión. Asimismo, alegó que la definición de «efectivos» incluida en el artículo 5 del anexo I del Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión ⁽³⁹⁾ (Reglamento general de exención por categorías, «RGEC de 2008») solo se refería a la definición de pequeñas y medianas empresas (pymes) en el ámbito de aplicación del RGEC de 2008 y no se aplicaba al Régimen III, ya que estaba sujeto a una decisión *ad hoc*. Portugal también alegó que el principal objetivo del Régimen ZFM aprobado no era la creación de puestos de trabajo ni la compensación de los costes salariales, sino más bien la promoción de la cohesión económica, social y territorial en una región ultraperiférica mediante la modernización y la diversificación de su economía ⁽⁴⁰⁾.
- (31) En el contexto de la investigación de 2016, los servicios de la Comisión solicitaron a Portugal que facilitara el número de seguridad social de todos los trabajadores empleados por los beneficiarios de la ZFM en los años 2012 y 2013, a fin de verificar la posible doble contabilización de los puestos de trabajo. Aunque Portugal facilitó los datos en cuestión, indicó que no eran pertinentes a efectos de la aplicación del Régimen ZFM, ya que se trataba de un régimen fiscal y los controles se realizaban a través de las declaraciones fiscales ⁽⁴¹⁾.

⁽³³⁾ Sobre la base de la definición establecida en el apartado 58 y en la nota 52 de las DAR de 2007. [es decir, el número de empleados es el número de unidades de trabajo por año (UTA), a saber, el número de personas empleadas a tiempo completo (EJC) en un año, siendo fracciones de UTA el trabajo a tiempo parcial y el trabajo estacional]. El concepto de UTA también se menciona en el artículo 5 del anexo I del Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión [y del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión] como «unidades de trabajo anual (UTA)». Véanse las notas 39 y 56.

⁽³⁴⁾ De conformidad con los artículos 117 y 127 del Código del Impuesto sobre Sociedades («CIRC»), las empresas presentan anualmente el «Modelo 22» (anexo D, campo 6: «Entidades autorizadas en la ZFM») para indicar el número de puestos de trabajo creados o mantenidos, a fin de determinar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 36 del EBF. Según las autoridades portuguesas, este solo permite cuantificar los puestos de trabajo que generan retención a cuenta creados y mantenidos durante el período (Decisión n.º 16566-A/2012 del Gabinete del Ministro de Finanzas). Véase la carta de Portugal de 21 de noviembre de 2017, pp. 3-4.

⁽³⁵⁾ Las empresas presentan el «Modelo 10» para declarar los ingresos anuales imposables, exentos y no imposables percibidos por los sujetos pasivos (empleados de la empresa) del impuesto sobre la renta retenido en origen que son residentes portugueses a efectos fiscales. El «Modelo 30» es el mismo tipo de declaración fiscal, pero para la renta de los sujetos pasivos (empleados de la empresa) que no son residentes en Portugal. Según las autoridades portuguesas, esta declaración fiscal solo contiene información sobre el país de residencia del contribuyente, que puede no coincidir con el país en el que ejerce sus actividades como empleado bajo la dirección de la empresa para la que trabaja. La «DMR» que entró en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2013 (Decreto Ministerial n.º 6/2013, de 10 de enero de 2013) tiene la misma función, pero solo se aplica a los ingresos procedentes del trabajo dependiente y sobre una base mensual. También incluye información sobre la retención a cuenta, las cotizaciones obligatorias a los regímenes de seguridad social, y los subsistemas jurídicos de salud y los sindicatos (véase la carta de Portugal de 21 de noviembre de 2017, pp. 2-3). Las autoridades tributarias portuguesas consideran todas estas declaraciones como «obligaciones accesorias», ya que no dan lugar a una liquidación del impuesto.

⁽³⁶⁾ Cartas de Portugal de 29 de octubre de 2015 (2015/107167), de 2 de mayo de 2017, pp. 8-9, y de 11 de septiembre de 2017, p. 25.

⁽³⁷⁾ Carta de Portugal de 21 de noviembre de 2017, p. 2.

⁽³⁸⁾ Nota 35.

⁽³⁹⁾ Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (DO L 214 de 9.8.2008, p. 3).

⁽⁴⁰⁾ Cartas de Portugal de 11 de septiembre de 2017, pp. 15-16, y de 21 de noviembre de 2017, pp. 5-6.

⁽⁴¹⁾ Cartas de Portugal de 2 de mayo de 2017, p. 7, de 11 de septiembre de 2017, pp. 14 y 17, y de 21 de noviembre de 2017, p. 1.

- (32) Además, Portugal indicó que las empresas beneficiarias no tenían que facilitar a la Administración Tributaria ninguna prueba de la relación laboral que mantenían con los empleados declarados, ya que la liquidación del impuesto se efectuaba sobre la base de las declaraciones fiscales («Modelos») mencionadas en el considerando 29 de la presente Decisión ⁽⁴²⁾. Esta información solo puede ser solicitada por la Administración Tributaria en caso de que tenga información que induzca a sospechar la existencia de errores, omisiones, imprecisiones, etc. ⁽⁴³⁾. El artículo 16 del Código del Trabajo portugués prevé la protección de la intimidad de la vida personal, que no permite automáticamente el acceso a los datos personales incluidos en una relación laboral sin el consentimiento del titular de los datos ⁽⁴⁴⁾. Por otro lado, con arreglo al artículo 59, apartado 2, y al artículo 75, apartado 1, de la *Lei Geral Tributária*, se considera que los contribuyentes actúan de buena fe. Por tanto, las declaraciones que presentan, así como los datos y liquidaciones de sus cuentas o su contabilidad, se consideran verdaderas y realizadas de buena fe ⁽⁴⁵⁾.
- (33) Por otra parte, Portugal presentó información que demostraba que, en el caso de algunos de los beneficiarios de la ayuda de la ZFM incluidos en la muestra del control de 2015 y en la posterior investigación de 2016, una parte de los puestos de trabajo para los que se habían concedido ventajas fiscales estaban ubicados fuera de Madeira (algunos incluso fuera de la Unión). Portugal indicó que, a efectos de la aplicación del Régimen ZFM, su práctica consistía en tener en cuenta los puestos de trabajo creados dentro o fuera de la región de Madeira: siempre y cuando los puestos de trabajo fueran creados por empresas registradas en la ZFM, no era necesario que estuvieran ubicados en la región. Dado que, de conformidad con el Derecho laboral portugués, las empresas y los empleados son libres de definir contractualmente el lugar en el que el empleado prestará sus servicios, a efectos de la aplicación del Régimen ZFM, el lugar de trabajo puede encontrarse en cualquier lugar, incluso fuera de Madeira y de Portugal. Portugal consideró, además, que los datos de los «empleados» facilitados en las declaraciones fiscales en cuestión no tenían ninguna relación con su nacionalidad (es decir, la nacionalidad es irrelevante a efectos fiscales) ⁽⁴⁶⁾. Por otra parte, según Portugal, los empleados de las empresas beneficiarias de la ZFM que trabajan de forma permanente fuera de Portugal son, objetivamente, asalariados de la empresa beneficiaria y contribuyen, a través de su trabajo, a la generación de ingresos para la empresa beneficiaria y, por tanto, sus puestos de trabajo deben contabilizarse como «puestos de trabajo creados y mantenidos» a efectos de la aplicación del Régimen ZFM ⁽⁴⁷⁾.
- (34) Con respecto a los controles realizados por las autoridades portuguesas en relación con el número de puestos de trabajo creados y mantenidos por los beneficiarios de la ZFM, Portugal indicó que, en caso de discrepancias entre la información de las diferentes declaraciones, el «Modelo 10» y el «Modelo 30», así como la «DMR» (a partir del 1 de enero de 2013), prevalecían sobre el «Modelo 22» ⁽⁴⁸⁾. A raíz de la solicitud de información de los servicios de la Comisión sobre varias discrepancias detectadas en el control de 2015, Portugal declaró que el «Modelo 22» solo permitía cuantificar los puestos de trabajo sujetos a retención a cuenta que habían sido creados y mantenidos durante el período en cuestión. Esto podría dar lugar a discrepancias con los otros «Modelos», en particular en el caso de los trabajadores cuya renta es inferior a un umbral determinado que no está sujeto a retención a cuenta. Además, Portugal informó de que las autoridades tributarias solicitaron a las empresas afectadas que corrigieran el número de puestos de trabajo declarados en sus declaraciones fiscales anuales, sin que se cuestionara nunca la prueba efectiva de la existencia de los puestos de trabajo.
- (35) Portugal también indicó que, durante la aplicación del Régimen III, incluso en el caso de que los beneficiarios no declararan el número de puestos de trabajo creados en la región, las declaraciones fiscales anuales se consideraron válidamente presentadas y, por consiguiente, la liquidación del impuesto adeudado y del importe de la reducción fiscal no se vio afectada.

⁽⁴²⁾ Cartas de Portugal de 6 de julio de 2015 (2015/065783), p. 8, de 31 de marzo de 2016, p. 19, y de 11 de septiembre de 2017, p. 17.

⁽⁴³⁾ Cartas de Portugal de 29 de octubre de 2015, p. 11, de 11 de septiembre de 2017, p. 25, y de 21 de noviembre de 2017, p. 7. Siempre que se considera necesario, la Autoridad Tributaria nacional solicita a las empresas que presenten el contrato de trabajo de sus empleados. Si el contrato de trabajo no estuviera disponible [en muchos casos, la relación laboral se constituye sin formalizarla por escrito —contratos indefinidos y a tiempo completo—, para lo que se aplica el principio de libertad de forma con arreglo al Derecho portugués (artículo 219 del Código Civil)], puede exigirse al sujeto pasivo que demuestre la existencia de una relación laboral por otros medios. Véanse, en particular, las cartas de Portugal de 31 de marzo y 2 de mayo de 2017, pp. 5 y 9, respectivamente.

⁽⁴⁴⁾ Carta de Portugal de 11 de septiembre de 2017, pp. 16-17.

⁽⁴⁵⁾ Carta de Portugal de 21 de noviembre de 2017, pp. 7-8.

⁽⁴⁶⁾ Carta de Portugal de 21 de noviembre de 2017, p. 4.

⁽⁴⁷⁾ Carta de Portugal de 31 de marzo de 2016, pp. 5-6.

⁽⁴⁸⁾ Cartas de Portugal de 2 de mayo de 2017, p. 9, y de 21 de noviembre de 2017, p. 2.

- (36) Por último, Portugal alegó que, en relación con un tipo específico de sociedades de cartera —las *Sociedades Gestoras de Participações Sociais* («SGPS») —, el Régimen ZFM no exigía la creación de puestos de trabajo para que estas empresas pudieran beneficiarse de la reducción del impuesto sobre sociedades. Según Portugal, la supresión del requisito de creación de puestos de trabajo para las SGPS se incluyó en el proyecto de Decreto-ley ⁽⁴⁹⁾ adjunto a la notificación. En su opinión, la aprobación del régimen por la Decisión de la Comisión de 2007 aprobó por ende implícitamente esta supresión junto con las demás disposiciones de la misma ley.

3. MOTIVOS PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

- (37) En su Decisión de incoación, la Comisión consideró, con carácter preliminar, que el Régimen ZFM constituía una ayuda estatal a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE y expresó serias dudas en cuanto a la compatibilidad del régimen, tal como lo aplicaba Portugal, con el mercado interior.
- (38) Por lo que se refiere a la existencia de una ayuda, la Comisión concluyó, con carácter preliminar, que el Régimen ZFM aplicado por Portugal a favor de las empresas de la ZFM constituía una ayuda estatal ⁽⁵⁰⁾. El régimen es decidido por el Estado y es imputable a este último ⁽⁵¹⁾. La ayuda es selectiva porque confiere una ventaja a las empresas establecidas en la ZFM en la medida en que les permite obtener una reducción del impuesto sobre sociedades normalmente adeudado, lo que no puede justificarse por la lógica del sistema fiscal ⁽⁵²⁾. En la medida en que las empresas registradas en la ZFM realizaban actividades abiertas a la competencia internacional, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que el Régimen ZFM falseaba o amenazaba con falsear la competencia, ya que podía mejorar la posición competitiva de los beneficiarios del Régimen ZFM en comparación con otras empresas con las que competían ⁽⁵³⁾.
- (39) Por lo que se refiere a la legalidad del Régimen ZFM, la Comisión decidió incoar un procedimiento de investigación formal en relación con dos cuestiones ⁽⁵⁴⁾:
- i) el origen geográfico de los beneficios, y
 - ii) la creación o el mantenimiento no verificados de puestos de trabajo en la región.
- (40) De conformidad con las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, el Régimen ZFM se aprobó a condición de que la reducción permitida del impuesto sobre sociedades se aplicara a los beneficios resultantes de actividades efectiva y materialmente realizadas en la región. Esta condición fundamental está estrictamente vinculada al objetivo de las ayudas regionales de funcionamiento para las regiones ultraperiféricas (es decir, la compensación de los costes adicionales en que incurrían las empresas en estas regiones debido a las desventajas estructurales de las regiones) y también explica por qué la aprobación de la Decisión de la Comisión de 2007 se basó en el estudio de los costes adicionales en que incurrían las empresas en la región ultraperiférica de Madeira ⁽⁵⁵⁾.
- (41) La Comisión llegó a la conclusión preliminar de que si las empresas no llevaban a cabo sus actividades en Madeira, no incurrían en ningún coste adicional debido al ejercicio de actividades en una región ultraperiférica. Por consiguiente, no podían considerarse beneficiarias legítimas del Régimen ZFM aprobado ni tenían derecho a ayudas regionales de funcionamiento.
- (42) La Comisión señaló asimismo que Portugal no presentó ninguna prueba de los controles que las autoridades tributarias competentes hubieran podido llevar a cabo en relación con el origen de los ingresos declarados y sujetos a la reducción del impuesto sobre sociedades. Además, tal como ilustra el caso de cada uno de los beneficiarios del régimen incluidos en la muestra, Portugal no presentó información sobre el lugar de actividad efectiva, sino que se limitó a presentar la dirección de la sede central de los beneficiarios en Madeira. Dado que Portugal reconoció que eran principalmente los ingresos procedentes de actividades fuera de Portugal los que estaban sujetos a reducciones

⁽⁴⁹⁾ Artículo 36, apartado 8, del proyecto de Decreto-ley por el que se modifica el Decreto-ley n.º 163/2003, de 24 de julio de 2003, el Decreto-ley n.º 215/1989, de 1 de julio de 1989, y el Decreto-ley n.º 500/80, de 20 de octubre de 1980. Véase la carta de Portugal de 28 de junio de 2006 (1900/80392).

⁽⁵⁰⁾ Apartado 54 de la Decisión de incoación.

⁽⁵¹⁾ Apartado 51 de la Decisión de incoación.

⁽⁵²⁾ Apartado 52 de la Decisión de incoación.

⁽⁵³⁾ Apartado 53 de la Decisión de incoación.

⁽⁵⁴⁾ Apartado 63 de la Decisión de incoación.

⁽⁵⁵⁾ ECORYS-NEI (Instituto Económico de los Países Bajos): «Rumo a uma estratégia de diversificação para a Região Autónoma da Madeira – Recomendações para ultrapassar o problema do caráter ultraperiférico, relatório final» («Hacia una estrategia de diversificación para la región autónoma de Madeira – Recomendaciones para superar el problema de la ultraperiferia»), informe final, Róterdam, 2004.

fiscales, ya existía un claro indicio de que no se había cumplido la condición de compatibilidad aplicable con respecto al origen de los beneficios que se beneficiaban de la reducción del impuesto sobre sociedades. Por otra parte, el trabajo declarado de los empleados fuera de Madeira o incluso de la Unión o la inexistencia de empleados debido al mayor número de duplicaciones, tal como se ilustra en el control de 2015, también constituía un claro indicio de que las ventajas fiscales concedidas a los beneficiarios de la ZFM podrían no estar relacionadas con beneficios generados en la región.

- (43) Por lo que se refiere al criterio de compatibilidad aplicable a la creación y al mantenimiento de puestos de trabajo en la región de Madeira, la Comisión consideró, con carácter preliminar, que Portugal había aplicado el Régimen ZFM, durante todo su período de vigencia, de forma contraria al objetivo del régimen aprobado, así como a los criterios de compatibilidad establecidos en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013. La creación y el mantenimiento no verificados de puestos de trabajo quedaron ilustrados en los resultados del control de 2015, el cual indicó que: i) los empleados que habían trabajado durante parte del ejercicio fiscal fueron contabilizados como trabajadores con pleno empleo, ii) los empleados y miembros del consejo de administración fueron contabilizados simultáneamente como empleados efectivos en más de una empresa de la ZFM, y iii) los empleados que trabajaban fuera de Madeira e incluso fuera de la Unión se tuvieron en cuenta para el cálculo de la creación de puestos de trabajo que da acceso a la deducción del impuesto sobre la renta prevista por el régimen. En la investigación de 2016, Portugal confirmó que todos estos elementos constituían una práctica común.
- (44) Además, la Comisión señaló que el concepto de «puesto de trabajo» y el método de cálculo de los puestos de trabajo creados y mantenidos en la región no se ajustaban a las definiciones, condiciones y principios establecidos en las DAR de 2007.
- (45) Asimismo, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que las actividades realizadas por empleados fuera de la región no podían considerarse efectiva y materialmente realizadas en Madeira, aunque los ingresos generados pudieran asignarse a empresas ubicadas en la ZFM.
- (46) La Comisión también consideró, con carácter preliminar, que los controles fiscales realizados por las autoridades tributarias portuguesas proporcionaban un claro indicio de que, en la práctica, Portugal no garantizaba un control adecuado del cumplimiento de los criterios fundamentales de compatibilidad establecidos en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013. De hecho, Portugal no presentó ninguna prueba de que hubiera llevado a cabo controles fuera del ámbito del control realizado por los servicios de la Comisión; estos controles parecían, en cualquier caso, ser de carácter totalmente fiscal y no estar relacionados con los criterios antes mencionados; y el [30 %-40 %] (*) de todos los empleados declarados como empleados de beneficiarios de la ZFM en los años 2012 y 2013 se contabilizaron como empleados de más de una empresa beneficiaria de la ZFM a efectos de la aplicación de la reducción fiscal concedida a los beneficiarios.
- (47) Por último, la Comisión expresó sus dudas en cuanto a la falta de mantenimiento de los puestos de trabajo creados, sobre la base de los resultados del control de 2015, que revelaron una fluctuación muy importante del número mensual de empleados de los beneficiarios del Régimen ZFM.
- (48) Además, la Comisión examinó si las ayudas individuales concedidas en virtud del Régimen ZFM podrían considerarse compatibles si fueran objeto de una exención por categorías en virtud del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión (Reglamento general de exención por categorías, «RGEC de 2014») ⁽⁵⁶⁾, que podría aplicarse de manera retroactiva a las ayudas individuales concedidas antes de la entrada en vigor de las disposiciones correspondientes del RGEC de 2014, siempre que se cumplieran las condiciones pertinentes ⁽⁵⁷⁾.
- (49) La región autónoma de Madeira («RAM») es una región ultraperiférica designada por el artículo 349 del TFUE. De conformidad con el artículo 15, apartado 4, del RGEC de 2014, puede optar a ayudas regionales de funcionamiento en virtud de la excepción prevista en el artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE, siempre que: i) los beneficiarios ejerzan su actividad efectiva en la región ultraperiférica y ii) el importe anual de la ayuda no supere un porcentaje máximo del valor añadido bruto generado anualmente, de los costes laborales anuales soportados o del volumen de negocios anual realizado por el beneficiario en la región.

(*) Información confidencial.

⁽⁵⁶⁾ Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (DO L 187 de 26.6.2014, p. 1).

⁽⁵⁷⁾ Artículo 58 del RGEC de 2014.

- (50) El Régimen ZFM consiste en ventajas fiscales, tal como se describen en el considerando 12 de la presente Decisión, que tienen el efecto de reducir los gastos que las empresas tendrían que soportar como parte de sus actividades comerciales. Por tanto, constituye una ayuda de funcionamiento a favor de las empresas que pueden beneficiarse de ella en la ZFM. Sin embargo, sobre la base de la información facilitada por Portugal durante el control, la Comisión consideró, con carácter preliminar, que los beneficiarios del régimen aplicado por Portugal no ejercían necesariamente su actividad en Madeira. Además, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que los importes de la ayuda en cuestión no estaban necesariamente relacionados con el valor añadido bruto, los costes laborales o el volumen de negocios generado en Madeira ⁽⁵⁸⁾.
- (51) En conclusión, la Comisión expresó la postura preliminar de que el Régimen ZFM, tal como lo aplicaba Portugal, no se ajustaba a las Decisiones de la Comisión de 2007 y de 2013 y, en cualquier caso, a las DAR de 2007, ya que las dos cuestiones mencionadas en el considerando 39 de la presente Decisión reflejaban las condiciones fundamentales para la aprobación de las ayudas regionales de funcionamiento en virtud de las DAR de 2007. La Comisión también planteó dudas sobre el hecho de que las ayudas individuales concedidas en virtud del régimen pudieran considerarse compatibles sobre la base del RGEC de 2014 en lo que respecta a las ayudas de funcionamiento en las regiones ultraperiféricas ⁽⁵⁹⁾. Por último, la Comisión expresó dudas acerca de que el Régimen ZFM, tal como lo aplicaba Portugal, pudiera considerarse compatible directamente sobre la base del artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE, ya que las autoridades portuguesas parecían haberlo aplicado de una manera que no compensaba las desventajas estructurales que podían afectar efectivamente a las empresas al ejercer su actividad en Madeira ⁽⁶⁰⁾.

4. INFORMACIÓN PRESENTADA TRAS LA DECISIÓN DE INCOACIÓN Y OBSERVACIONES DE PORTUGAL

4.1. Información adicional presentada por Portugal durante la investigación pormenorizada

- (52) Con la Decisión de incoación, la Comisión solicitó a Portugal que presentara información detallada sobre la aplicación del Régimen ZFM a lo largo de toda su duración (de 2007 a 2014) ⁽⁶¹⁾. En particular, se pidió a Portugal que facilitara:
- una lista de todas las empresas registradas en la ZFM en el período comprendido entre 2007 y 2014, con indicación de los importes de ayuda recibidos cada año,
 - una lista de todos los empleados de las empresas registradas en la ZFM (de 2007 a 2014),
 - una lista de los veinticinco mayores beneficiarios de las ayudas de la ZFM en virtud del Régimen III en los años 2007 a 2011 y 2014 (con indicación de los importes de ayuda recibidos cada año y del número de empleados tenidos en cuenta para la concesión de la reducción fiscal y con presentación de las pruebas documentales pertinentes),
 - la prueba del origen de los ingresos de todos los beneficiarios de la ZFM incluidos en la muestra durante el control relativo a los años 2012 y 2013, así como de los veinticinco mayores beneficiarios de las ayudas de la ZFM en los años 2007 a 2011 y 2014 (incluidas las pruebas documentales pertinentes),
 - la prueba del lugar de actividad efectiva de todos los beneficiarios de la ZFM incluidos en la muestra para el período comprendido entre 2007 y 2014 (incluidas las pruebas documentales pertinentes),
 - un cálculo del número de empleados de todos los beneficiarios de la ZFM incluidos en la muestra (de 2007 a 2014) en equivalentes a jornada completa, sobre la base de la definición establecida en el apartado 58 y en la nota 52 de las DAR de 2007 (incluidas las pruebas documentales pertinentes),

⁽⁵⁸⁾ Apartado 60 de la Decisión de incoación.

⁽⁵⁹⁾ Apartado 61 de la Decisión de incoación.

⁽⁶⁰⁾ Apartado 62 de la Decisión de incoación.

⁽⁶¹⁾ Apartado 64, puntos 1 a 7, de la Decisión de incoación. Por tanto, más allá de los dos años que habían sido objeto del control de 2015 (es decir, 2012 y 2013). Además, cabe señalar que la mayor parte de la información solicitada en el apartado 64 de la Decisión de incoación ya se había incluido en diversas solicitudes de información infructuosas dirigidas a Portugal durante la investigación de 2016; en particular, se había solicitado información sobre i) la prueba del origen de los ingresos tenidos en cuenta para el cálculo de la base imponible de todos los beneficiarios de la ZFM incluidos en la muestra, ii) la prueba del lugar de actividad efectiva de todos los beneficiarios de la ZFM incluidos en la muestra, iii) el cálculo del número de empleados (incluidos los puestos directivos) de todos los beneficiarios de la ZFM incluidos en la muestra en equivalentes a jornada completa y iv) la prueba del control de las actividades de los beneficiarios de la ZFM incluidos en la muestra en el período 2012-2013; véanse las cartas de la Comisión de 29 de febrero de 2016 (D/020793), 29 de marzo de 2017 (D/030362), 11 de agosto de 2017 (D/069475) y 2 de octubre de 2017 (D/099275).

- los argumentos no presentados con anterioridad relativos a las condiciones de compatibilidad del Régimen ZFM aplicado por Portugal sobre la base del RGECE de 2014 o del artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE.
- (53) Además, la Comisión informó a Portugal de que, a falta de dicha información, tendría que adoptar una decisión sobre la base de la información que obraba en su poder ⁽⁶²⁾.
- (54) Mediante cartas de 11 y 26 de septiembre de 2018 ⁽⁶³⁾ y de 24 de abril de 2019, respectivamente, Portugal facilitó información adicional sobre la aplicación del Régimen ZFM y presentó sus observaciones sobre la Decisión de incoación.
- (55) El 11 de septiembre de 2018, Portugal presentó datos sobre todas las empresas registradas en la ZFM durante todo el período de vigencia del régimen (de 2007 a 2014). También facilitó los importes de ayudas recibidos anualmente por cada beneficiario hasta 2014. Portugal proporcionó, además, una lista de los veinticinco mayores beneficiarios de la ayuda de la ZFM en los años 2007 a 2011 y 2014 ⁽⁶⁴⁾, incluida una indicación de los importes de ayuda recibidos. Por otra parte, mediante carta de 26 de septiembre de 2018, para los años 2007 a 2014, Portugal facilitó una lista de los empleados de todas las empresas registradas en la ZFM ⁽⁶⁵⁾. Sin embargo, esa información no permite una verificación completa de las cuestiones problemáticas detectadas en el control: i) los miembros del consejo de administración y los trabajadores que ejercen esas funciones simultáneamente en varias empresas de la ZFM, ii) los casos de doble contabilización de los puestos de trabajo y iii) los puestos de trabajo a tiempo parcial que se contabilizan a efectos de la creación o el mantenimiento de puestos de trabajo y de las ventajas fiscales completas concedidas a las empresas de la ZFM.
- (56) Portugal no facilitó información sobre el número de empleados que se tuvieron en cuenta para la concesión de la reducción fiscal en los años 2008, 2009 y 2010 ⁽⁶⁶⁾, y proporcionó información incompleta en relación con los años 2011 y 2014 ⁽⁶⁷⁾. Además, para cada año, la información facilitada sobre el número de empleados se presenta de manera poco clara: i) fuentes diferentes, y ii) períodos de declaración diferentes, sin ninguna relación directa entre el número de puestos de trabajo creados o mantenidos y el importe de ayuda recibido en cada período.
- (57) Por otro lado, Portugal no facilitó la información, los datos y las pruebas documentales justificativas ⁽⁶⁸⁾ siguientes, necesarios para evaluar la compatibilidad de la ayuda:
- prueba de la documentación utilizada para verificar el número de empleados; en relación con los años anteriores a 2010, Portugal indicó que las empresas no estaban obligadas a declarar el número de empleados en sus declaraciones fiscales,
 - prueba del origen de los ingresos de los beneficiarios incluidos en la muestra durante la investigación preliminar ⁽⁶⁹⁾ y de los veinticinco mayores beneficiarios del Régimen ZFM en los años 2007 a 2009 ⁽⁷⁰⁾,
 - prueba del lugar de actividad efectiva de los empleados de los beneficiarios del Régimen ZFM,
 - cálculo del número de empleados de todos los beneficiarios del Régimen ZFM incluidos en la muestra durante el control relativo los años 2012 y 2013, así como de los veinticinco mayores beneficiarios de la ayuda en los años 2007 a 2011 y 2014, en EJC, sobre la base de la definición establecida en el apartado 58 y la nota 52 de las DAR de 2007.

⁽⁶²⁾ Apartado 64, párrafo segundo, de la Decisión de incoación.

⁽⁶³⁾ Cartas de 11 de septiembre de 2018 (2018/144207) y de 26 de septiembre de 2018 (2018/153989).

⁽⁶⁴⁾ La información relativa a los años 2012 y 2013 se facilitó en el marco del control de 2015.

⁽⁶⁵⁾ Información basada en los datos proporcionados por la Seguridad Social y la Autoridad Tributaria el 6 de agosto de 2018.

⁽⁶⁶⁾ Entre 2007 y 2010, el «Modelo 22» no solicitó esa información a los contribuyentes.

⁽⁶⁷⁾ Para el año 2011, se dispone de información sobre 25 de los 62 beneficiarios de la ayuda. Para 2014, se dispone de información sobre 25 de los 526 beneficiarios de la ayuda.

⁽⁶⁸⁾ Información solicitada en el apartado 64, puntos 3 a 6, de la Decisión de incoación.

⁽⁶⁹⁾ Por lo que se refiere al apartado 64, punto 3, de la Decisión de incoación, Portugal explica que las autoridades tributarias nacionales han solicitado esta información a los beneficiarios de la ZFM. Sin embargo, esta «información aún no está disponible». Véase la carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 127, p. 30.

⁽⁷⁰⁾ Portugal no proporcionó información sobre los veinticinco mayores beneficiarios de la ayuda ZFM para los años 2007 a 2009 porque los beneficiarios de la ayuda fueron menos de veinticinco cada año: 2007: 0; 2008: 9 y 2009: 20.

- (58) En la reunión con los servicios de la Comisión celebrada el 10 de abril de 2019, mencionada en el considerando 8 de la presente Decisión, se recordaron a Portugal las etapas del procedimiento de investigación formal en curso y el compromiso de cooperación mutua a partir de septiembre de 2017, que hasta la fecha no había producido resultados positivos. Además, se invitó a Portugal a facilitar la información que faltaba, de conformidad con el apartado 64 de la Decisión de incoación, lo que permitiría a los servicios de la Comisión disponer de un conjunto completo de hechos e información sobre el Régimen ZFM.
- (59) Mediante carta de 24 de abril de 2019 ⁽⁷¹⁾, para responder a la postura preliminar de la Comisión sobre la inadecuación de los controles fiscales ⁽⁷²⁾, Portugal presentó datos relativos a los controles fiscales efectuados entre 2015 y 2018 a los beneficiarios de la ZFM ⁽⁷³⁾ a través de inspecciones fiscales. En el período en cuestión, se iniciaron [300-600] inspecciones fiscales y se concluyeron [300-600]. Las correcciones fiscales comunicadas ascienden a aproximadamente [100-250] millones EUR. Portugal informó, además, de divergencias con respecto a [100-300] declaraciones fiscales de los beneficiarios de la ZFM. Sin embargo, por lo que se refiere a las inspecciones fiscales cerradas en virtud del Régimen ZFM (Régimen III), la información facilitada no permitió establecer un vínculo entre los controles fiscales y las correcciones comunicadas y las dos cuestiones que dieron origen a la incoación del procedimiento de investigación formal.
- (60) Además, Portugal reconoció que los criterios para la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo debían aclararse con más detalle, a fin de eliminar cualquier duda sobre su interpretación, evitando el abuso de la ayuda en cuestión e introduciendo más garantías de que la contabilización de los puestos de trabajo contribuiría al desarrollo social y económico de Madeira ⁽⁷⁴⁾. A este respecto, Portugal presentó un proyecto de Orden («proyecto de despacho da Vice-Presidência do Governo Regional da Madeira») que aclara el concepto de «creación de empleo» en consonancia con las definiciones de las DAR de 2007 ⁽⁷⁵⁾.
- (61) En este contexto, Portugal reconoció que era necesario introducir cambios legislativos en el Régimen ZFM para evitar posibles abusos. Además, Portugal presentó una serie de medidas legislativas, reglamentarias y de inspección del Régimen ZFM para las que solicitó el acuerdo de la Comisión mediante una recomendación en la que se proponían medidas adecuadas para el Estado miembro en cuestión de conformidad con el artículo 22, letras a) y b), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo ⁽⁷⁶⁾. Como alternativa, Portugal consideró que estas modificaciones jurídicas deberían aprobarse mediante Decisión de la Comisión («decisión condicional»), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 4, del Reglamento (UE) 2015/1589 ⁽⁷⁷⁾.
- (62) A este respecto, además de la aclaración del concepto de «creación de empleo» indicada en el considerando 60 de la presente Decisión, Portugal propuso modificaciones de la base jurídica del Régimen ZFM ⁽⁷⁸⁾: i) la exclusión de las SGPS ⁽⁷⁹⁾; ii) la consignación de los ingresos del impuesto sobre sociedades de la ZFM a los objetivos de la política sanitaria y educativa; iii) la creación de una cláusula específica contra las prácticas abusivas para el Régimen ZFM de conformidad con la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo ⁽⁸⁰⁾, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, en lo que respecta a las asimetrías híbridas con terceros países; y iv) la definición de criterios para identificar a los grandes contribuyentes en la ZFM cuya situación fiscal requiera un control permanente por parte de la Oficina de la Zona Franca («Gabinete da Zona Franca») ⁽⁸¹⁾ como complemento de las actividades de inspección fiscal que deben realizarse anualmente.

⁽⁷¹⁾ Carta de Portugal de 24 de abril de 2019 (2019/055874).

⁽⁷²⁾ Apartados 36, 44 y 45 de la Decisión de incoación.

⁽⁷³⁾ El informe también abarca el Régimen IV, el sucesor del Régimen ZFM (2015-2020), que Portugal aplica desde el 1 de enero de 2015 en virtud del RGEC de 2014.

⁽⁷⁴⁾ Carta de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 4.

⁽⁷⁵⁾ El proyecto de Orden tiene por objeto garantizar que: i) el trabajo a tiempo parcial solo se contabilice en proporción al número de horas trabajadas («equivalente a jornada completa»), ii) se garantice el vínculo entre el trabajador y la región de Madeira y iii) la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo mediante trabajo temporal no se tengan en cuenta en la definición. A diferencia de la primera versión del proyecto de Orden presentada el 6 de abril de 2018, la versión actual se aplica también al Régimen III (el «proyecto de Orden de 2018» se aplicaba únicamente al Régimen IV).

⁽⁷⁶⁾ Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9).

⁽⁷⁷⁾ Carta de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 3.

⁽⁷⁸⁾ El artículo 36 del EBF abarca cuestiones que entran en el ámbito de la competencia legislativa reservada al Parlamento nacional (es decir, los impuestos y las ventajas fiscales). Véase el artículo 165, apartado 1, letra i), de la Constitución portuguesa. Portugal reconoció que las modificaciones propuestas para introducir un «nuevo régimen» para la ZFM requieren otros actos jurídicos aprobados por el Parlamento nacional y no pueden aplicarse simplemente a través de medidas administrativas. Véase la carta de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 4.

⁽⁷⁹⁾ Considerando 36 de la presente Decisión.

⁽⁸⁰⁾ Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO L 193 de 19.7.2016, p. 1).

⁽⁸¹⁾ Decreto reglamentario n.º 14/2015/M, de 19 de agosto de 2015. De conformidad con el artículo 8, apartado 1, la misión de la oficina es supervisar y coordinar las actividades realizadas en la ZFM.

4.2. Observaciones de Portugal

- (63) Las observaciones presentadas por Portugal en la carta de 26 de septiembre de 2018 se resumen en los considerandos siguientes.
- (64) Portugal alega que una decisión negativa sobre el Régimen ZFM tendría efectos dramáticos e irreparables en la sostenibilidad económica de Madeira ⁽⁸²⁾. Por consiguiente, la Comisión debe tener en cuenta el estatuto de región ultraperiférica de Madeira, reconocido en el artículo 349 del TFUE.
- (65) Portugal alega, además, que la Comisión debe tener en cuenta en su evaluación el impacto económico del Régimen ZFM en el desarrollo de la región ⁽⁸³⁾, en particular su efecto económico en el comercio nacional, europeo e internacional ⁽⁸⁴⁾.
- (66) Por último, Portugal considera que la investigación pormenorizada en curso discriminaría a Madeira en relación con otras jurisdicciones, que aplican tipos preferenciales del impuesto sobre la renta y no cumplen las normas sobre ayudas estatales ⁽⁸⁵⁾.

Existencia de ayuda

- (67) Portugal considera que el Régimen ZFM no implica recursos estatales (es decir, un aumento de los gastos o incluso una reducción de los ingresos para el presupuesto público). El régimen no corresponde a un «gasto fiscal real», sino simplemente a un gasto fiscal virtual o incluso a una ficción contable («pérdidas teóricas de ingresos fiscales») ⁽⁸⁶⁾. Portugal explica, además, que las empresas solo están establecidas en la ZFM e invierten allí debido a la existencia de la desgravación fiscal. De otro modo, sin la ventaja fiscal, no se habrían establecido en la ZFM ni habrían pagado los impuestos habituales aplicables en Portugal continental o en Madeira ⁽⁸⁷⁾.
- (68) Portugal alega que el Régimen ZFM forma parte de la economía general del régimen fiscal portugués ⁽⁸⁸⁾. Además, considera que, según la práctica de la Comisión ⁽⁸⁹⁾, un tipo impositivo bajo aplicado en todo un Estado miembro o una región autónoma debe considerarse una medida general y, por consiguiente, no confiere una ventaja a las empresas establecidas en la ZFM ⁽⁹⁰⁾.

⁽⁸²⁾ En 2016, la ZFM permitió recaudar casi [100-200] millones EUR en concepto de impuesto sobre sociedades (casi el [15-25] % de los impuestos totales recaudados ese año en la región). Una decisión negativa implicaría el traslado de más de [1 000-2 000] empresas registradas en la ZFM a otras regiones o países y un fuerte aumento del desempleo en la región (en 2014, había [4 000-6 000] puestos de trabajo directos, indirectos e inducidos en la ZFM, que representaban el [1-10] % del empleo total en Madeira). Véanse las cartas de Portugal de 2 de mayo de 2017, p. 6, y de 26 de septiembre de 2018 (anexo I), p. 62.

⁽⁸³⁾ En el período comprendido entre 2012 y 2015, según la información facilitada por la Dirección Regional de Estadística de Madeira (*Direção Regional de Estatística da Madeira*), la actividad de la ZFM representó, por término medio, alrededor del [1-10] % del valor añadido bruto (VAB) y el [0,5-10] % del empleo de la RAM. Las actividades relacionadas con el comercio, el transporte y el almacenamiento, así como con el alojamiento y la restauración, han contribuido en mayor medida al VAB total de las empresas establecidas en la ZFM (alrededor del [70-80] %). Las actividades manufactureras, vinculadas a la industria, contribuyeron en mayor medida al empleo total generado en la región ([30-40] %). En 2014, la ZFM ascendió al [1-10] % del valor añadido generado en la región, es decir, aproximadamente [200-400] millones EUR, «Tax and economic analysis report-Madeira Free Trade Zone» (Informe de análisis fiscal y económico-Zona Franca de Madeira), Ernest & Young, septiembre de 2018, pp. 60-62 (anexo I de la carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018).

⁽⁸⁴⁾ En 2014, las empresas de la ZFM garantizaron el 79 % de las exportaciones ([50-200] millones EUR). En 2016, en comparación con 2014, las exportaciones a la Comunidad Europea aumentaron de [20 000-30 000] a [30 000-40 000] miles de euros. Los sectores alimentario y agrícola representaron el principal volumen de exportaciones, seguidos de los sectores de las máquinas y los textiles, que tuvieron efectos positivos innegables en el desarrollo de la economía europea. Véase «Tax and economic analysis report» (Informe de análisis fiscal y económico), Ernest & Young, 24 de septiembre de 2018, p. 68.

⁽⁸⁵⁾ Malta, Luxemburgo, Países Bajos y Chipre. Véase la carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, pp. 14-16.

⁽⁸⁶⁾ Los Presupuestos Generales del Estado de 1999 a 2004 establecen: «Esta exención [...] representa un impuesto no recaudado sobre los ingresos que, en ausencia de este beneficio, no existirían» (Presupuestos Generales del Estado de 2002) o «la supresión del régimen actual [...] no conduciría ciertamente a la obtención de estos ingresos fiscales» (Presupuestos Generales del Estado de 2004).

⁽⁸⁷⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 50, p. 18.

⁽⁸⁸⁾ Cartas de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 29, p. 13, y de 11 de septiembre de 2017, p. 30.

⁽⁸⁹⁾ Decisión (UE) 2019/1252 de la Comisión, de 19 de septiembre de 2018, relativa a las resoluciones fiscales SA. 38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) concedidas por Luxemburgo a McDonald's Europe (DO L 195 de 23.7.2019, p. 20).

⁽⁹⁰⁾ «Tax and economic analysis report» (Informe de análisis fiscal y económico), Ernest & Young, 24 de septiembre de 2018, p. 67.

- (69) Portugal también considera que el Régimen ZFM no es selectivo porque la medida no favorece «a determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Portugal alega que, de conformidad con el artículo 36, apartado 6, del Estatuto de los Beneficios Fiscales (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, «EBF»), es probable que todas las empresas que participan en actividades comerciales, industriales, marítimas u otras actividades de servicios (si no están explícitamente excluidas del régimen, como es el caso de las actividades financieras y de seguros) estén establecidas en la ZFM. Por consiguiente, las ventajas fiscales concedidas a los beneficiarios de la ZFM no cumplen el criterio de selectividad, que es esencial para la existencia de una ayuda estatal. Por último, ni siquiera puede concluirse que exista una selectividad «de facto», ya que las ventajas fiscales en cuestión no se limitan a determinadas categorías o sectores con características comunes.
- (70) Portugal concluye que el Régimen ZFM debe considerarse una medida general más que una medida de ayuda estatal ⁽⁹¹⁾. La medida examinada no supone una ventaja selectiva para las empresas registradas en la ZFM y puede justificarse por la lógica del sistema fiscal. Por último, Portugal considera que incumbe a la Comisión la carga de la prueba para determinar si el Régimen ZFM constituye una ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.
- (71) Por otra parte, Portugal alega que, si el Régimen ZFM implicase una «ayuda», debería considerarse como una «ayuda existente». El Régimen ZFM es anterior a la adhesión de Portugal a la CEE ⁽⁹²⁾ y no ha sufrido cambios sustanciales fuera del marco de negociación de las ayudas existentes. Por tanto, el Régimen ZFM no debe estar sujeto a la aprobación previa de la Comisión con arreglo al artículo 108, apartado 3, del TFUE. Por el contrario, la Comisión debería iniciar el procedimiento de medidas adecuadas ⁽⁹³⁾, lo que podría implicar la modificación del contenido del régimen de ayudas, la introducción de requisitos o su aclaración. Como alternativa, Portugal propone que la Comisión adopte una decisión positiva sujeta a condiciones («decisión condicional») ⁽⁹⁴⁾.

Origen de los beneficios que se benefician de la reducción del impuesto sobre sociedades

- (72) Portugal reconoce que las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013 establecen que la ayuda en forma de reducción del impuesto sobre sociedades se aplica a los «beneficios resultantes de actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira» ⁽⁹⁵⁾. Sin embargo, Portugal rechaza la conclusión de la Comisión de que, si las empresas no ejercen sus actividades en Madeira, no incurrir en ningún coste adicional debido a su actividad en una región ultraperiférica y, por consiguiente, no tienen derecho a ayudas regionales de funcionamiento ⁽⁹⁶⁾.
- (73) Portugal recuerda que los costes adicionales cuantificados en que incurrieron las empresas de la región ultraperiférica de Madeira ⁽⁹⁷⁾ se ajustaron a la dimensión económica de la ZFM, reconocida por la Decisión de la Comisión de 2007 ⁽⁹⁸⁾. Por otra parte, la aplicación actual del Régimen ZFM es plenamente coherente con la resultante de las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, que concluyeron que «la medida permite compensar los costes adicionales de las empresas ubicadas en la región ultraperiférica en cuestión» ⁽⁹⁹⁾. Portugal alega, además, que las ventajas fiscales concedidas en la ZFM son sustancialmente inferiores a los «costes adicionales» y que la condición de que las actividades sean «efectiva y materialmente realizadas en Madeira» se refleja en la obligación de concesión de licencias de la ZFM y en el cumplimiento de otros requisitos legales, lo cual hace que las empresas registradas en el Régimen ZFM (Régimen III) se beneficien legítimamente del régimen y tengan derecho a ayudas regionales de funcionamiento ⁽¹⁰⁰⁾.

⁽⁹¹⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 28, p. 13, y «Tax and economic analysis report» (Informe de análisis fiscal y económico), Ernest & Young, septiembre de 2018, pp. 66-68.

⁽⁹²⁾ Apartado 10 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽⁹³⁾ Artículo 22, letras a) y b), del Reglamento (UE) 2015/1589. Véase el considerando 61 de la presente Decisión.

⁽⁹⁴⁾ Artículo 9, apartado 4, y artículo 20 del Reglamento (UE) 2015/1589. Véase la carta de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 3. Véase también el considerando 61 de la presente Decisión.

⁽⁹⁵⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 88, p. 20.

⁽⁹⁶⁾ Apartado 30 de la Decisión de incoación.

⁽⁹⁷⁾ Nota 55. Los costes adicionales mínimos derivados de la lejanía de Madeira se sitúan en el 26 % del valor añadido bruto (VAB) del sector privado o el 16,7 % del producto interior bruto (PIB) de Madeira, con un total de alrededor de 400 millones EUR en 1998. Véanse los apartados 46 y 48 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽⁹⁸⁾ Apartado 51 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽⁹⁹⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 124.

⁽¹⁰⁰⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 125.

- (74) Portugal reitera que «realizar sus actividades en Madeira» solo debe significar que la actividad se ejerce en Madeira si se lleva a cabo ahí con un domicilio social, una dirección y un centro de toma de decisiones, sin necesidad de disponer ahí de capital humano permanente. Portugal considera que, al exigir la realización efectiva en Madeira de actividades que, por definición, son internacionales, la Comisión niega el vínculo de tales actividades internacionales con la región, reconocido por las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013 ⁽¹⁰¹⁾.
- (75) Por otro lado, Portugal reitera su postura de que la exigencia de que las actividades se ejerzan efectiva y materialmente en Madeira no significa ni puede significar que las actividades deban limitarse, geográficamente, al territorio de Madeira ni que los ingresos deban obtenerse únicamente en esa zona geográfica. Así pues, la «interpretación restrictiva» de la Comisión no es coherente con la jurisprudencia reiterada de la Unión sobre el «centro de intereses principales» ⁽¹⁰²⁾, la práctica decisoria de la Comisión y la jurisprudencia de la Unión sobre el «efecto colateral» ⁽¹⁰³⁾, ni con la libertad fundamental de establecimiento y la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capital de la Unión.
- (76) Portugal concluye, además, que la imputabilidad ocurre en función del lugar donde se encuentra la sede de la empresa o de la ubicación de su dirección efectiva. Esto es plenamente coherente con la Decisión de la Comisión de 2007, que establece que «el régimen se aplica sin distinción a las empresas residentes y no residentes en Portugal» ⁽¹⁰⁴⁾. La Decisión de la Comisión de 2013 reconoce asimismo que las actividades de las empresas autorizadas en la ZFM tienen un carácter esencialmente internacional, ya que «las actividades realizadas por esas empresas están abiertas a la competencia internacional» ⁽¹⁰⁵⁾. Por tanto, la reinterpretación del apartado 14 de la Decisión de la Comisión de 2007, según la cual las actividades en cuestión solo pueden ejecutarse plenamente dentro de los estrictos límites geográficos de Madeira, contradice el propio Régimen ZFM y las DAR de 2007 como instrumento clave para atraer inversiones procedentes de dentro y fuera del mercado interior. También contradice el objetivo del artículo 349 del TFUE, que permite la adopción de medidas (fiscales) específicas para atraer inversiones y, por consiguiente, promover la modernización y la diversificación de la economía.
- (77) Además, Portugal cumple sus compromisos en virtud del Plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios ⁽¹⁰⁶⁾ («Plan de Acción BEPS»), que firmó en 2016. El Plan de Acción BEPS incluye el concepto de «actividad sustancial», que limita la aplicación de regímenes preferenciales a los ingresos que tienen una relación causal con los costes soportados por la empresa para desarrollar el activo subyacente.
- (78) Portugal considera que la Comisión, en su examen de la legalidad del Régimen ZFM, debe tener en cuenta el criterio relativo a la «actividad sustancial» definido en las normas de la OCDE y, en particular, los «Principios rectores generales relativos a la evaluación de las medidas del Plan de Acción BEPS» ⁽¹⁰⁷⁾. Portugal considera que la Comisión debe incluir en su evaluación los instrumentos jurídicos de la Unión existentes en materia de lucha contra la evasión y el fraude fiscales, especialmente las normas contra el abuso de mecanismos auténticos establecidas en la Directiva (UE) 2016/1164, así como las normas sobre el intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos notificables, establecidas por la Directiva 2011/16/UE del Consejo ⁽¹⁰⁸⁾.

⁽¹⁰¹⁾ Apartados 11, 25, 72 y 73 de la Decisión de la Comisión de 2007 y apartados 24, 26 y 28 de la Decisión de la Comisión de 2013.

⁽¹⁰²⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia, de 2 de mayo de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, ECLI:EU:C:2006:281, apartados 34 a 36, y la sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, apartado 44.

⁽¹⁰³⁾ Las actividades ejercidas fuera de una región determinada pueden beneficiar considerablemente a la región en cuestión. Según Portugal, la Comisión reconoció este principio en una Decisión de 2007 relativa a los departamentos franceses de ultramar, Decisión C(2007) 5115 final de la Comisión, de 27 de octubre de 2007, en el asunto SA N522/2006 Francia – *Loi de programme pour l'outre-mer – Aide fiscale*, secciones 2.8.3 y 2.8.8., pp. 24 y 25. Véase también la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de diciembre de 2012, GAMP, C-579/11, ECLI:EU:C:2012:833, apartados 30 a 39.

⁽¹⁰⁴⁾ Apartado 22, nota 9, de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽¹⁰⁵⁾ Apartado 22 de la Decisión de la Comisión de 2013.

⁽¹⁰⁶⁾ Acción 5 «Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia» y acción 6 «Impedir la utilización abusiva de convenio» (<http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>).

⁽¹⁰⁷⁾ Acción 5 del informe BEPS y directrices del Foro sobre la competencia fiscal perniciosa de la OCDE, en relación con el requisito de actividad sustancial en el contexto de los regímenes no relacionados con la propiedad intelectual (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>).

⁽¹⁰⁸⁾ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

- (79) Portugal explica que las normas sobre la elusión fiscal introducidas por la Directiva (UE) 2016/1164 están destinadas a aplicarse a mecanismos falseados (es decir, a situaciones en las que las empresas establecidas en zonas con regímenes fiscales privilegiados y que no ejercen ningún tipo de actividad económica están gravadas a un tipo impositivo inferior o incluso al tipo cero). De conformidad con esta Directiva, cabe señalar que, a efectos de evaluación de la legalidad de las empresas establecidas en la ZFM, la Comisión debe basarse en cláusulas generales contra las prácticas abusivas en la fase de evaluación de la concesión de ayudas estatales. Portugal considera que es inaceptable concluir que la ventaja fiscal concedida a las empresas autorizadas en la ZFM, que constituye una «desgravación fiscal», significa necesariamente que esas empresas forman parte de un mecanismo falseado ⁽¹⁰⁹⁾.
- (80) Por último, Portugal describe el sistema de controles fiscales vigente para las empresas registradas en la ZFM ⁽¹¹⁰⁾. Además, describe la verificación del requisito de contabilidad separada por lo que se refiere a los ingresos obtenidos en la ZFM ⁽¹¹¹⁾ y, sobre esta base, rebate la opinión de la Comisión expresada en la Decisión de incoación de que podría haber dudas sobre la eficacia de los controles efectuados por las autoridades tributarias ⁽¹¹²⁾.

Creación/mantenimiento de puestos de trabajo en la región

- (81) Portugal explica que la introducción de las limitaciones relativas al número mínimo de puestos de trabajo es inherente a una lógica similar a la de una medida contra las prácticas abusivas: el objetivo era evitar que las empresas que no tenían una actividad económica sustancial obtuvieran ventajas indebidas en Madeira. Sin embargo, esto no impone ni legitima una lectura de los requisitos laborales fuera del contexto del Derecho nacional y de la Unión aplicable.
- (82) Además de la legislación de la Unión en materia de armonización ⁽¹¹³⁾, Portugal alega que el Derecho de la Unión no adopta un concepto uniforme de «contrato de trabajo», de «relación laboral», de «trabajador» ⁽¹¹⁴⁾ ni, en consecuencia, de «puesto de trabajo». El concepto de «puesto de trabajo» pertinente está recogido en el Derecho laboral portugués ⁽¹¹⁵⁾, que no contradice el Derecho de la Unión aplicable.
- (83) Portugal siempre ha considerado que el requisito de que las entidades autorizadas para operar en la ZFM creen o mantengan puestos de trabajo solo se cumple si se celebra un contrato de trabajo con una empresa establecida en la ZFM ⁽¹¹⁶⁾. No pueden ignorarse las formas de contratación laboral que forman parte de las normas nacionales y de la Unión, en particular el empleo temporal, así como la libertad (fundamental) de circulación de los trabajadores.
- (84) Portugal alega, además, que el espíritu de la legislación de la Unión ⁽¹¹⁷⁾ y de la jurisprudencia de la Unión ⁽¹¹⁸⁾ consiste en aceptar y proteger los distintos tipos de relación laboral (ya sean temporales o permanentes) y la movilidad de los trabajadores en los Estados miembros teniendo en cuenta ese fenómeno (movilidad), también como elemento positivo para el desarrollo de la economía de los Estados miembros. Del mismo modo, la Unión reconoce, en términos generales, la libertad de las empresas para prestar servicios desde otros Estados miembros,

⁽¹⁰⁹⁾ «Tax and economic analysis report» (Informe de análisis fiscal y económico), Ernest & Young, 24 de septiembre de 2018, p. 66.

⁽¹¹⁰⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartados 282 a 318.

⁽¹¹¹⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartados 296 a 298.

⁽¹¹²⁾ Apartado 34 de la Decisión de incoación.

⁽¹¹³⁾ Directiva 98/59/CE del Consejo, de 20 de julio de 1998, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que se refieren a los despidos colectivos (DO L 225 de 12.8.1998, p. 16), Directiva 2001/23/CE del Consejo, de 12 de marzo de 2001, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad (DO L 82 de 22.3.2001, p. 16) o Directiva 96/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 1996, sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios (DO L 18 de 21.1.1997, p. 1).

⁽¹¹⁴⁾ Conclusiones del Abogado General Poiras Maduro presentadas el 27 de enero de 2005, Celtec, C-478/03, ECLI:EU:C:2005:66.

⁽¹¹⁵⁾ Ley n.º 7/2009, de 12 de febrero de 2009, en su versión modificada por la Ley n.º 14/2018, de 19 de marzo de 2018.

⁽¹¹⁶⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 222.

⁽¹¹⁷⁾ Directiva 2008/104/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, relativa al trabajo a través de empresas de trabajo temporal (DO L 327 de 5.12.2008, p. 9); Reglamento (UE) n.º 492/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión (DO L 141 de 27.5.2011, p. 1), y Directiva 2014/54/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre medidas para facilitar el ejercicio de los derechos conferidos a los trabajadores en el contexto de la libre circulación de los trabajadores (DO L 128 de 30.4.2014, p. 8).

⁽¹¹⁸⁾ Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, presentadas el 10 de julio de 2003, Collins, C-138/02, ECLI:EU:C:2003:409.

para desplazar temporalmente a sus empleados a esos Estados miembros, lo que refleja una vez más el carácter móvil de las relaciones laborales actuales, sin que ello implique una falta de verificación de la actividad económica sustantiva de las empresas. Por consiguiente, Portugal no acepta que la legalidad del Régimen ZFM dependa directamente de la creación de un determinado número de puestos de trabajo ni de un concepto retrógrado de «puesto de trabajo», basado exclusivamente en la noción de espacio (lugar físico) en el que los empleados desempeñan sus funciones, de forma permanente ⁽¹¹⁹⁾.

- (85) Portugal hace referencia a las negociaciones con la Comisión en el contexto de las decisiones de la Comisión de 2002 relativas a la aprobación del Régimen II ⁽¹²⁰⁾, tras las cuales Portugal aceptó incluir los límites de la base imponible máxima relacionados con el número de puestos de trabajo; sin embargo, esto no significaba que esta fuera una condición *sine qua non* y Portugal nunca aplicó el régimen considerando que lo fuera ⁽¹²¹⁾.
- (86) Por último, Portugal considera que la ZFM no es un régimen de ayudas al empleo, sino un régimen de ayudas a la diversificación y la modernización de Madeira. El objetivo del Régimen ZFM consiste principalmente en contribuir al producto interior bruto («PIB») regional. La contribución del régimen al PIB de Madeira demuestra el estrecho vínculo existente entre las actividades económicas realizadas por las empresas de la ZFM y la región.

Definición del número de puestos de trabajo creados

- (87) Portugal reitera que los conceptos de «creación de empleo» y «unidades de trabajo anuales» (UTA) definidos en el apartado 58 y en la nota 52 de las DAR de 2007 no se aplican al Régimen ZFM. Las definiciones se aplican únicamente a las «ayudas regionales a la inversión» (sección cuatro de las DAR de 2007) y no a las ayudas de funcionamiento (sección cinco de las DAR de 2007). Además, Portugal subraya que no existe ningún precedente en la aplicación del concepto de UTA a las ayudas regionales en una región ultraperiférica, al contrario de lo declarado por la Comisión en la Decisión de incoación ⁽¹²²⁾. Según las autoridades portuguesas, debido al carácter excepcional de las regiones ultraperiféricas, debe adoptarse una definición diferente de «creación de empleo». Portugal recuerda, de manera más general, que las DAR de 2007, así como las condiciones establecidas en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, no son vinculantes. En cualquier caso, Portugal nunca se comprometió a aplicar el concepto de «creación de empleo» recogido en las DAR de 2007. Por consiguiente, el cálculo de los puestos de trabajo creados y mantenidos en la región no debe estar sujeto a las condiciones establecidas en las DAR de 2007 ni a los efectivos determinados con arreglo al artículo 5 de la Recomendación de la Comisión sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas ⁽¹²³⁾.

Puestos de trabajo situados fuera de la región de Madeira

- (88) Portugal reitera, además, que las actividades de los beneficiarios de la ZFM no deben tener lugar necesariamente en la región, ya que el régimen tiene por objeto atraer inversiones extranjeras y desarrollar servicios internacionales. Una interpretación restrictiva que limite las actividades al territorio de Madeira elimina el incentivo para la internacionalización de las empresas, invirtiendo así la lógica del desarrollo regional que debe promoverse. Portugal concluye que los empleos limitados exclusivamente a Madeira o la recaudación de ingresos fiscales no eran las principales preocupaciones del Régimen ZFM.

⁽¹¹⁹⁾ «Tax and economic analysis report» (Informe de análisis fiscal y económico), Ernest & Young, septiembre de 2018, p. 54.

⁽¹²⁰⁾ Decisión C(2002) 4811 de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, Ayuda estatal N 222/A/02 – Portugal – Régimen de ayudas de la Zona Franca de Madeira para el período 2003-2006 (DO C 65 de 19.3.2003, p. 23) y Decisión C(2003) 92 de la Comisión, de 4 de abril de 2003 (Ayuda estatal N222/B/2002 – Portugal – Régimen de ayudas de la Zona Franca de Madeira para el período 2003-2006). Véanse también la carta de la Comisión D/52122 de 25 de febrero de 2002 y la carta de respuesta de Portugal de 3 de junio de 2002 (1580).

⁽¹²¹⁾ El compromiso debe interpretarse en el sentido de la postura expresada por Portugal en el «proceso de negociación» del régimen de ayudas. Portugal alegó que el Régimen ZFM debería considerarse teniendo en cuenta la proporcionalidad de los costes adicionales soportados por las empresas en la región ultraperiférica de Madeira [«restringir la idea de proporcionalidad a los costes adicionales cuantificables es devaluar la importancia del artículo 349 del TFUE (antiguo artículo 299, apartado 2, del Tratado CE)»]. Véase la carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, pp. 22-24.

⁽¹²²⁾ Apartado 41 de la Decisión de incoación.

⁽¹²³⁾ Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas [C(2003) 1422] (DO L 124 de 20.5.2003, p. 36).

Controles de la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo

- (89) Portugal reitera que el control de la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo en la ZFM se realiza de forma suficiente a través de las declaraciones fiscales anuales «Modelo 10» y «Modelo 30» y la DMR (declaración mensual), así como de la declaración sobre los puestos de trabajo creados o mantenidos, tal como se indica en el «Modelo 22», anexo D, campo 6 (obligatorio solo para los beneficiarios del Régimen ZFM) ⁽¹²⁴⁾. Estas declaraciones, de conformidad con el Derecho laboral portugués, permitirán verificar los puestos de trabajo existentes al principio y al final del ejercicio.
- (90) Portugal considera que el sistema fiscal portugués incorpora varios instrumentos que permiten un control eficaz del Régimen ZFM. Las empresas establecidas en la ZFM están sujetas a inspección por parte de la Autoridad Tributaria y Aduanera («AT»), el Gobierno regional, la Inspección General de Finanzas y todos los demás servicios fiscales, incluidas la Dirección de Investigación del Fraude y de Acciones Especiales, la Dirección de Inspección Tributaria y la Unidad de Grandes Contribuyentes. Por otro lado, siempre que se detectan actividades ilegales, se inician procedimientos de infracción administrativa o incluso procesos penales. La supervisión, la inspección y el control de la legalidad de las actividades realizadas en la ZFM han sido una prioridad en los planes nacionales de inspección fiscal.
- (91) Por último, Portugal considera que la postura preliminar de la Comisión de que las diferentes declaraciones fiscales no pueden utilizarse como base para un cálculo exacto del número de puestos de trabajo mantenidos por cada beneficiario de la ZFM y que tampoco pueden utilizarse como alternativa válida a la definición de «puestos de trabajo» en el sentido de las DAR de 2007 ⁽¹²⁵⁾ constituye una violación del respeto debido a las funciones del Estado, tal como se establece en el artículo 4, apartado 2, del Tratado de la Unión Europea.

Contribución al desarrollo regional

- (92) Portugal subraya la contribución del Régimen ZFM al desarrollo regional de la región ultraperiférica de Madeira y, a tal fin, presenta un estudio ⁽¹²⁶⁾ que demuestra el peso de la ZFM en la internacionalización y la diversificación de la economía de Madeira. Portugal alega, además, que la medida aplicada se ajusta a las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013 y a las normas aplicables en materia de ayudas estatales. Por otro lado, Portugal concluye que la Comisión debe evaluar, de manera coherente, el Régimen ZFM en relación con las políticas de la Unión sobre las regiones ultraperiféricas en lo que respecta a la cohesión económica, social y territorial.

Aplicación retroactiva del RGEC de 2014

- (93) Portugal reitera que el RGEC de 2014 no puede aplicarse retroactivamente a las ayudas individuales concedidas en virtud del Régimen ZFM para establecer su compatibilidad si ese Reglamento general de exención por categorías las eximía. Portugal considera asimismo que una interpretación flexible del RGEC de 2014 no requeriría que los beneficiarios de la ZFM ejercieran sus actividades económicas exclusivamente en la región ultraperiférica de Madeira. Portugal concluye que la aplicación del Régimen ZFM debe basarse en las DAR de 2007, que estaban en vigor en ese momento.

Recuperación y violación de la confianza legítima y de la seguridad jurídica

- (94) Portugal alega que el Régimen ZFM fue aprobado en varias ocasiones por la Comisión en el pasado. Por tanto, no puede ahora exigirse a las autoridades tributarias nacionales que recuperen la ayuda.
- (95) Portugal considera, además, que todas las ventajas fiscales se concedieron respetando plenamente el Régimen ZFM. Por consiguiente, una interpretación diferente no cumpliría los requisitos de claridad, precisión o previsibilidad de los efectos, consagrados en la jurisprudencia reiterada de la Unión ⁽¹²⁷⁾. Portugal y los beneficiarios de la ayuda supusieron que podían confiar en que el Régimen ZFM aplicado estaba legítimamente cubierto por las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013. Portugal concluye que las empresas que han recibido ayuda en virtud del Régimen III adquirieron el derecho a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de no ser objeto de ninguna decisión de recuperación.

⁽¹²⁴⁾ Considerando 29 de la presente Decisión.

⁽¹²⁵⁾ Apartado 42 de la Decisión de incoación.

⁽¹²⁶⁾ Nota 55.

⁽¹²⁷⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de febrero de 1996, Duff y otros, C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, apartado 20, y conclusiones del Abogado General Cosmas de 8 de junio de 1995, ECLI:EU:C:1995:170; sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 2007, Britannia Alloys & Chemicals/Comisión, C-76/06 P, ECLI:EU:C:2007:326, apartado 79; y sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de noviembre de 2008, Förster, C-158/07, ECLI:EU:C:2008:630, apartado 67.

5. OBSERVACIONES DE PARTES INTERESADAS Y OBSERVACIONES DE PORTUGAL

5.1. Observaciones de partes interesadas

- (96) La Comisión recibió observaciones de 102 partes interesadas (ciudadanos, empresas o asociaciones de empresas). Las empresas de la ZFM y sus empleados presentaron la mayoría de las observaciones (94 de 102). Estas partes interesadas hicieron hincapié en su preocupación por el cese o la reducción del funcionamiento de la ZFM, lo que causaría pérdidas masivas de puestos de trabajo y un impacto negativo sobre la economía regional. Además, alegaron que la naturaleza de las actividades desarrolladas por las empresas de la ZFM no debía restringirse al territorio de Madeira, no solo porque su tamaño de mercado era bastante reducido, sino principalmente porque la internacionalización de la economía de una región ultraperiférica fue uno de los objetivos de la ZFM desde su creación. Por otro lado, concluyeron que la postura de la Comisión sobre «el lugar en que se ejercieron las actividades económicas» era una interpretación restrictiva de las condiciones de funcionamiento de la ZFM en un contexto de economía abierta y global.
- (97) La Comisión también recibió observaciones de siete asociaciones sectoriales de empresas ⁽¹²⁸⁾ y de la propia empresa que gestiona la ZFM ⁽¹²⁹⁾. Criticaron unánimemente lo que consideran que es una interpretación restrictiva por parte de la Comisión del vínculo entre el importe de la ayuda y la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo reales en Madeira, así como de la aplicación de la exención del impuesto sobre sociedades a los ingresos procedentes de «actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira».
- (98) Los argumentos presentados por las partes interesadas para respaldar su postura sobre la existencia de ayuda, el origen de los beneficios y la creación de empleo se resumen en los considerandos siguientes.
- (99) Solo una parte interesada, la Associação Comercial e Industrial do Funchal («ACIF») ⁽¹³⁰⁾, alega que la reducción del impuesto sobre sociedades no constituye una ayuda. Considera que la reducción fiscal solo representa el diferencial de los impuestos no recaudados sobre la renta que, de no existir dicha reducción fiscal, no existiría en absoluto. El Régimen ZFM implica un gasto fiscal meramente teórico y artificial, presupuestado y calculado de forma anual solo a efectos de contabilidad, ya que no corresponde a un gasto fiscal real ni a una disminución de los ingresos recaudados. La supresión de las ventajas fiscales concedidas en la ZFM no daría lugar a la recaudación de dicho diferencial impositivo. Además, la ACIF considera que, si Madeira debe compararse con otros países europeos que tienen sistemas fiscales competitivos, que no se enfrentan a las mismas restricciones permanentes y no limitan las ventajas fiscales a los puestos de trabajo creados, debe concluirse que no existe ninguna ventaja económica vinculada al Régimen ZFM de Madeira. A este respecto, es muy poco probable que el Régimen ZFM distorsione la competencia y afecte al comercio entre los Estados miembros.
- (100) Las partes interesadas alegan que la ubicación de las actividades y los puestos de trabajo, que, en la región de Madeira, son de carácter internacional por naturaleza, limita indebidamente la ayuda en favor de la región ultraperiférica de Madeira a la mera compensación de los costes adicionales soportados por las empresas en la región debido a sus desventajas naturales, tal como se establece en el artículo 349 del TFUE.
- (101) Las partes interesadas consideran que la interpretación de la Comisión pasa por alto el hecho de que todas las empresas establecidas en la ZFM solo pueden beneficiarse del régimen si cuentan con un establecimiento permanente en Madeira, teniendo en cuenta el modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición ⁽¹³¹⁾, y si, al mismo tiempo, tienen su domicilio y su sede efectiva en la región.

⁽¹²⁸⁾ Associação Comercial e Industrial do Funchal («ACIF»), Câmara do Comércio e Indústria dos Açores («CCIA»), Confederação de Comércio e Serviços de Portugal («CCP»), Confederação da Indústria Portuguesa («CIP»), Confederação de Turismos de Portugal («CTP»), European International Ship Owners Association of Portugal («EISAP») y «EURODOM» (asociación representativa de las regiones ultraperiféricas francesas).

⁽¹²⁹⁾ Sociedade de Desenvolvimento da Madeira SA («SDM»). La SDM es, desde 1984, la empresa responsable, en nombre del Gobierno regional de Madeira («contrato de concesión»), de la gestión, la administración y la promoción de la ZFM [también denominada «Centro Internacional de Negocios de Madeira» (CINM)].

⁽¹³⁰⁾ La ACIF es una asociación empresarial que representa a 800 empresas asociadas de todos los sectores de actividad (el 63 % del comercio y los servicios, el 23 % de la industria y el 14 % del turismo).

⁽¹³¹⁾ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE: versión abreviada 2017 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es).

- (102) Asimismo, las partes interesadas alegan que un gran número de actividades que actualmente llevan a cabo las empresas de la ZFM, además de actividades inmateriales, deben realizarse en un lugar distinto de su sede central. Una limitación de esta posibilidad constituiría un trato discrecional y negativo de Madeira, incomprensible e irrazonable, especialmente cuando los incentivos no son gastos fiscales reales, sino gastos virtuales o aparentes, ni constituyen una pérdida de ingresos fiscales para la región de Madeira.
- (103) Solo un número reducido de partes interesadas afirma que la Comisión impide la internacionalización de la economía de Madeira fomentando en su lugar un aislacionismo económico de la región, lo que constituye una violación de los principios de una economía de mercado y de la integración de las regiones menos favorecidas en ella.
- (104) Además, las partes interesadas consideran abusivo el sometimiento del Régimen ZFM a las definiciones, las condiciones y los principios establecidos en las DAR de 2007 en lo que respecta a la definición y el cálculo de puestos de trabajo, ya que el régimen de ayudas se aprobó como ayuda regional de funcionamiento y no como ayuda a la inversión. Por consiguiente, no es adecuado aplicar, ni siquiera por analogía, los criterios y conceptos definidos en el apartado 58 y en la nota 52 de las DAR de 2007 a la evaluación de las ayudas estatales de funcionamiento de finalidad regional, incluidas las ayudas autorizadas para el Régimen ZFM. Por último, las partes interesadas alegan que el concepto de «puesto de trabajo» debe considerarse con arreglo a las definiciones y condiciones establecidas en el Código del Trabajo portugués.
- (105) Las partes interesadas señalan, además, que, con arreglo a las disposiciones del RGEC, el concepto de «creación de empleo» está previsto exclusivamente en el artículo 14, que regula las ayudas regionales a la inversión, y en el artículo 17, que regula las ayudas a la inversión en favor de las pymes. En ambos casos, para delimitar sus costes subvencionables, los «costes salariales estimados derivados de la creación de empleo, como consecuencia de una inversión inicial, se calculan durante un período de dos años». Las partes interesadas concluyen que «la ayuda concedida a las empresas de la ZFM no está relacionada con los costes salariales, no está cubierta por ninguna inversión inicial y no se limita a un período de dos años».
- (106) Solo un número reducido de partes interesadas alega que el concepto de «número de unidades de trabajo anual» (UTA) únicamente figura en el artículo 5 del anexo I del RGEC de 2014 (como ocurrió con el RGEC de 2008). Además, alegan que el concepto tiene por objeto «proteger» a las pymes al impedir que todos sus empleados se consideren «efectivos» y se contabilicen como «trabajadores a tiempo completo», en particular para evitar que se supere el número máximo de trabajadores aceptable para mantener la condición de pyme ⁽¹³²⁾.
- (107) Asimismo, las partes interesadas alegan que el «requisito de las UTA» para los puestos directivos de las empresas beneficiarias del régimen carece de sentido lógico y jurídico. De acuerdo con las normas nacionales aplicables que regulan a los miembros de los órganos de dirección de las empresas ⁽¹³³⁾, el desempeño de esas tareas o funciones en más de una empresa es legal. Por consiguiente, la interpretación de la Comisión de «prohibir» el desempeño de tales tareas o funciones en más de una empresa no solo subvierte el marco jurídico nacional, sino que ignora el contenido funcional de las funciones o los puestos en cuestión y las características de las personas que ocupan esos puestos.
- (108) Las partes interesadas alegan que los puestos directivos y las tareas en cuestión no requieren una disponibilidad permanente y exclusiva, ya que estas funciones suelen ser desempeñadas por personas altamente cualificadas y competentes, que a menudo realizan otras actividades profesionales y empresariales. Hay infinidad de casos de administradores/directores o gestores/empresarios vinculados a varias empresas, que contribuyen con sus conocimientos especializados y competencias profesionales al desarrollo de esas empresas. Las partes interesadas concluyen, además, que, contrariamente a la postura de la Comisión, no existe ninguna norma ni limitación en lo que se refiere a la posible acumulación de puestos o funciones en más de una empresa establecida en la ZFM. Por tanto, los miembros de los consejos de administración de las empresas se consideran «trabajadores efectivos» siempre que se cumplan las normas establecidas en la legislación nacional a tal efecto.

⁽¹³²⁾ Véase la carta de la ACIF de 12 de abril de 2019, anexo I, sobre la defensa de la ZFM y sus empresas, p. 26.

⁽¹³³⁾ El ejercicio de estas funciones no puede ser remunerado. La remuneración es fijada libremente por la empresa y no se corresponde necesariamente con el número de horas de trabajo efectivas ni con la remuneración percibida por otros trabajadores. Las funciones no se desempeñan en régimen de exclusividad, a menos que sea impuesto por la empresa y aceptado por el miembro del consejo de administración. Estas funciones se realizan, por regla general, con exención del horario de trabajo y no están sujetas a un período de trabajo mínimo o máximo.

- (109) Solo un número reducido de partes interesadas alega una discriminación positiva a favor de Madeira debido a su estatuto de región ultraperiférica, tal como se reconoce en el artículo 349 del TFUE, y destaca la importancia de la ZFM en la economía de Madeira ⁽¹³⁴⁾ (incluida la cuantificación del impacto en la región si la mayoría o la totalidad de las empresas que actualmente operan en ella cesaran sus actividades ⁽¹³⁵⁾).
- (110) Por último, un número reducido de partes interesadas alega que cualquier recuperación violaría los principios generales del Derecho de la Unión. A tal fin, alegan que la Comisión, al concluir que el régimen aplicado por Portugal constituye una ayuda ilegal, violaría los principios de seguridad jurídica ⁽¹³⁶⁾ y de confianza legítima consagrados en la jurisprudencia de la Unión ⁽¹³⁷⁾.

5.2. Observaciones de Portugal

- (111) El 23 de mayo y el 12 de junio de 2018, la Comisión transmitió a Portugal las observaciones recibidas de las partes interesadas. La respuesta de Portugal a estas observaciones se puede resumir de la siguiente manera ⁽¹³⁸⁾.
- (112) Portugal destaca que todas las observaciones recibidas de las partes interesadas indican inequívocamente la compatibilidad del Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, con el mercado interior. Estas observaciones también subrayan la importancia de la ZFM para el desarrollo regional, la cohesión territorial y el empleo de la región de Madeira, así como su contribución a la reducción de las consecuencias del estatuto ultraperiférico de Madeira. Por tanto, consideran que no se han demostrado los riesgos y las situaciones que condujeron a las conclusiones preliminares de la Comisión.
- (113) Portugal observa, además, que el número y el significado de las observaciones recibidas demuestran la ausencia de un efecto apreciable del régimen sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros o sobre la competencia.
- (114) Asimismo, Portugal considera que las observaciones en general positivas recibidas y la ausencia de observaciones por parte de jurisdicciones que compiten con el Régimen ZFM y por parte de las empresas que no se benefician del régimen son fuertes indicadores de que el régimen se ha aplicado correctamente.
- (115) Portugal insta a la Comisión a que tenga en cuenta la naturaleza jurídica de la RAM como región ultraperiférica en los términos y a efectos del artículo 349 del TFUE y del Acta de adhesión de Portugal a la Comunidad Económica Europea (CEE), considerando como justificada la discriminación positiva resultante del régimen aprobado.

⁽¹³⁴⁾ El 31 de diciembre de 2017, en lo que se refiere al empleo, había [5 000-10 000] personas empleadas en la ZFM ([1 000-3 000] en los servicios internacionales, [100-1 000] en la zona industrial y [4 000-6 000] en el Registro Internacional de Navíos). En 2018, según los datos recogidos directamente a través de una encuesta realizada por la ACIF, los servicios internacionales de la ZFM empleaban a [1 000-3 000] trabajadores. El 31 de diciembre de 2018, se establecieron [1 000-3 000] empresas en la ZFM. Según los datos recopilados por la Autoridad Tributaria de Madeira, la ZFM generó en 2018 unos ingresos fiscales directos para la región autónoma de Madeira de [50 000-200 000] mil EUR, lo que corresponde al [10-20] % de los ingresos fiscales totales recaudados en la región. De acuerdo con los datos del Banco de Portugal de 2013, la ZFM fue responsable del [10-20] % de las inversiones directas en Portugal. Véase la defensa de la ZFM y de las empresas establecidas en ella presentada por la ACIF, pp. 29-35 (anexo I de la carta de la ACIF de 12 de abril de 2019).

⁽¹³⁵⁾ Asumiendo que todas las empresas actualmente instaladas en la ZFM cesen su actividad en la región (escenario 1), se estima que se producirá una disminución del VAB de entre el [1-10] % y el [10-20] %, en relación con el VAB de 2015, y una reducción del empleo de entre [1 000-4 000] y [5 000-7 000] puestos de trabajo. Si se mantuvieran algunas de las actividades actuales, pero las empresas responsables del [80-90] % del VAB generado actualmente en la ZFM cesaran su actividad (escenario 2), los efectos previstos también corresponden a una crisis, con una disminución del VAB de entre el [1-10] % y el [1-10] % y una pérdida de entre [1 000-3 000] y [4 000-6 000] puestos de trabajo. Véase la carta de la ACIF de 12 de abril de 2018, pp. 36-37, y el estudio adjunto encargado por la ACIF al Centro de Estudios Aplicados de la Universidad Católica Portuguesa de Lisboa: CONFRARIA, João: «Impacto do Centro Internacional de Negócios da Madeira na economia da Região», Universidade Católica de Lisboa – Centro de Estudos Aplicados, 4 de abril de 2019, pp. 1-25.

⁽¹³⁶⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415; sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de octubre de 2013, Itecar, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629; y sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2015, Berlington Hungary y otros, C-98/14, ECLI:EU:C:2015:386.

⁽¹³⁷⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de noviembre de 2005, Alemania/Comisión, C-506/03, ECLI:EU:C:2005:715, apartado 58, y sentencia del Tribunal General de 3 de diciembre de 2014, Castelnou Energía/Comisión, T-57/11, ECLI:EU:T:2014:1021, apartado 189.

⁽¹³⁸⁾ Carta de Portugal de 26 de junio de 2019 (2019/082914).

- (116) Portugal considera, además, que la ZFM es de suma importancia tanto para el Estado como para la modernización, la diversificación y el desarrollo de la región de Madeira, ya que representa una contribución decisiva a los sistemas económico y financiero y tiene un impacto pertinente sobre la economía y las finanzas nacionales. Tal modernización y desarrollo no habrían sido posibles sin la existencia de los puestos de trabajo creados y efectivamente desarrollados en la región junto con las inversiones materiales.
- (117) Portugal destaca que la diversidad de las actividades realizadas en la ZFM, el número de puestos de trabajo directos e indirectos creados, las inversiones (nacionales y extranjeras) realizadas, el consumo generado, la fuerte contribución de los impuestos recaudados al presupuesto regional y la internacionalización de la economía regional son cruciales para la sostenibilidad económica y social de Madeira. Esta conclusión también se deriva de los estudios económicos anexos a las observaciones presentadas por la ACIF.
- (118) Por otro lado, Portugal expresa su opinión de que las observaciones de las partes interesadas confirman que las autoridades portuguesas ejercieron sus facultades de supervisión en relación con las condiciones de admisibilidad del régimen. En cierta medida, las observaciones presentadas muestran que el control ejercido por las autoridades portuguesas sobre los beneficiarios del Régimen ZFM ha sido más exigente que los requisitos de las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.
- (119) Por último, Portugal alega que el artículo 36 del EBF exige la creación de empleo sin mencionar expresamente que tales puestos de trabajo deban crearse en la región. Portugal alega, además, que la creación de empleo no se concibió como una manera de verificar cómo cada empresa contribuía específicamente al desarrollo de la región; en lugar de ello, solo se consideró como un criterio para establecer la existencia de una actividad económica sustancial, a la luz de las recomendaciones de la OCDE y del Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) ⁽¹³⁹⁾, con el fin de excluir a las empresas ficticias ⁽¹⁴⁰⁾.

6. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

6.1. Existencia de ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE

- (120) El artículo 107, apartado 1, del TFUE dispone que «serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».
- (121) Por consiguiente, de conformidad con el artículo 107, apartado 1, del TFUE, una medida de apoyo constituye ayuda estatal si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: i) debe ser financiada por el Estado o mediante fondos estatales y debe ser imputable al Estado; ii) debe conferir una ventaja selectiva a sus beneficiarios favoreciendo a determinadas empresas o producciones; iii) debe falsear o amenazar falsear la competencia; y iv) debe tener el potencial de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.
- (122) En los considerandos siguientes, la Comisión evaluará si el Régimen ZFM aplicado por Portugal a favor de los beneficiarios de la ZFM cumple los criterios mencionados en el considerando 121 y, por consiguiente, constituye una ayuda estatal.

6.1.1. Fondos estatales e imputabilidad

- (123) Portugal considera que el Régimen ZFM no implica fondos estatales porque no corresponde a un «gasto fiscal real», sino simplemente a un gasto fiscal virtual («pérdidas teóricas de ingresos fiscales») y, por tanto, no constituye una medida de ayuda estatal ⁽¹⁴¹⁾.

⁽¹³⁹⁾ El 1 de diciembre de 1997, el Consejo y los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el Consejo, adoptaron una Resolución relativa a un código de conducta para la fiscalidad de las empresas, con el objetivo de frenar la competencia fiscal perniciosa. El Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) fue creado en el marco del Consejo por el Consejo ECOFIN el 9 de marzo de 1998 para evaluar las medidas fiscales que pueden entrar en el ámbito de aplicación del Código de Conducta (DO C 99 de 1.4.1998, p. 1). Véase <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>.

⁽¹⁴⁰⁾ Carta de Portugal de 26 de junio de 2019, p. 3.

⁽¹⁴¹⁾ Considerando 67 de la presente Decisión.

- (124) Una parte interesada, la ACIF, presenta argumentos similares y considera que el régimen no constituye una ayuda ⁽¹⁴²⁾.
- (125) La Comisión observa que la Constitución portuguesa reconoce a Madeira como una «región autónoma» con su propio estatuto político y administrativo («Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira» ⁽¹⁴³⁾, «Estatuto») y sus propias instituciones de autogobierno. La Comisión observa, además, que, de conformidad con el artículo 5, apartado 1, de su Estatuto, la región autónoma de Madeira (RAM) goza, entre otras cosas, de autonomía financiera, económica y fiscal. La Comisión señala asimismo que el Estatuto garantiza la existencia de un «régimen fiscal regional» específico, que también incluye expresamente la ZFM ⁽¹⁴⁴⁾. Los impuestos y gravámenes recaudados por las autoridades regionales constituyen ingresos de la RAM ⁽¹⁴⁵⁾ y los ingresos fiscales son, entre otros, aquellos procedentes de los ingresos y los beneficios de las personas jurídicas y del impuesto del timbre ⁽¹⁴⁶⁾. La RAM tiene su propia competencia fiscal y la facultad de adaptar las disposiciones fiscales nacionales a las características regionales particulares ⁽¹⁴⁷⁾. Además, el Parlamento regional tiene la facultad de reducir el tipo del impuesto sobre sociedades establecido anualmente por el Parlamento nacional para el territorio portugués ⁽¹⁴⁸⁾. Por último, la Comisión señala que el artículo 36 del EBF regula el marco jurídico de la ZFM ⁽¹⁴⁹⁾.
- (126) Tal como se describe en los considerandos 12 y 13 de la presente Decisión, el Régimen ZFM se refiere a una reducción del impuesto sobre sociedades y a otras exenciones fiscales normalmente pagaderas al Estado portugués ⁽¹⁵⁰⁾. En particular, permite una reducción del impuesto sobre sociedades normalmente pagadero sobre la renta de las sociedades en virtud del Código del Impuesto sobre Sociedades (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, «CIRC») ⁽¹⁵¹⁾, incluida, en determinadas condiciones, una reducción adicional del impuesto sobre sociedades del 50 %.
- (127) Una pérdida de ingresos fiscales para el Estado equivale al consumo de recursos estatales en forma de gastos fiscales. Al permitir una reducción del impuesto en virtud del CIRC de conformidad con el Régimen ZFM aprobado por el artículo 36 del EBF, Portugal renuncia a los ingresos que habría obtenido si no hubiera adoptado esta disposición fiscal. La reducción del impuesto sobre sociedades se concede mediante fondos estatales. Esta medida se ha aplicado en forma de Reglamento estatal (el *Estatuto dos Benefícios Fiscais*, «EBF», adoptado por el Parlamento), que es un acto jurídico imputable al Estado portugués. Dado que esta ventaja fiscal la conceden las autoridades portuguesas, es imputable al Estado.
- (128) El concepto de «ayuda» abarca no solo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, bajo distintas formas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos ⁽¹⁵²⁾.
- (129) Por consiguiente, la Comisión concluye que la reducción del impuesto sobre sociedades (incluida la reducción adicional del 50 % del impuesto sobre sociedades para las empresas que ejercen actividades industriales en la zona industrial de la ZFM) se concede con fondos estatales y es imputable al Estado ⁽¹⁵³⁾.

⁽¹⁴²⁾ Considerando 99 de la presente Decisión.

⁽¹⁴³⁾ Ley n.º 13/91, de 5 de junio de 1991, en su versión modificada por la Ley n.º 130/99, de 21 de agosto de 1999, y por la Ley n.º 12/2000, de 21 de junio de 2000.

⁽¹⁴⁴⁾ Artículo 107, apartado 4, y artículo 146 del Estatuto.

⁽¹⁴⁵⁾ Artículo 108, letra b), del Estatuto.

⁽¹⁴⁶⁾ Artículo 112, apartado 1, letras b) y e), del Estatuto. Véase también el artículo 26 de la Ley n.º 2/2013, de 2 de septiembre de 2013 (Ley de las finanzas de las regiones autónomas, *Lei das Finanças das Regiões Autónomas*, «LFRA»).

⁽¹⁴⁷⁾ Artículos 55 y 56 de la LFRA.

⁽¹⁴⁸⁾ Artículo 59, apartado 2, de la LFRA.

⁽¹⁴⁹⁾ Artículo 146, apartado 4, del Estatuto y artículo 59, apartado 6, de la LFRA.

⁽¹⁵⁰⁾ Artículos 5 y 26, y artículo 59, apartados 2, 3, 4 y 6, de la LFRA. Para el período comprendido entre 2007 y 2013, véase la Ley n.º 1/2007, de 19 de febrero de 2007, en su versión modificada por la Ley n.º 1/2010, de 29 de marzo de 2010, por la Ley n.º 2/2010, de 16 de junio de 2010, y por la Ley n.º 64/2012, de 20 de diciembre de 2012.

⁽¹⁵¹⁾ El 3 % de 2007 a 2009, el 4 % de 2010 a 2012, el 5 % de 2013 a 2020, en lugar del 29 % en 2007, el 20 % de 2008 a 2011, el 25 % de 2012 a 2013, el 23 % en 2014 y el 21 % de 2015 a 2020.

⁽¹⁵²⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, apartado 38; sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, apartado 13; y sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, C-200/97, ECLI:EU:C:1998:579, apartado 34.

⁽¹⁵³⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2002, *Francia/Comisión*, C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, apartado 24; sentencia del Tribunal General de 5 de abril de 2006, *Deutsche Bahn/Comisión*, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, apartado 103.

6.1.2. *Ventaja selectiva*

- (130) Portugal considera que el Régimen ZFM no es selectivo porque la medida no favorece «a determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Portugal considera que es probable que todas las empresas que ejercen actividades comerciales, industriales, marítimas u otras actividades de servicios estén establecidas en la ZFM. Alega que el Régimen ZFM forma parte de la economía general del régimen fiscal portugués y que la medida no supone una ventaja selectiva para las empresas registradas en la ZFM. Por consiguiente, no constituye una ayuda estatal. El Régimen ZFM debería calificarse más bien como una medida general ⁽¹⁵⁴⁾.
- (131) De acuerdo con la jurisprudencia reiterada de la Unión, para determinar si una medida estatal constituye una ayuda estatal, es necesario determinar si las empresas beneficiarias reciben una ventaja económica que no habrían obtenido en condiciones normales de mercado, es decir, en ausencia de una intervención del Estado. Una medida por la que las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención fiscal que coloca a los beneficiarios en una situación más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE ⁽¹⁵⁵⁾. Del mismo modo, una medida que permite a determinadas empresas beneficiarse de una reducción del impuesto normalmente adeudado puede constituir una ayuda estatal.
- (132) El Régimen ZFM es un régimen de ayudas regionales que, tal como fue aprobado por la Decisión de la Comisión de 2007, autorizó ayudas en forma de una reducción del impuesto sobre sociedades aplicable a los beneficios resultantes de actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira y otras exenciones fiscales, tal como se describe en el considerando 12 de la presente Decisión.
- (133) De conformidad con el considerando 127 de la presente Decisión, el Régimen ZFM se rige por el artículo 36 del EBF ⁽¹⁵⁶⁾.
- (134) Las empresas de la región de Madeira estuvieron sujetas a varios tipos (normales) del impuesto sobre sociedades durante el período comprendido entre 2007 y 2014 en virtud de las sucesivas leyes presupuestarias regionales ⁽¹⁵⁷⁾. Las empresas registradas en la ZFM se benefician de una reducción del impuesto sobre sociedades aplicable a los beneficios ⁽¹⁵⁸⁾ o de otras exenciones fiscales hasta el 31 de diciembre de 2020. El Régimen ZFM permite a los beneficiarios ahorrar en sus gastos. Esta excepción se establece con el objetivo específico de beneficiar y promover las actividades realizadas por las empresas registradas en la ZFM, situándolas en una posición más favorable que la de otras empresas ubicadas en otro lugar del país o de la RAM.
- (135) Por consiguiente, la medida examinada confiere una ventaja únicamente a las empresas establecidas en la ZFM. Dado su ámbito geográfico de aplicación, la medida examinada es selectiva, ya que solo está disponible para las empresas registradas en la ZFM limitada.
- (136) En vista de lo anterior, la Comisión concluye que, al aliviar una carga fiscal que normalmente deberían pagar, el Régimen ZFM confiere una ventaja selectiva a las empresas registradas en la ZFM en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

⁽¹⁵⁴⁾ Véanse los considerandos 68 y 69 de la presente Decisión.

⁽¹⁵⁵⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 132.

⁽¹⁵⁶⁾ Nota 5.

⁽¹⁵⁷⁾ El 29 % en 2007 (artículo 12 del Decreto Legislativo Regional n.º 3/2007/M, de 9 de enero de 2007); el 20 % de 2008 a 2011 (artículo 15 del Decreto Legislativo Regional n.º 2/2008/M, de 16 de enero de 2008; artículo 14 del Decreto Legislativo Regional n.º 45/2008/M, de 31 de diciembre de 2008; artículo 13 del Decreto Legislativo Regional n.º 34/2009/M, de 31 de diciembre de 2009, y artículo 14 del Decreto Legislativo Regional n.º 2/2011/M, de 10 de enero de 2008); el 25 % de 2012 a 2013 (artículo 2 del Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de diciembre de 2011, y artículo 16 del Decreto Legislativo Regional n.º 42/2012/M, de 31 de diciembre de 2012); el 23 % en 2014 (artículo 18 del Decreto Legislativo Regional n.º 31-A/2013/M, de 31 de diciembre de 2013).

⁽¹⁵⁸⁾ Nota 15.

6.1.3. Falseamiento de la competencia y efecto sobre el comercio

- (137) Portugal no alegó directamente que la medida no falseara o amenazara falsear la competencia y que no afectara a los intercambios comerciales entre Estados miembros ⁽¹⁵⁹⁾. Por el contrario, la ACIF, una de las partes interesadas, alegó que era muy improbable que el Régimen ZFM pudiera falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros ⁽¹⁶⁰⁾.
- (138) Se considera que una medida concedida por el Estado falsea o amenaza falsear la competencia cuando puede mejorar la posición competitiva del beneficiario con respecto a otras empresas con las que compite ⁽¹⁶¹⁾. Por tanto, se supone que existe un falseamiento de la competencia en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE cuando el Estado confiere una ventaja financiera a una empresa en sectores liberalizados en los que existe, o podría existir, una situación de competencia ⁽¹⁶²⁾. Cuando una ayuda financiera concedida por un Estado refuerza la posición de una empresa con respecto a otras empresas competidoras en los intercambios comerciales intracomunitarios, estos últimos deben considerarse afectados por la ayuda ⁽¹⁶³⁾.
- (139) En la medida en que las empresas registradas en la ZFM realizan actividades abiertas a la competencia internacional, la medida en cuestión mejora su posición competitiva y amenaza falsear la competencia y, por tanto, puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

6.1.4. Clasificación de la ayuda como existente y medidas adecuadas

- (140) Portugal alega que, si implicase una «ayuda», el Régimen ZFM debe considerarse como una ayuda existente. Portugal alega, además, que la ZFM se creó en 1980 ⁽¹⁶⁴⁾, lo cual es anterior a la adhesión de Portugal a la CEE en 1986, y que no ha sufrido cambios sustanciales fuera del marco de negociación de las ayudas existentes. Por tanto, debe clasificarse como un régimen de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento (UE) 2015/1589 ⁽¹⁶⁵⁾.
- (141) En vista de lo anterior, Portugal considera que la Comisión debe proponer medidas adecuadas para garantizar que el Régimen ZFM siga siendo compatible con el mercado interior, lo que podría implicar una modificación del contenido del régimen de ayudas, la introducción de requisitos o la aclaración de los requisitos existentes ⁽¹⁶⁶⁾.
- (142) El artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento (UE) 2015/1589 define «ayuda existente» como «toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del TFUE en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del TFUE en el Estado miembro respectivo y sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma».
- (143) El artículo 26 y la sección 10 del anexo I del Acta de adhesión de Portugal ⁽¹⁶⁷⁾ prevén adaptaciones de los actos adoptados por las instituciones, que incluyen, en la sección relativa a la legislación aduanera, a la «Zona Franca da Madeira». El Acta de adhesión de Portugal no prevé que la ZFM deba considerarse una ayuda existente en el sentido del artículo 88, apartado 1, del Tratado CE (actual artículo 108, apartado 1, del TFUE).

⁽¹⁵⁹⁾ Considerando 113 de la presente Decisión.

⁽¹⁶⁰⁾ Considerando 99 *in fine* de la presente Decisión.

⁽¹⁶¹⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, apartado 11, y sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de junio de 2000, Alzetta y otros/Comisión, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, apartado 80.

⁽¹⁶²⁾ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de junio de 2000, Alzetta y otros/Comisión, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, apartados 141 a 147.

⁽¹⁶³⁾ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 4 de abril de 2001, Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia/Comisión, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, apartado 41.

⁽¹⁶⁴⁾ Decreto-ley n.º 500/80, de 20 de octubre de 1980, y Decreto reglamentario regional n.º 53/82, de 23 de agosto de 1982. Véanse también el Decreto-ley n.º 502/85, de 30 de diciembre de 1985, y el Decreto-ley n.º 165/86, de 26 de junio de 1986.

⁽¹⁶⁵⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 67.

⁽¹⁶⁶⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 85.

⁽¹⁶⁷⁾ Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO L 302 de 15.11.1985, p. 23).

- (144) Además, la primera notificación del Régimen ZFM (Régimen I) con arreglo a las normas sobre ayudas estatales, que la Comisión aprobó mediante la Decisión de 25 de mayo de 1987, se efectuó en 1986. Desde 1987, el Régimen ZFM tuvo varias prórrogas y regímenes sucesores aprobados mediante Decisiones de la Comisión en 2002 y 2007, respectivamente ⁽¹⁶⁸⁾. Asimismo, el Régimen ZFM fue objeto de modificaciones sustanciales en los regímenes sucesivos I, II y III. El Régimen I no exigía la creación o el mantenimiento de puestos de trabajo. Este requisito se introdujo en virtud del Régimen II (vinculado a los límites de la base imponible máxima aplicables a la base imponible anual de los beneficiarios) y se mantuvo en el Régimen III. El Régimen II excluyó todas las actividades de intermediación financiera, seguros y actividades auxiliares financieras y de seguros, así como las actividades de servicios intragrupo (centros de coordinación, tesorería y distribución) ⁽¹⁶⁹⁾. También introdujo una reducción progresiva de la ayuda en el sistema mediante el aumento de los tipos impositivos aplicables (1 % en 2003 y 2004, 2 % en 2005 y 2006 y 3 % a partir de 2007). Por último, introdujo el beneficio adicional de una reducción del impuesto sobre sociedades del 50 % para las empresas ubicadas en la zona franca industrial de la ZFM. En virtud del Régimen III, en particular a raíz de la Decisión de la Comisión de 2013, se aprobó un aumento del 36,7 % de los límites de la base imponible máxima a los que podía aplicarse la reducción del impuesto sobre sociedades.
- (145) En vista de lo anterior, la medida en este caso no constituye una ayuda existente en el sentido del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento (UE) 2015/1589. Por consiguiente, el artículo 22 de dicho Reglamento, en virtud del cual Portugal exige a la Comisión que se limite a la adopción de «medidas adecuadas», no es aplicable.

6.1.5. Ayuda de minimis

- (146) En los casos en que los beneficiarios individuales del Régimen ZFM hayan recibido una ventaja que no supere los umbrales establecidos en el Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión ⁽¹⁷⁰⁾, esa ventaja no se considerará ayuda estatal y, por tanto, no entra en el ámbito de aplicación de la prohibición del artículo 87, apartado 1, del Tratado CE (actual artículo 107, apartado 1, del TFUE), siempre que se cumplan todas las demás condiciones establecidas en ese Reglamento. Del mismo modo, los beneficiarios del Régimen ZFM que recibieron una ventaja que no superare los umbrales establecidos en el Reglamento (UE) n.º 1407/2013 de la Comisión ⁽¹⁷¹⁾ (que se aplica retroactivamente al presente caso en virtud del artículo 7, apartado 1, de dicho Reglamento) no han recibido ayudas estatales en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE, siempre que se cumplan todas las demás condiciones establecidas en ese Reglamento.
- (147) Sobre la base de los datos cuantitativos facilitados por Portugal, parece que, en muchos casos, el importe de la ayuda recibida por los beneficiarios de la ZFM es inferior al umbral *de minimis* de 200 000 EUR.

Conclusión sobre la existencia de la ayuda

- (148) En vista de lo anterior, la Comisión considera que la medida aplicada por Portugal a favor de las empresas de la ZFM constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.
- (149) Por lo demás, cabe añadir que Portugal no impugnó la conclusión de la existencia de una ayuda a la que llegó la Comisión en su Decisión de 2007 ⁽¹⁷²⁾.

⁽¹⁶⁸⁾ Véase la nota 9.

⁽¹⁶⁹⁾ Véase el preámbulo del Decreto-ley n.º 163/2003, de 24 de julio de 2003.

⁽¹⁷⁰⁾ Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas *de minimis* (DO L 379 de 28.12.2006, p. 5). Este Reglamento se aplicó desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2013 (véase el artículo 6).

⁽¹⁷¹⁾ Reglamento (UE) n.º 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis* (DO L 352 de 24.12.2013, p. 1).

⁽¹⁷²⁾ En el contexto de la notificación del Régimen ZFM presentada a la Comisión en 2006, Portugal hace referencia al Régimen ZFM como un «régimen de ayudas regionales de funcionamiento». Véase la carta de Portugal de 28 de junio de 2006 (1900/80392); en particular las subsecciones 2.1 y 10 del formulario general de notificación, la subsección 1.2 de la ficha de información complementaria, el preámbulo del proyecto de ley notificado, la exposición de motivos y el preámbulo del Decreto-ley n.º 163/2003, de 24 de julio de 2003. Véanse también las cartas de Portugal de 29 de octubre de 2015, p. 22, de 31 de marzo de 2016, p. 4, y de 21 de noviembre de 2017, pp. 5-6.

6.2. Compatibilidad de la ayuda

6.2.1. Conformidad del Régimen ZFM con las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013

- (150) Portugal considera que el Régimen ZFM, tal como lo aplican las autoridades portuguesas, es coherente con los compromisos asumidos por Portugal en el momento de la notificación y con las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.

Origen de los beneficios que se benefician de la reducción del impuesto sobre sociedades

- (151) El Régimen ZFM se evaluó, sobre la base de las DAR de 2007, como ayuda regional de funcionamiento y se aprobó mediante las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013. El Régimen ZFM autorizó la concesión de ayudas en forma de reducción del impuesto sobre sociedades aplicable a los beneficios resultantes de actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira y de exención de otros impuestos, hasta los importes máximos de la ayuda, calculados sobre los límites de la base imponible máxima en función del número de puestos de trabajo mantenidos por los beneficiarios en cada ejercicio fiscal.
- (152) Durante el proceso de notificación que condujo a la Decisión de la Comisión de 2007, Portugal no impugnó que las reducciones fiscales previstas en el régimen se limitaran a las actividades realizadas en Madeira, tal como se recuerda en el apartado 32 de la Decisión de incoación ⁽¹⁷³⁾.
- (153) Las DAR de 2007 solo permiten la concesión de ayudas regionales de funcionamiento en casos excepcionales ⁽¹⁷⁴⁾: «estas ayudas pueden concederse en las regiones que se benefician de la excepción prevista en el artículo 87, apartado 3, letra a), del Tratado CE [actual artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE], siempre que: i) se justifiquen en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza, y ii) su nivel sea proporcional a las desventajas que pretenden aliviar» ⁽¹⁷⁵⁾.
- (154) No cabe duda de que Madeira es una región ultraperiférica a efectos del artículo 349 del TFUE y que, por consiguiente, puede acogerse al artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE.
- (155) Sin embargo, la contribución de un régimen de ayudas de funcionamiento al desarrollo regional de una región debe evaluarse en relación con las desventajas de esta región, y en proporción a ellas, que, en el caso de las regiones ultraperiféricas, son desventajas estructurales y permanentes reconocidas por el TFUE, como lejanía, insularidad, superficie reducida, relieve y clima adversos y dependencia económica de un número reducido de productos, tal como se consagra en el artículo 349 del TFUE.
- (156) Tal como se recuerda en el apartado 30 de la Decisión de incoación, la razón de ser de las ayudas regionales de funcionamiento para las regiones ultraperiféricas consiste en compensar los costes adicionales en que incurren las empresas en estas regiones debido a estas desventajas.
- (157) En la evaluación del Régimen ZFM, los costes adicionales se identificaron y cuantificaron sobre la base de un estudio presentado por las autoridades portuguesas. En la Decisión de la Comisión de 2007, la evaluación de la proporcionalidad de la medida se realizó sobre la base de estos costes adicionales cuantificados, al nivel agregado de la ZFM y a nivel de cada beneficiario registrado en la ZFM ⁽¹⁷⁶⁾.
- (158) En cuanto al origen de los beneficios que se benefician de la reducción del impuesto sobre sociedades, Portugal alega que debe evaluarse teniendo en cuenta la contribución del régimen al desarrollo regional de la RAM y no debe limitarse geográficamente a la región, ya que esto limitaría el régimen de apoyo a una mera compensación de los costes adicionales soportados por las empresas ubicadas en la ZFM ⁽¹⁷⁷⁾. Portugal alega, además, que el régimen, tal como lo aplica, es coherente con las normas fiscales internacionales y que las empresas de la ZFM ejercen ahí una actividad sustancial en el sentido del Plan de Acción BEPS de la OCDE y están sujetas a requisitos legales en materia fiscal y a varios controles ⁽¹⁷⁸⁾. En general, esta postura es apoyada por las partes interesadas ⁽¹⁷⁹⁾.

⁽¹⁷³⁾ Carta de Portugal de 19 de diciembre de 2006.

⁽¹⁷⁴⁾ DAR de 2007, apartado 6.

⁽¹⁷⁵⁾ DAR de 2007, apartado 76.

⁽¹⁷⁶⁾ Apartados 53 y 59 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽¹⁷⁷⁾ Considerando 74 de la presente Decisión.

⁽¹⁷⁸⁾ Considerando 77 de la presente Decisión.

⁽¹⁷⁹⁾ Considerandos 100 y 101 de la presente Decisión.

- (159) Contrariamente a lo que afirma Portugal ⁽¹⁸⁰⁾, las empresas registradas en la ZFM solo soportan tales costes adicionales si realizan efectiva y materialmente sus actividades en Madeira, lo que implica que sus beneficios proceden de operaciones directamente sujetas a tales costes adicionales. Otros tipos de beneficios, que no están sujetos a estos costes porque proceden de actividades realizadas fuera de la región, no pueden tenerse en cuenta en la base imponible que se beneficia de la medida fiscal.
- (160) La Comisión observa que Portugal afirmó claramente a lo largo del control de 2015, y confirmó durante la investigación formal, que los beneficiarios no tenían necesariamente que ejercer su actividad en la región y que incluso las actividades realizadas fuera de la región se beneficiaban de ayudas en virtud del régimen (véanse los considerandos 20 y 21 de la presente Decisión).
- (161) La Comisión considera que la denominada «restricción geográfica» del origen de los beneficios, denunciada por Portugal, es una mera traducción, en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, de los principios básicos establecidos en las DAR de 2007 y que la aplicación del Régimen ZFM en lo que respecta al origen de los beneficios no se ajusta a las disposiciones sobre las ayudas de funcionamiento previstas en estas Directrices.
- (162) En su Decisión de incoación, la Comisión no planteó ninguna duda sobre la coherencia del régimen con las normas y los requisitos legales internacionales en materia fiscal. A efectos del control de las ayudas estatales, la eficacia y la materialidad de las actividades realizadas por los beneficiarios deben evaluarse en relación con los principios de las DAR de 2007 en materia de ayudas de funcionamiento, recordados en los considerandos 156 y 157 de la presente Decisión, y no en relación con los acuerdos fiscales de la OCDE, que persiguen sus propios objetivos fiscales.
- (163) Del mismo modo, la Comisión señala que el requisito legal de contabilidad separada para los ingresos generados en la ZFM a efectos fiscales, descrito en el considerando 21 de la presente Decisión, no es, por sí solo, suficiente para disipar las dudas de la Comisión en cuanto a la adecuación de la base imponible para el Régimen ZFM, ya que la generación de ingresos en la ZFM sujeta a este requisito no se define en relación con los principios de las DAR de 2007 en materia de ayudas de funcionamiento.
- (164) Por el contrario, esa separación de cuentas simplemente muestra que el tipo impositivo reducido se aplicó a los ingresos resultantes de operaciones entre, por un lado, los beneficiarios de la ayuda y, por otro, las entidades residentes en la ZFM, así como las entidades residentes fuera del territorio nacional portugués. Sin embargo, esta separación de cuentas no permite llegar a ninguna conclusión sobre si esas operaciones fueron el resultado de actividades efectiva y materialmente realizadas por los beneficiarios de la ayuda, dentro o fuera de Madeira.
- (165) Por último, la Comisión observa que los controles fiscales pormenorizados efectuados en relación con la base imponible y el origen de los beneficios se llevaron a cabo teniendo en cuenta el enfoque de las autoridades portuguesas mencionado en el considerando 158 de la presente Decisión y no tuvieron en cuenta el vínculo entre los beneficios admisibles y los costes adicionales soportados en la ZFM, tal como se desprende de las DAR de 2007 y de las siguientes Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.
- (166) Por consiguiente, la Comisión considera que los argumentos presentados por Portugal con respecto a la coherencia con las normas fiscales, los requisitos legales y los controles fiscales no son pertinentes para la evaluación de la aplicación del Régimen ZFM en relación con las DAR de 2007 y las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.
- (167) En vista de lo anterior, la Comisión considera que no se han disipado sus dudas sobre el origen de los beneficios que se benefician de la reducción fiscal en la ZFM y concluye que la aplicación del Régimen ZFM con respecto a este criterio infringe las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.

Creación/mantenimiento de puestos de trabajo en la región

- (168) Como se recuerda en el considerando 151 de la presente Decisión, los importes máximos de ayuda de los que pueden beneficiarse los beneficiarios registrados en la ZFM en virtud del régimen de ayudas regionales de funcionamiento aprobado se calculan sobre los límites de la base imponible máxima en función del número de puestos de trabajo mantenidos por los beneficiarios en cada ejercicio fiscal.

⁽¹⁸⁰⁾ Considerandos 73 y 74 de la presente Decisión.

- (169) La Comisión señala que el requisito de creación y mantenimiento de puestos de trabajo era una condición para acceder al régimen y que se integró en el método de cálculo del importe de la ayuda en virtud del Régimen ZFM notificado por Portugal ⁽¹⁸¹⁾ y aprobado por las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.
- (170) Asimismo, en la Decisión de la Comisión de 2007, se consideró que la creación de puestos de trabajo en virtud del Régimen ZFM contribuía al desarrollo regional ⁽¹⁸²⁾.
- (171) La Comisión observa, además, que la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo eran parte intrínseca del Régimen ZFM regional aprobado. Por consiguiente, el número de puestos de trabajo es un parámetro del importe de la ayuda y una medición de la contribución del régimen al desarrollo regional y, a ambos efectos, debe basarse en un método objetivo comprobado utilizado en la práctica decisoria en materia de ayudas estatales.
- (172) Portugal rechaza la definición restrictiva de puestos de trabajo en EJC o UTA utilizada por la Comisión para calcular los importes de la ayuda. Por el contrario, Portugal alega que su «definición de puestos de trabajo» es coherente con las normas laborales nacionales e internacionales, que los beneficiarios fueron objeto de varios controles, cuyos resultados se han compartido con la Comisión, y que, por tanto, la aplicación del régimen se ajusta a las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.
- (173) Contrariamente a lo que alega Portugal ⁽¹⁸³⁾, la Comisión considera que la aplicación del método establecido en el apartado 58 de las DAR de 2007, y especialmente en la correspondiente nota 52, para calcular el número de puestos de trabajo creados o mantenidos, es decir, «el número de empleados se refiere al número de unidades de trabajo anuales (UTA), a saber, el número de personas empleadas a tiempo completo en un año, siendo el trabajo a tiempo parcial y el trabajo estacional fracciones de UTA», es apropiada, incluso si esta definición solo se incluye en la sección de las DAR de 2007 relativa a las ayudas regionales a la inversión. Este método también se menciona en el artículo 5 de la Recomendación de la Comisión sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas ⁽¹⁸⁴⁾, que es de aplicación general a toda la legislación de la Unión y, en particular, a las normas de la Unión sobre ayudas estatales, ya que dichas Recomendaciones se incluyeron sistemáticamente en el anexo I del RGEC de 2008, así como en el RGEC de 2014.
- (174) Contrariamente al argumento de Portugal, una definición de puestos de trabajo en EJC y UTA es la mejor forma de incluir sin discriminación todos los tipos de relaciones laborales y contratos de trabajo, el empleo permanente o temporal, los trabajadores y los miembros del consejo de administración con múltiples contratos de trabajo con diferentes empresas y los teletrabajadores, y el tiempo efectivamente dedicado por el trabajador a la empresa de la ZFM se calcula así de manera objetiva y verificable. La Comisión sigue siendo neutral con respecto a la naturaleza de la relación laboral con arreglo al Derecho nacional, siempre que el cálculo de los puestos de trabajo a efectos de las ayudas estatales se realice de manera objetiva.
- (175) En cualquier caso, la Comisión señala asimismo que, independientemente de la definición que figura en la nota 52 de las DAR de 2007, Portugal no ha aplicado ninguna definición de puestos de trabajo capaz de contabilizar efectivamente el número de puestos de trabajo creados y mantenidos en Madeira. Tal como se menciona en el considerando 28 de la presente Decisión, Portugal ha aceptado como puestos de trabajo válidos en virtud del Régimen ZFM cualquier empleo de cualquier naturaleza jurídica, independientemente del número de horas, días y meses de trabajo activo por año, declarado por los beneficiarios en sus declaraciones fiscales anuales. Esto lo hizo sin comprobar la realidad del tiempo dedicado por el trabajador en relación con cada beneficiario y sin convertirlo a EJC.
- (176) Habida cuenta de los resultados del control de 2015 y de la información facilitada por Portugal durante la investigación formal, la Comisión considera que las autoridades portuguesas, sobre la base de las declaraciones presentadas por los beneficiarios, no estaban en condiciones de comprobar la veracidad ni la permanencia de los puestos de trabajo declarados, tal como se solicitó en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, precisamente debido a la ausencia de una metodología de cálculo común y objetiva aplicable a todos los casos de relaciones laborales.

⁽¹⁸¹⁾ Carta de Portugal de 28 de junio de 2006 (notificación del Régimen III).

⁽¹⁸²⁾ Apartado 64 de la Decisión de la Comisión de 2007.

⁽¹⁸³⁾ Considerando 87 de la presente Decisión.

⁽¹⁸⁴⁾ Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas [C (2003) 1422] (DO L 124 de 20.5.2003, p. 36).

- (177) Por último, la Comisión señala que Portugal no confirmó que todos los puestos de trabajo registrados para la aplicación del Régimen ZFM fueran ocupados por empleados que contribuían a actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira. Las autoridades portuguesas indicaron que, en algunos casos, el hecho de no declarar el número de empleados en las declaraciones anuales no afectó a la evaluación del impuesto adeudado ni del beneficio fiscal; en otros casos, durante el control de 2015, hubo pruebas de la existencia de puestos de trabajo fuera de la ZFM, de Madeira e incluso fuera de la Unión. Por otro lado, la Comisión observa que Portugal no facilitó información sobre el lugar de actividad efectiva de los empleados de todos los beneficiarios de la ZFM, a pesar de varias solicitudes de la Comisión al respecto ⁽¹⁸⁵⁾.
- (178) La Comisión reconoce que Portugal ha facilitado documentación que demuestra que se han llevado a cabo muchos controles de los beneficiarios del Régimen ZFM. Contrariamente al argumento de Portugal, la Comisión nunca cuestionó la eficacia de los controles fiscales efectuados por las autoridades portuguesas como tales, sino únicamente su eficacia con respecto al cálculo exacto del número de puestos de trabajo que tuviera cada beneficiario de la ZFM y a la evaluación del vínculo entre los puestos de trabajo creados y las actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira. La documentación compartida con la Comisión confirma la realidad de los controles a efectos fiscales. Sin embargo, los datos recogidos no son pertinentes desde el punto de vista de las ayudas estatales, ya que los controles no verificaron los dos problemas en cuestión en el presente caso: el cálculo exacto del número de puestos de trabajo mantenidos por cada beneficiario de la ZFM y el vínculo entre los puestos de trabajo creados y las actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira por ese beneficiario.
- (179) En vista de lo anterior, la Comisión considera que no se han disipado sus dudas sobre la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo en la ZFM y concluye que la aplicación del Régimen ZFM con respecto a este criterio infringe las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.

Conclusión

- (180) Por consiguiente, la Comisión concluye que el Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, infringe las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, que autorizaron el Régimen III, por lo que es ilegal.

6.2.2. Compatibilidad del Régimen ZFM con las DAR de 2007

- (181) Portugal alega que nunca aceptó la interpretación de la Comisión de las condiciones previstas en sus Decisiones de 2007 y 2013 relativas al origen de los beneficios y a la creación de puestos de trabajo. Portugal considera, además, que estos requisitos no son vinculantes, ya que esas Decisiones se han adoptado sobre la base de las DAR de 2007, que Portugal también considera no vinculantes ⁽¹⁸⁶⁾.
- (182) Portugal alega asimismo que la definición de creación de puestos de trabajo a la que se hace referencia en la Decisión de la Comisión de 2007 con respecto a los EJC y las UTA no se menciona en la sección de las DAR de 2007 sobre las ayudas de funcionamiento, lo que la Comisión no niega ⁽¹⁸⁷⁾. Por consiguiente, en opinión de las autoridades portuguesas, el Régimen ZFM debe evaluarse únicamente sobre la base de los apartados 76 a 83 de las DAR de 2007.
- (183) La Comisión señala que Portugal aceptó las DAR de 2007 y las medidas adecuadas subsiguientes ⁽¹⁸⁸⁾ en una carta de 10 de mayo de 2006, lo que implica que cualquier régimen de ayudas regionales debe cumplir las normas establecidas en las DAR de 2007 ⁽¹⁸⁹⁾.

⁽¹⁸⁵⁾ Considerandos 52 y 57 de la presente Decisión.

⁽¹⁸⁶⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2019, apartados 106, 107 y 272.

⁽¹⁸⁷⁾ Apartado 41 de la Decisión de incoación.

⁽¹⁸⁸⁾ La Comisión propuso medidas adecuadas para modificar o suprimir anteriores regímenes de ayudas regionales a la vista de las nuevas normas adoptadas, como ocurre siempre después de la adopción de nuevas directrices.

⁽¹⁸⁹⁾ Ayudas estatales: Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para el período 2007-2013: Aceptación por veinticuatro Estados miembros de la propuesta de la Comisión de medidas apropiadas de conformidad con el artículo 88, apartado 1, del Tratado CE (2006/C 153/04) (DO C 153 de 1.7.2006, p. 1).

- (184) Los apartados 76 y 80 de las DAR de 2007 autorizaron las ayudas de funcionamiento en las regiones ultraperiféricas siempre que: i) tuvieran por objeto compensar, para las empresas, los costes adicionales derivados, en el ejercicio de una actividad económica, de los factores mencionados en el artículo 299, apartado 2 (actual artículo 349), del TFUE; ii) estuvieran justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y iii) fueran proporcionales a las desventajas que pretendían aliviar.
- (185) Por consiguiente, en la medida en que el Régimen ZFM benefició a empresas que no realizaban sus actividades efectiva y materialmente en la región y que, por tanto, no soportaban los costes adicionales mencionados en las DAR de 2007, la aplicación del régimen no cumplía los requisitos indicados en el considerando 184 de la presente Decisión.
- (186) Por otra parte, en ausencia de una evaluación de la condición de creación o mantenimiento de puestos de trabajo en relación con el concepto de creación de puestos de trabajo establecido en la sección sobre las ayudas a la inversión de las DAR de 2007 o la práctica de la Comisión en materia de ayudas estatales, el Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, no cumpliría en ningún caso las condiciones establecidas en las DAR de 2007 relativas a las ayudas de funcionamiento debido a la desconexión entre el origen de los beneficios y los costes adicionales efectivos.

Conclusión

- (187) En vista de lo anterior, la Comisión considera que el Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, infringe las disposiciones de las DAR de 2007 y, por tanto, constituye una ayuda ilegal que no puede considerarse compatible con el mercado interior.

6.2.3. Compatibilidad del régimen de ayudas directamente sobre la base del artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE

- (188) Portugal alega que la Comisión debe evaluar el impacto del Régimen ZFM «de manera coherente con las políticas de la UE en las regiones ultraperiféricas en lo que respecta a la cohesión económica, social y territorial» y tener en cuenta que es «el instrumento de política económica más eficaz para impulsar la cohesión, el crecimiento económico y la sostenibilidad económica de Madeira» ⁽¹⁹⁰⁾.
- (189) De conformidad con el artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE, las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de las regiones contempladas en el artículo 349 del TFUE, habida cuenta de su situación estructural, económica y social, pueden considerarse compatibles con el mercado interior.
- (190) En las DAR de 2007, la Comisión estableció las condiciones para que las ayudas regionales puedan considerarse compatibles con el mercado interior, así como los criterios para identificar las zonas que cumplen las condiciones previstas en el artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE. Según la jurisprudencia ⁽¹⁹¹⁾, al adoptar normas de conducta y anunciar, mediante su publicación, que se aplicarán en el futuro a los casos a los que se refieren, la Comisión impone un límite al ejercicio de su facultad discrecional y, en principio, no puede apartarse de esas normas sin infringir los principios generales del Derecho, tales como la igualdad de trato o la protección de la confianza legítima. Por consiguiente, la Comisión está obligada a evaluar el presente caso con arreglo a las Directrices aplicables, es decir, las DAR de 2007, excepto si las autoridades portuguesas demostraran que circunstancias excepcionales, distintas de las previstas en las DAR de 2007, obligaron a la Comisión a evaluar el Régimen ZFM directamente con arreglo al Tratado. No obstante, en el presente caso, las autoridades portuguesas ni siquiera invocaron, ni mucho menos demostraron, tales circunstancias excepcionales. A pesar de que la evaluación de la compatibilidad del Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, deba llevarse a cabo, por tanto, con arreglo a las DAR de 2007, la Comisión evaluará, en aras de la exhaustividad, en los considerandos siguientes, si el Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, podría considerarse compatible directamente sobre la base del TFUE.

Contribución a un objetivo de interés común

- (191) Portugal alega que el Régimen ZFM contribuye al desarrollo económico de la RAM reconocida como región ultraperiférica por el TFUE. Las autoridades portuguesas han facilitado elementos sobre el impacto del régimen a nivel macroeconómico.

⁽¹⁹⁰⁾ Carta de Portugal de 26 de septiembre de 2018, apartado 209.

⁽¹⁹¹⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 2016, Grecia/Comisión, C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145, apartados 69 y 70.

- (192) En particular, las autoridades portuguesas insisten en la importante contribución del Régimen ZFM a la consolidación presupuestaria de la RAM. Según la Autoridad Tributaria Regional de Madeira, la contribución de las empresas de la ZFM al presupuesto regional de Madeira se situó en torno al [10-20] %, por término medio, en el período 2012-2018 ⁽¹⁹²⁾.
- (193) En vista de lo anterior, la Comisión considera que, contrariamente a su postura preliminar expuesta en el apartado 33 de la Decisión de incoación, el Régimen ZFM podría contribuir al desarrollo regional de Madeira, una región ultraperiférica, y, por consiguiente, a un objetivo de interés común.

Adecuación y proporcionalidad

- (194) Las ayudas de funcionamiento tienen por objeto liberar a una empresa de los costes que normalmente tendría que soportar en su gestión diaria o en sus actividades normales ⁽¹⁹³⁾.
- (195) Por consiguiente, este tipo de ayuda puede concederse excepcionalmente en las regiones ultraperiféricas que pueden acogerse a la excepción prevista en el artículo 87, apartado 3, letra a), del Tratado CE [actual artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE], en la medida en que esté destinada a compensar los costes adicionales derivados, para el ejercicio de una actividad económica, de los factores mencionados en el artículo 299, apartado 2, del Tratado CE (actual artículo 349 del TFUE) ⁽¹⁹⁴⁾.
- (196) La Comisión observa que las empresas que se beneficiaron del régimen aplicado quedaron exentas de las cargas fiscales normales, aunque algunas empresas habían realizado actividades para las que no habían incurrido en costes adicionales debido a las desventajas estructurales de la región, tal como se ha evaluado en las secciones 6.2.1 y 6.2.2 de la presente Decisión.
- (197) En este contexto, dado que no se aplicó de manera que se abordaran las dificultades estructurales a las que las empresas pueden enfrentarse efectivamente en el ejercicio de su actividad en Madeira, el Régimen ZFM no puede considerarse adecuado ni proporcional con respecto a los principios y condiciones de las ayudas regionales de funcionamiento destinadas a promover el desarrollo económico de las regiones ultraperiféricas (artículo 349 del TFUE), habida cuenta de su situación estructural, económica y social.

Conclusión

- (198) En vista de todo lo anterior, la Comisión considera que el Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, infringe las disposiciones del artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE y, por tanto, constituye una ayuda ilegal que no puede considerarse compatible con el mercado interior.

6.2.4. Compatibilidad de la ayuda con el RGEC de 2014

- (199) Portugal considera que el RGEC de 2014 no se aplica retroactivamente a las ayudas individuales concedidas en virtud del Régimen ZFM para establecer su compatibilidad ⁽¹⁹⁵⁾. Portugal considera asimismo que una interpretación flexible del RGEC de 2014 no requeriría que los beneficiarios de la ZFM ejercieran sus actividades económicas en Madeira. Las ayudas individuales deben examinarse con arreglo a las condiciones aplicables a las ayudas regionales de funcionamiento establecidas en las DAR de 2007 y también están cubiertas por las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013.
- (200) Dado que el régimen ha sido aplicado por Portugal en contravención de las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013 y que no puede considerarse compatible con el mercado interior con arreglo a las DAR de 2007, la Comisión debe examinar si las ayudas individuales concedidas en virtud de ese régimen podrían, no obstante, considerarse compatibles ⁽¹⁹⁶⁾ con arreglo al RGEC de 2014, que puede aplicarse retroactivamente a las ayudas individuales, siempre que se cumplan las condiciones pertinentes ⁽¹⁹⁷⁾.

⁽¹⁹²⁾ «Centro Internacional de Negócios da Madeira», Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, Estadísticas, diciembre de 2018.

⁽¹⁹³⁾ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 9 de septiembre de 2009, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02, ECLI:EU:T:2009:314, apartado 226.

⁽¹⁹⁴⁾ DAR de 2007, apartado 80.

⁽¹⁹⁵⁾ Artículo 58, apartado 1, del RGEC de 2014.

⁽¹⁹⁶⁾ La Comisión no considera necesario llevar a cabo un análisis del carácter de ayuda del régimen, dado que Portugal nunca alegó que el Régimen ZFM no constituyera un régimen de ayudas en el sentido del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 83 de 27.3.1999, p. 1, que ya no está en vigor).

⁽¹⁹⁷⁾ Artículo 58, apartado 1, del RGEC de 2014.

- (201) De conformidad con el artículo 15, apartado 4, del RGEC de 2014, «en las regiones ultraperiféricas, los regímenes de ayudas de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento incurridos en ellas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes contempladas en el artículo 349 del Tratado, cuando los beneficiarios desarrollen su actividad económica en una región ultraperiférica, siempre que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de todos los regímenes de ayudas de funcionamiento aplicados de conformidad con el presente Reglamento no sea superior a alguno de los siguientes porcentajes: a) al 35 % del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión; b) al 40 % de los costes laborales anuales en que incurra el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión; c) al 30 % del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en la región ultraperiférica en cuestión». Tal como se menciona en este artículo, la razón de esta autorización excepcional para conceder ayudas de funcionamiento a una empresa es compensar los costes adicionales derivados del ejercicio de su actividad en la región ultraperiférica.
- (202) La región autónoma de Madeira es una región ultraperiférica designada por el artículo 349 del TFUE. Por consiguiente, sobre la base del artículo 15, apartado 4, del RGEC de 2014, puede optar a ayudas regionales en virtud de la excepción prevista en el artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE, siempre que: i) los beneficiarios ejerzan su actividad en la región ultraperiférica, y ii) el importe anual de la ayuda no supere un porcentaje máximo del valor añadido bruto generado anualmente, de los costes laborales anuales o del volumen de negocios anual realizado por el beneficiario en la región.
- (203) La Comisión señala que la medida aplicada consiste en ventajas fiscales, que tienen el efecto de reducir los gastos que las empresas tendrían que soportar como parte de sus actividades comerciales. Por consiguiente, constituye una ayuda de funcionamiento a favor de las empresas que pueden beneficiarse de ella en la ZFM.
- (204) Sobre la base de la información facilitada por Portugal durante el control de 2015, los beneficiarios del Régimen ZFM aplicado por Portugal no ejercen necesariamente su actividad efectiva en Madeira. Además, los importes de la ayuda en cuestión no están necesariamente relacionados con el valor añadido bruto, los costes laborales o el volumen de negocios generado en Madeira.

Conclusión

- (205) En vista de lo anterior, la Comisión considera que las ayudas individuales concedidas en virtud del Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, infringen las disposiciones del RGEC de 2014.

Conclusión

- (206) Habida cuenta de todo lo anterior, la Comisión concluye que el Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, constituye una ayuda ilegal que no es compatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107, apartado 3, letra a), del TFUE.
- (207) Por consiguiente, la adopción de una decisión condicional en el sentido del artículo 9, apartado 4, del Reglamento (UE) 2015/1589, tal como sugiere Portugal ⁽¹⁹⁸⁾, no es un medio adecuado para abordar las cuestiones planteadas en la sección 6.2 de la presente Decisión.

7. RECUPERACIÓN, SEGURIDAD JURÍDICA Y CONFIANZA LEGÍTIMA

7.1. Recuperación

- (208) De conformidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y la jurisprudencia reiterada de los órganos jurisdiccionales de la Unión, la Comisión es competente para decidir si el Estado miembro en cuestión debe modificar o suprimir una ayuda cuando considera que es incompatible con el mercado interior ⁽¹⁹⁹⁾. Los órganos jurisdiccionales de la Unión también han señalado en repetidas ocasiones que la obligación de un Estado miembro de suprimir una ayuda que la Comisión considera incompatible con el mercado interior tiene como finalidad restablecer la situación que existía antes de su concesión ⁽²⁰⁰⁾.

⁽¹⁹⁸⁾ Considerando 71 de la presente Decisión.

⁽¹⁹⁹⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 1973, Comisión/Alemania, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, apartado 13.

⁽²⁰⁰⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, apartado 66.

- (209) En este contexto, los órganos jurisdiccionales de la Unión han determinado que este objetivo se logra cuando el beneficiario ha devuelto los importes concedidos a través de una ayuda ilegal, eliminándose de tal modo la ventaja de que había disfrutado en comparación con sus competidores en el mercado interior, y se ha restablecido la situación existente antes de que se abonara la ayuda ⁽²⁰¹⁾.
- (210) En consonancia con la jurisprudencia, el artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 establece que «[c]uando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda».
- (211) Así pues, dado que la medida en cuestión se aplicó en contravención del artículo 108, apartado 3, del TFUE y debe considerarse una ayuda ilegal e incompatible, deberá recuperarse con el fin de restablecer la situación existente en el mercado interior antes de que se concediera. La recuperación debe aplicarse al período comprendido desde la fecha en que la ayuda se puso a disposición del beneficiario hasta la recuperación efectiva de la misma. El importe pendiente de recuperación debe devengar intereses hasta su recuperación efectiva.

Identificación de los beneficiarios de los que debe recuperarse la ayuda

- (212) Las ayudas ilegales e incompatibles deben recuperarse de las empresas que realmente se han beneficiado de ellas. Sin embargo, cuando la Comisión no esté en condiciones de identificar, en la propia Decisión, a todas las empresas que han recibido una ayuda ilegal e incompatible, esto deberá hacerse al comienzo de la ejecución del proceso de recuperación por parte del Estado miembro en cuestión, que deberá examinar la situación individual de cada empresa afectada.
- (213) En este caso concreto, los posibles beneficiarios de la ayuda estatal ilegal e incompatible son las personas físicas y jurídicas registradas en la ZFM desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2014. De este grupo inicial de beneficiarios, las autoridades portuguesas deben excluir de la recuperación a las personas físicas y jurídicas respecto de las cuales puedan aportarse pruebas de que: i) cumplieron las condiciones necesarias para beneficiarse del Régimen ZFM, tal como se aprobó en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013, lo que significa que sus ingresos estaban relacionados con una actividad efectiva y materialmente realizada en Madeira y que se crearon y mantuvieron efectivamente puestos de trabajo en la región; o ii) la ventaja total recibida por el beneficiario en virtud del régimen no supera los umbrales establecidos en el Reglamento (CE) n.º 1998/2006 ⁽²⁰²⁾ o en el Reglamento (UE) n.º 1407/2013 ⁽²⁰³⁾, siempre que esa ventaja cumpla asimismo las demás condiciones previstas en esos Reglamentos; o iii) la ayuda individual recibida por un beneficiario determinado cumple las condiciones previstas en un Reglamento adoptado de conformidad con el artículo 1 del Reglamento (UE) 2015/1588 del Consejo ⁽²⁰⁴⁾, como el RGEC de 2014.
- (214) Las personas físicas o jurídicas restantes que se beneficiaron del Régimen ZFM son los beneficiarios de la ayuda estatal concedida ilegalmente de los que las autoridades portuguesas están obligadas a recuperar la ventaja recibida.

Cuantificación de la ayuda

- (215) La Comisión no está jurídicamente obligada a fijar el importe exacto que debe recuperarse, especialmente cuando no dispone de los datos necesarios para hacerlo. En lugar de eso, basta con que la Decisión de la Comisión incluya información que permita al Estado miembro determinar el importe recuperable sin dificultades excesivas.
- (216) La Comisión considera que Portugal debe utilizar la siguiente metodología para determinar el importe de la ayuda incompatible que debe recuperarse de cada beneficiario:
- determinar, por año, el número de puestos de trabajo, en UTA, creados y mantenidos en la región por cada beneficiario;

⁽²⁰¹⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, apartados 64 y 65.

⁽²⁰²⁾ Nota 170.

⁽²⁰³⁾ Nota 171.

⁽²⁰⁴⁾ Reglamento (UE) 2015/1588 del Consejo, de 13 de julio de 2015, sobre la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a determinadas categorías de ayudas estatales horizontales (DO L 248 de 24.9.2015, p. 1).

- b) determinar, por año, la base imponible en relación con los ingresos vinculados a una actividad efectiva y materialmente realizada en Madeira;
- c) aplicar el tipo impositivo de la ZFM a esta base imponible, teniendo en cuenta el número de puestos de trabajo creados identificados en la letra a), sobre la base de los cuadros de cálculo presentados en los considerandos 12 y 16 de la presente Decisión;
- d) el importe de la ayuda será igual al importe efectivo recibido por cada beneficiario por año menos el importe realmente vinculado a la actividad realizada en Madeira, calculado como se indica en la letra c).

(217) En todos los casos en que sea necesaria la recuperación, esta debe producir efectos a partir del momento en que se concedió la ventaja a los beneficiarios, es decir, a partir de la fecha del acto jurídico por el que se concedió a los beneficiarios el derecho a beneficiarse de ese régimen, sin perjuicio del plazo de prescripción para la recuperación de la ayuda previsto en el artículo 17, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589.

(218) Los importes pendientes de recuperación deben devengar intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación. Los intereses deben calcularse sobre una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión ⁽²⁰⁵⁾.

(219) Durante el procedimiento de investigación formal, Portugal tuvo dificultades para facilitar información fiable para identificar a los beneficiarios y evaluar si recibieron ayudas en virtud del régimen y en qué medida. No puede descartarse que, al establecer la lista final de beneficiarios y los importes de ayuda correspondientes que deben recuperarse, tal como se establece a través del método descrito en el considerando 216 de la presente Decisión, Portugal vuelva a necesitar más tiempo. De conformidad con la Comunicación de la Comisión relativa a la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles ⁽²⁰⁶⁾, en lo que respecta al plazo para la recuperación de los importes de las ayudas estatales ilegales e incompatibles de los beneficiarios individuales, las autoridades portuguesas deben disponer de cuatro meses para presentar una lista final de beneficiarios junto con el plan de ejecución del proceso de recuperación, y de ocho meses para ejecutar efectivamente la recuperación.

7.2. Seguridad jurídica y confianza legítima

(220) Portugal considera que las empresas que han recibido ayuda en virtud del Régimen ZFM adquirieron el derecho a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de no ser objeto de ninguna decisión de recuperación ⁽²⁰⁷⁾.

(221) Un número reducido de partes interesadas planteó un argumento similar ⁽²⁰⁸⁾.

(222) Según la jurisprudencia reiterada, el principio de protección de la confianza legítima constituye un principio general del Derecho de la Unión. Este principio ha sido aceptado progresivamente en el ordenamiento jurídico de la Unión por la jurisprudencia, que lo ha descrito como «norma superior de Derecho» para la protección de los particulares ⁽²⁰⁹⁾, como «uno de los principios fundamentales de la Comunidad» ⁽²¹⁰⁾ y como «principio general» ⁽²¹¹⁾. Se considera el corolario del principio de seguridad jurídica, que exige que la legislación de la Unión sea segura y su aplicación previsible para las personas sujetas a ella, en la medida en que tiene por objeto, en caso de modificación de

⁽²⁰⁵⁾ Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 140 de 30.4.2004, p. 1). Véase, en particular, la modificación de los artículos 9 y 11, apartado 3, del Reglamento (CE) n.º 271/2008 de la Comisión, de 30 de enero de 2008, que modifica el Reglamento (CE) n.º 794/2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 82 de 25.3.2008, p. 1).

⁽²⁰⁶⁾ Comunicación de la Comisión relativa a la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles (2019/C 247/01) (DO C 247 de 23.7.2019, p. 1), apartados 68 y 72.

⁽²⁰⁷⁾ Considerandos 94 y 95 de la presente Decisión.

⁽²⁰⁸⁾ Considerando 110 de la presente Decisión.

⁽²⁰⁹⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de mayo de 1975, CNTA/Comisión, 74/74, ECLI:EU:C:1975:59, apartado 44.

⁽²¹⁰⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, ECLI:EU:C:2005:362, apartado 73.

⁽²¹¹⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de octubre de 2001, Italia/Comisión, C-403/99, ECLI:EU:C:2001:507, apartado 35.

las normas, garantizar la protección de las situaciones legítimamente adquiridas por una o varias personas físicas o jurídicas en particular ⁽²¹²⁾. Tal como se describe en los considerandos 12 a 17 de la presente Decisión, los requisitos establecidos en las Decisiones de la Comisión de 2007 y 2013 para que el Régimen ZFM se considere compatible con el mercado interior eran claros y la aplicación de esos requisitos era claramente previsible. Por consiguiente, una decisión de recuperación en el presente caso respeta plenamente el principio de seguridad jurídica.

- (223) De acuerdo con la jurisprudencia reiterada de la Unión, el derecho a invocar el principio de confianza legítima presupone que una institución de la Unión haya dado al interesado garantías precisas, incondicionales y concordantes, procedentes de fuentes autorizadas y fiables ⁽²¹³⁾. Sin embargo, una persona no puede invocar una violación de este principio si la Administración no le ha dado garantías precisas ⁽²¹⁴⁾.
- (224) Por consiguiente, no puede haber confianza legítima en la legalidad de una ayuda salvo que se haya concedido de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 108 del TFUE, ya que un operador económico diligente normalmente debe poder comprobar si se ha respetado ese procedimiento ⁽²¹⁵⁾.
- (225) Tal como se desprende de la presente Decisión, la Comisión no cuestiona la existencia y la compatibilidad del régimen de ayudas que había aprobado en sus Decisiones de 2007 y 2013. La presente Decisión se refiere a la aplicación del Régimen ZFM en la medida en que no respetó las condiciones establecidas en esas Decisiones (es decir, en la medida en que, en algunos casos, permitió a las empresas registradas en la ZFM beneficiarse de ayudas en forma de tipo impositivo reducido para los beneficios resultantes de actividades que no eran efectiva y materialmente realizadas en Madeira, y calculados sobre la base de un número no verificable de puestos de trabajo creados o mantenidos en la ZFM). El hecho de que la Comisión haya aprobado el Régimen ZFM mediante sus Decisiones de 2007 y 2013 no permite concluir que la Comisión haya dado garantías precisas, incondicionales y concordantes de que el Régimen III sería considerado una ayuda compatible, incluso en situaciones en las que no se respetaran las condiciones de la aprobación.
- (226) La Comisión recuerda, además, que había solicitado la introducción de una disposición expresa en el proyecto de ley notificado por Portugal el 28 de junio de 2006 que estableciera que las reducciones fiscales se limitarían a los beneficios resultantes de las actividades realizadas en Madeira ⁽²¹⁶⁾. Portugal se negó a hacerlo porque consideraba que esa disposición no era necesaria, ya que este hecho se derivaba de la base jurídica de la ZFM ⁽²¹⁷⁾.
- (227) Habida cuenta de lo anterior, Portugal y los beneficiarios del Régimen ZFM no pueden alegar de forma válida que la conclusión de que el Régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, constituye una ayuda incompatible con el mercado interior vulneraría los principios de confianza legítima o de seguridad jurídica, lo que impediría la recuperación de esa ayuda incompatible.

⁽²¹²⁾ Véanse, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de mayo de 2000, *Rombi y Arkopharma*, C-107/97, ECLI:EU:C:2000:253, apartado 66 y la jurisprudencia en ella citada, y las conclusiones del Abogado General Léger presentadas el 9 de febrero de 2006, *Bélgica y Forum 187/Comisión*, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, apartado 367.

⁽²¹³⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de julio de 2011, *Alcoa Trasformazioni/Comisión*, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, apartado 71 y la jurisprudencia en ella citada; sentencia del Tribunal General de 30 de junio de 2005, *Branco/Comisión*, T-347/03, ECLI:EU:T:2005:265, apartado 102 y la jurisprudencia en ella citada; sentencia del Tribunal General de 23 de febrero de 2006, *Cementbouw Handel & Industrie/Comisión*, T-282/02, ECLI:EU:T:2006:64, apartado 77; sentencia del Tribunal General de 30 de junio de 2009, *CPEM/Comisión*, T-444/07, ECLI:EU:T:2009:227, apartado 126.

⁽²¹⁴⁾ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 14 de febrero de 2006, *TEA-CEGOS y otros/Comisión*, asuntos acumulados T-376/05 y T-383/05, ECLI:EU:T:2006:47, apartado 88 y la jurisprudencia en ella citada. Véase también, por analogía, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de noviembre de 2009, *Francia y France Télécom/Comisión*, asuntos acumulados T-427/04 y T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, apartado 261.

⁽²¹⁵⁾ Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 1997, *Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland*, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, apartado 25 y la jurisprudencia en ella citada.

⁽²¹⁶⁾ Carta de 9 de noviembre de 2006 (D/54422).

⁽²¹⁷⁾ Carta de respuesta de Portugal de 19 de diciembre de 2006.

8. CONCLUSIÓN

(228) La Comisión concluye que Portugal ha aplicado ilegalmente el Régimen ZFM en contravención del artículo 108, apartado 3, del TFUE y que la ayuda concedida a beneficiarios individuales en virtud de este régimen es incompatible con el mercado interior.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

El régimen de ayudas «Zona Franca da Madeira (ZFM) – Regime III», en la medida en que fue aplicado por Portugal en contravención de la Decisión C(2007) 3037 final de la Comisión y la Decisión C(2013) 4043 final de la Comisión, fue ejecutado ilegalmente por Portugal en contravención del artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y es incompatible con el mercado interior.

Artículo 2

La ayuda individual otorgada en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 no constituye ayuda si, en el momento de su concesión, cumple las condiciones establecidas por un Reglamento adoptado en aplicación del artículo 2 del Reglamento (UE) 2015/1588, aplicable en el momento de la concesión de la ayuda.

Artículo 3

La ayuda individual otorgada en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 que, en el momento de su concesión, cumpla las condiciones establecidas por las Decisiones mencionadas en el artículo 1 o por un Reglamento adoptado en aplicación del artículo 1 del Reglamento (UE) 2015/1588 es compatible con el mercado interior hasta las intensidades máximas de ayuda aplicables a este tipo de ayudas.

Artículo 4

1. Portugal procederá a recuperar de los beneficiarios la ayuda incompatible concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1.
2. Las cantidades pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación.
3. Los intereses deberán calcularse sobre una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004.
4. Portugal suprimirá el régimen de ayudas incompatible en la medida mencionada en el artículo 1 y cancelará todos los pagos de ayuda pendientes, con efectos a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión.

Artículo 5

1. La recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 será inmediata y efectiva.
2. Portugal garantizará que la presente Decisión se aplique en el plazo de ocho meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 6

1. En el plazo de cuatro meses a partir de la notificación de la presente Decisión, Portugal presentará la siguiente información:
 - a) la lista de los beneficiarios que hayan recibido ayuda en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 y el importe total de la ayuda recibida por cada uno de ellos con arreglo a dicho régimen;

- b) el importe total (principal e intereses) que debe recuperarse de cada beneficiario;
- c) una descripción detallada de las medidas previstas para cumplir lo estipulado en la presente Decisión.

2. Portugal mantendrá informada a la Comisión del avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión hasta que la recuperación de la ayuda concedida con arreglo al régimen mencionado en el artículo 1 haya concluido. Presentará inmediatamente, a petición de la Comisión, información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para cumplir lo estipulado en la presente Decisión.

Portugal también proporcionará información detallada sobre los importes de la ayuda y los intereses ya recuperados de los beneficiarios.

Artículo 7

El destinatario de la presente Decisión es la República Portuguesa.

La Comisión podrá publicar la identidad de los beneficiarios de la ayuda incompatible y los importes de la ayuda y los intereses recuperados en aplicación de la presente Decisión, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 30 del Reglamento (UE) 2015/1589.

Hecho en Bruselas, el 4 de diciembre de 2020.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión
