

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**Grado en Derecho**

Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna

**Curso 2020/2021 Convocatoria de Julio**

*Una aproximación jurídica a la Zona Especial Canaria*  
*A legal approach to the Canary Special Zone*

Realizado por el alumno D. Raúl Martín González

Tutorizado por el Profesor D. Marcel Bonnet Escuela

Departamento: Economía Aplicada y Métodos Cuantitativos.

Área de conocimiento: Economía Aplicada.



### RESUMEN

En este trabajo se estudia la ZEC (Zona Especial Canaria), utilizando para ello la ley vigente, así como trabajos realizados y fuentes primarias. Se analizan aspectos como los requisitos que se exigen para inscribirse en el Registro de entidades ZEC, los beneficios fiscales de los que se benefician estas entidades, el régimen sancionador en la ZEC. Por otro lado, se aborda la ZEC como régimen fiscal preferencial, haciendo un análisis de los trabajos realizados por la OCDE y la UE relativos a esta materia (el foro sobre prácticas fiscales perniciosas en el marco de la OCDE y el grupo código de conducta sobre fiscalidad empresarial en el marco de la UE), para tratar de resolver si la ZEC se considera un sistema fiscal pernicioso o no, a la luz de los requisitos establecidos por estas dos organizaciones.

Posteriormente se estudia el REF en los presupuestos generales del Estado, dando especial relevancia a la evolución de los presupuestos asignados al Consorcio de la ZEC.

Zona Especial Canaria, Régimen Económico Y Fiscal De Canarias, Sistemas Fiscales Perniciosos.

### ABSTRACT

This paper analyses the ZEC (the Canary Special Zone) is studied in detail, using the current law, as well as various works written by different authors and official entities. The aspects that have been analyzed are the requirements to register in the ZEC Approved Entities, the tax deductions that these entities benefit from, the sanctioning regime in the ZEC and, on the other hand, it is analyzed whether the ZEC is a preferential tax treatment, and, in that case, the question is if that preferential regime is harmful or not.

Subsequently, the REF is studied in the general state budgets, by examining the evolution over the years of the budgets assigned to the ZEC Consortium.

Canary Special Zone, Economic and Fiscal Regime of the Canary Islands, harmful preferential regime.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN .....	5
2. DELIMITACIÓN DEL REF.....	5
3. ALGUNAS REFERENCIAS SOBRE EL REF .....	6
3.1. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC).....	9
3.2. INCENTIVOS FISCALES: REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS .....	11
3.3. RÉGIMEN ADUANERO.....	13
3.4. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS .....	14
3.5. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES DE LARGOMETRAJES CINEMATográficos Y DE SERIES AUDIOVISUALES DE FICCIÓN, ANIMACIÓN O DOCUMENTAL .....	15
3.6. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN TERRITORIOS DE ÁFRICA OCCIDENTAL Y POR GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD .....	16
3.7. INCENTIVOS A LA INVERSIÓN.....	16
3.8. BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN.....	17
3.9. ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM) .....	18
3.10. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO DE CANARIO (IGIC) .....	19
4. ANÁLISIS LEGISLATIVO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA .....	20
4.1 EL CONSORCIO Y EL REGISTRO DE ENTIDADES ZEC .....	21
4.1.1 EL CONSORCIO DE ENTIDADES ZEC.....	22
4.1.2 EL REGISTRO OFICIAL DE ENTIDADES DE LA ZEC.....	22
4.2. RÉGIMEN GENERAL DE LAS ENTIDADES ZEC Y SUS BENEFICIOS FISCALES....	23
4.3. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LA ZEC. ....	24
5. LA ZEC COMO RÉGIMEN FISCAL PREFERENCIAL.....	26
5.1. LA OCDE Y EL FORO SOBRE PRÁCTICAS FISCALES PERNICIOSAS .....	27
5.2. EL PLAN DE ACCIÓN BEPS EN EL MARCO DE LA OCDE.....	29
5.3. LA UNIÓN EUROPEA Y EL GRUPO CÓDIGO DE CONDUCTA SOBRE FISCALIDAD EMPRESARIAL .....	31
5.4. EL PROYECTO BEPS EN EL MARCO DE LA UE .....	33
5.5. ALGUNAS DEBILIDADES DE LA ZEC .....	34
6. ASPECTOS PRESUPUESTARIOS DEL REF .....	35
7. CONCLUSIONES .....	41
8. BIBLIOGRAFÍA .....	42



### **Abreviaturas**

ZEC: Zona Especial Canaria.

REF: Régimen Económico y Fiscal.

BDC: banderas de conveniencia.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

UE: Unión Europea.

RIC: reserva para inversiones en canarias.

AIEM: Arbitrio a las Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias.

IGIC: impuesto general indirecto canario.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: impuesto de sociedades.

ITPAJ: impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

ZEE: Zona Económica Especial.

BEPS: Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

## **1. INTRODUCCIÓN**

En este trabajo se pretende realizar una aproximación jurídica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), analizando las diferentes figuras fiscales que lo componen, dando especial relevancia a la Zona Especial Canaria (ZEC) y a los aspectos presupuestarios del REF.

Los principales objetivos que se pretenden lograr con este trabajo consisten, en primer lugar, en delimitar el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para lo que se hace un estudio de las diferentes figuras que se encuentran encuadradas en el REF. Como segundo objetivo, analizamos, desde la perspectiva legislativa, la ZEC, haciendo especial referencia al Consorcio de la ZEC y al Registro Oficial de entidades ZEC. El tercer objetivo de este trabajo es aproximarnos a la ZEC como régimen económico preferencial, observando, para ello, los trabajos en esta materia tanto de la UE como de la OCDE. Como último objetivo del trabajo, observamos los aspectos presupuestarios del REF, con especial referencia a los aspectos presupuestarios relativos a la ZEC.

Para ello se ha recurrido a fuentes primarias, tales como artículos de revistas, manuales, leyes y documentos emitidos por organismos oficiales.

Las hipótesis que sustentan este trabajo consisten en plantear si la ZEC es un sistema fiscal que favorece la actividad económica en Canarias, a la luz de los trabajos expuestos y analizados en este documento.

## **2. DELIMITACIÓN DEL REF**

El término Régimen Económico Fiscal (en adelante REF) se utilizó en la ley 60/1969, de 30 de junio, sobre modificaciones parciales en algunos conceptos impositivos<sup>1</sup>. Este término apareció aludiendo al régimen especial que debían tener las Islas Canarias. Posteriormente se volvió a utilizar el término REF en la ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias<sup>2</sup>. Hasta entonces el régimen canario, que ya era especial, se conocía como de puertos francos. Por tanto, REF era una forma de adaptar a ese momento histórico las diferentes figuras jurídicas que habían

---

<sup>1</sup> Ley 60/1969, de 30 de junio, sobre modificaciones parciales en algunos conceptos impositivos. «BOE» núm. 156, de 1 de julio de 1969.

<sup>2</sup> Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias, «BOE» núm. 176, de 24 de julio de 1972.

sido adaptadas a lo largo del tiempo en Canarias, desde que se integró a la Corona de Castilla<sup>3</sup>.

Hoy en día podemos decir que el REF contiene un entramado jurídico e institucional construido a partir de normas de la UE, del Estado y de la Comunidad Autónoma de Canarias, que se proyecta en los Cabildos y Ayuntamientos de la región<sup>4</sup>. El objetivo común que comparten estas normas es el compensar al archipiélago por su lejanía, insularidad y escasos recursos naturales, en comparación con Europa<sup>5</sup>.

De acuerdo con el profesor Romero Pi, es unánime entre la doctrina que el REF se asienta sobre dos partes fundamentales, por un lado, el régimen de franquicia aduanera y fiscal sobre el consumo y por otro lado un sistema de financiación de las haciendas locales de la región, las cuales se sustentan a través de impuestos aplicados exclusivamente en canarias<sup>6</sup>.

El REF sufrió una modificación a partir del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre<sup>7</sup>, y por la ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias<sup>8</sup>.

Cabe señalar que todas las figuras y tributos que derivan del REF no son un privilegio del archipiélago, sino un instrumento a través del que se cumplen los principios de la constitución. Asimismo, cabe señalar que el fundamento del REF actual reside en la solidaridad, adicionándose a ello el hecho insular de Canarias<sup>9</sup>.

### **3. ALGUNAS REFERENCIAS SOBRE EL REF**

En este apartado se muestran las figuras más importantes del REF: la RIC, los incentivos fiscales del Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, el Régimen

---

<sup>3</sup> ROMERO PI, J: *Régimen Económico Fiscal de Canarias. Aspectos Fiscales del REF: El Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio a la Importación y Entrega de Mercancías. Tomo Primero, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 50.*

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> Ídem pág. 51.

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, «BOE» núm. 307, de 20 de diciembre de 2014.

<sup>8</sup> Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. «BOE» núm. 161, de 07/07/1994. (en adelante ley REF).

<sup>9</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., GÉNOVA GALVÁN, A., SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2018). “El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica. RCyT. CEF, 421, pág. 99.

Aduanero, la Deducción por inversiones en Canarias, la deducción por inversiones en producciones de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, Deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad, los incentivos a la inversión, la bonificación por producción, el Arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías de las Islas Canarias y el IGIC.

Podemos ver en la siguiente tabla, de forma resumida, los diferentes beneficios y requisitos de las figuras fiscales que, encuadradas dentro del REF, analizaremos posteriormente de forma pormenorizada.

**Tabla 1. BENEFICIOS Y REQUISITOS DE ALGUNAS FIGURAS DEL REF**

<b>Figura Fiscal</b>	<b>Beneficios</b>	<b>Requisitos</b>
Reserva para inversiones en canarias. (RIC)	Reducción hasta un 90% de la base imponible sobre los beneficios	Desarrollar actividad en Canarias. Determinar rendimientos a través de estimación directa. Llevar contabilidad de acuerdo al CCom.
Registro Especial De Buques Y Empresas Navieras	Exentos en los hechos imposables del ITPAJD. 50% de la renta de los trabajadores exenta del IRPF. 90% de bonificación de la base imponible en el IS. Bonificación del 90% en las cuotas de la SS.	Empresa registrada como naviera. Centro de control de la empresa situado en Canarias. Tamaño mínimo del buque 100GT.
Régimen Aduanero	Suspensión tipos arancelarios para determinados productos.	
Deducción por Inversiones en Canarias	Incrementar hasta un 100% los beneficios fiscales del resto de España.	Invertir en Canarias
Deducción Por Inversiones En Producciones De Largometrajes Cinematográficos Y De Series Audiovisuales De Ficción, Animación O Documental	Deducción de hasta el 40% en las producciones nacionales. 35% deducción en las producciones internacionales.	Límite máximo de 5.4 millones de euros.
Deducción Por Inversiones En Territorios De África Occidental Y Por Gastos De Propaganda Y	15% de deducción por inversiones en filiales en África occidental.	Cifra neta máxima de volumen de negocios de diez millones de euros.

Publicidad	15% de deducción en gastos por publicidad en África occidental.	Plantilla máxima de la empresa de cincuenta personas.
Incentivos A La Inversión	Exención para las empresas sujetas al IS del ITPAJ Exención para las empresas sujetas al IS del IGIC.	En la primera exención (ITPAJ) el rendimiento ha de ser producido en Canarias En la exención del IGIC se exige que se dediquen a importar o adquirir el tipo de bienes para que esa operación esté exenta de IGIC.
Bonificación Por Producción	bonificación del 50% de la cuota íntegra de los rendimientos derivados de la venta de bienes propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras	Fórmula de estimación directa. Sujetos pasivos del IRPF o del IS. Producción dentro de Canarias.
AIEM (arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las islas canarias)	Grava la importación de productos no producidos en Canarias. Los tipos de gravamen pueden variar entre el 5 %, el 10 % o el 15 %, pudiendo llegar al 25 %	Para que se del hecho imponible ha de importarse un bien de los citados en los anexos I y II de la ley.
IGIC (Impuesto General Indirecto Canario)	Tipos de gravamen reducidos respecto al IVA. Tipos de gravamen desde 0% hasta el 20%, siendo el tipo general el 7%.	Que se produzca el hecho imponible en Canarias.

**Fuente: Elaboración propia a partir de la ley 19/1994.**

### **3.1. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (RIC)**

La reserva para inversiones en Canarias (RIC) aparece regulada en el artículo 27 de la ley 19/1994, este incentivo fiscal nace para estimular y favorecer la autofinanciación de las empresas que desarrollen su actividad en Canarias.

La RIC da la posibilidad de que las empresas en Canarias, puedan reducir la base imponible del IS respecto a sus beneficios, reduciéndose la base imponible hasta un 90 por 100 sobre los beneficios siempre que estos sean destinados a constituir una reserva

con el fin de ser reinvertidos en las islas<sup>10</sup>.

Por ello se concreta este incentivo fiscal en el marco del impuesto de sociedades respecto a los sujetos pasivos que tengan sede en el archipiélago, además de a las personas físicas que determinen sus rendimientos netos por la fórmula de la estimación directa, siempre y cuando sean actividades realizadas en Canarias<sup>11</sup>.

Los contribuyentes del IRPF pueden acogerse a la RIC siempre que cumplan los requisitos siguientes<sup>12</sup>:

- Desarrollen actividades económicas en Canarias.
- Determinen sus rendimientos netos mediante la fórmula de estimación directa.
- Lleven la contabilidad de acuerdo al CCom desde el ejercicio en el que se obtengan los beneficios que se destinen a la RIC hasta el ejercicio en que tengan que, obligatoriamente, permanecer activos los bienes en que se materialice esa inversión.

Además, los requisitos tanto para personas físicas como para entidades sujetas al impuesto de sociedades, para poder acogerse al beneficio de la RIC son los siguientes<sup>13</sup>:

- Las inversiones deben ser realizadas en el plazo de 3 años desde el devengo del impuesto correspondiente (IRPF o IS). La inversión se tendrá por efectuada cuando los activos entren en funcionamiento. En el caso de que la inversión sea hecha en participaciones, se tendrá por realizada cuando la entidad que emita las participaciones haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales obtenidos con los fondos a cargo de las participaciones, y para el caso en que se suscriban instrumentos financieros (a través de la RIC) desde el momento que la entidad ponga en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos.
- Los bienes en los que se materialice la inversión deben permanecer en funcionamiento durante 5 años ininterrumpidos, sin embargo, la inobservancia de este periodo de tiempo no conlleva automáticamente incumplimiento, sino que se

---

<sup>10</sup>Disponible en

[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmzA0NjtbLUouLM\\_DxbIwMDS0NDIwOQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAVx7Q5DUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmzA0NjtbLUouLM_DxbIwMDS0NDIwOQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAVx7Q5DUAAAA=WKE).

<sup>11</sup> IBIDEM

<sup>12</sup> Artículo 27 Ley REF.

<sup>13</sup> Artículo 27 Ley REF.

puede sustituir un elemento patrimonial por otro que lo sustituya por su valor neto, con anterioridad o en el plazo de seis meses desde su baja en el balance, siempre y cuando este nuevo elemento patrimonial cumpla los requisitos para la aplicación de la reducción y permanezca el tiempo necesario hasta completar los 5 años. Si la RIC se materializa en suelo el plazo mínimo de mantenimiento es de 10 años.

- La reserva ha de figurar en el balance de la sociedad con separación y título propio, no se puede disponer de ella mientras los bienes en los que se materializó deban permanecer en ella para cumplir con el requisito anterior.
- No es posible disfrutar, para los mismos bienes, del beneficio de la RIC y de las deducciones de la Ley del Impuesto de Sociedades de forma conjunta.

Respecto a las inversiones que se pueden beneficiar de la RIC, deben serlo en concepto de inversiones iniciales. Es decir, adquisición de elementos patrimoniales nuevos como consecuencia de la creación, ampliación o transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento, la diversificación de la actividad del establecimiento para elaborar nuevos productos o las inversiones en suelo que no se hayan beneficiado antes de esta reducción y además afecte<sup>14</sup>:

- A la promoción de viviendas protegidas y se destinen al arrendamiento por la sociedad promotora
- Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del impuesto sobre Actividades Económicas.
- A las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física.
- A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.
- A las actividades turísticas de la Ley 7/1995, cuya adquisición tengan por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

Para el caso de que se invierta en inmovilizado intangible, deben ser derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados y concesiones administrativas que sean de utilización exclusiva en el establecimiento, amortizables,

---

<sup>14</sup> Ibidem.

adquiridos a terceros en condiciones de mercado y figuren en el activo de la empresa<sup>15</sup>.

También cabe la materialización de la RIC en creación de puestos de trabajo relacionados de forma directa con las inversiones citadas previamente, siempre que sea en el periodo de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión<sup>16</sup>.

Además, la RIC se puede materializar en la suscripción de acciones o participaciones en empresas que desarrollen su actividad en Canarias, acciones o participaciones emitidas por sociedades de la ZEC, en cualquier instrumento financiero emitido por entidad financieras siempre que los fondos sean destinados a la financiación en canarias de proyectos privados, pero solo si las emisiones están supervisadas por el Gobierno de Canarias. Asimismo, puede materializarse en títulos valores de deuda pública canaria (ya sea de la Comunidad Autónoma o de corporaciones locales, o incluso de empresas públicas u organismos autónomos), siempre que se destine a financiar inversiones en infraestructura canaria o en mejora y protección del medio ambiente, o bien en títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias<sup>17</sup>. Y, por último, la RIC también se puede materializar en títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias<sup>18</sup>.

Por tanto, podemos concluir que la RIC es un incentivo fiscal que opera dentro del marco del REF, trata de favorecer la autofinanciación de las empresas que operen en canarias, ya que da la posibilidad de reinvertir los beneficios obtenidos, reduciéndose así la base imponible del impuesto correspondiente (IRPF o IS). Para poder acogerse a este beneficio hay que cumplir una serie de requisitos, que aparecen señalados en el artículo 27 de la ley del REF.

---

<sup>15</sup> Artículo 27 Ley REF.

<sup>16</sup> Ibidem.

<sup>17</sup> Disponible en <https://www.camaratenerife.com/servicios/emprendimiento/creacion-empresas/consolida/informacion-de-interes/obligaciones-e-incentivos-fiscales/1313-creacion-empresas/incentivos/incentivos-fiscales-del-ref-canario/22089-reserva-para-inversiones-en-canarias-art-27>.

<sup>18</sup> Ibidem.

### **3.2. INCENTIVOS FISCALES: REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS**

El segundo de los componentes del REF que analizamos es el registro Especial de Buques y Empresas Navieras, que tiene su sede en Canarias. Su finalidad es hacer posible la competitividad de las Navieras españolas a través de medidas homologables a las de los Registros similares en otros países de la Unión. Existe una serie de condiciones que deben cumplir las empresas y los buques para poder inscribirse<sup>19</sup>:

#### Condiciones de la empresa:

Debe tratarse de empresas que tengan en Canarias su centro de control o tengan representación permanente en el archipiélago. Para poder inscribir una naviera en el registro solamente hará falta que se aporte certificado de su inscripción en el registro mercantil, donde conste como objeto social la explotación de buques mercantes y se asegure la disponibilidad total sobre el buque. También pueden solicitar inscripción los organismos públicos que cumplan los requisitos anteriores. En cuanto a las empresas navieras deben ser propietarias o arrendatarias financieras de los buques cuya inscripción se solicita<sup>20</sup>.

#### Condiciones de los buques<sup>21</sup>:

Se pueden inscribir todos los buques civiles aptos para la navegación con propósito mercantil, excluidos los dedicados a la pesca. Se exige un tamaño mínimo de 100GT. Los buques deben justificar el cumplimiento de las normas de seguridad contempladas en las normas españolas y por las normas convencionales suscritas por España.

#### Beneficios que ofrece esta figura fiscal<sup>22</sup>:

En el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados están exentos en cuanto a los actos y contratos realizados sobre buques inscritos en el Registro Especial.

En el IRPF, para los tripulantes de los buques inscritos, el 50% de la renta está exenta por rendimientos de trabajo personal con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el Registro Especial.

---

<sup>19</sup>Disponible en <https://www.mitma.gob.es/marina-mercante/seguridad-maritima-y-contaminacion/registro-especial-de-buques-y-empresas-navieras-de-canarias>.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> Ibidem.

En el IS, existe una bonificación del 90% de la base imponible que proceda de la explotación de los buques inscritos.

Respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social se bonificarán del 90% en la cuota empresarial de la Seguridad Social los tripulantes de los buques inscritos.

De acuerdo con la profesora María del Pino Domínguez Cabrera, el Registro Especial de buques de Canarias favorece los segundos registros de buques en Canarias, tratando de evitar así perder a potenciales inversores en estas empresas en Canarias, evitando el dumping fiscal mediante el fenómeno de las BdC (Banderas de conveniencia), este fenómeno ocurre cuando las empresas navieras deciden registrar sus buques en determinados países o territorios únicamente por los beneficios fiscales que les ofrecen<sup>23</sup>.

Por ello, podemos concluir que el registro especial de buques y empresas navieras se trata de una figura fiscal encuadrada dentro del REF, cuya finalidad es aumentar la competitividad de las empresas navieras españolas. Cumplir los requisitos e inscribirse en este registro da pie a una menor tributación en diversos impuestos del sistema fiscal español.

### **3.3. RÉGIMEN ADUANERO**

En cuanto al régimen aduanero de Canarias, el archipiélago se encuentra dentro del territorio aduanero común, sin embargo, tiene una serie de singularidades especiales debido a su lejanía e insularidad.

Una de estas singularidades es la suspensión de los tipos arancelarios para determinados productos sensibles, como pueden ser las materias primas destinadas a la transformación o el mantenimiento industrial, y determinados productos de la pesca destinados al consumo interno<sup>24</sup>.

Existe otra singularidad en forma de medidas de carácter arancelario a favor de productos agrícolas, cuya finalidad es mejorar la producción local. Estas medidas se integran dentro del POSEI agrícola, aquí se establece un Régimen Específico de

---

<sup>23</sup> DOMINGUEZ CABRERA, M. “El Registro especial de buques de Canarias”, *REDUR* n° 2, 2004. Pág. 101.

<sup>24</sup> Disponible en [https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/medidas\\_arancelarias/introduccion\\_medidas\\_arancelarias/](https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/medidas_arancelarias/introduccion_medidas_arancelarias/).

Abastecimiento (REA), lo que autoriza la importación de productos agrarios<sup>25</sup>.

Observamos, por tanto, que el régimen aduanero Canario actúa desde una doble vertiente, por un lado, trata de favorecer la importación de algunos productos (como las materias primas destinadas a transformación) con la finalidad de aumentar la producción canaria, y, por otro lado, desincentiva la importación de otra serie de productos (como los agrícolas) con el mismo fin de favorecer la producción del archipiélago<sup>26</sup>.

El régimen aduanero, por tanto, se trata de una figura que actúa, por un lado, incentivando la importación, y por otro lado desincentivándola, dependiendo de la finalidad del producto importado.

### **3.4. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS**

La Deducción por Inversiones en Canarias (DIC) se encuentra regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991 y en la Disposición adicional 4ª de la Ley 19/1994. Su finalidad es incrementar hasta un 80%, con un diferencial mínimo del 20%, los porcentajes de deducción correspondientes a incentivos fiscales del territorio peninsular. En las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro el tope máximo se ve incrementado hasta el 100% y el diferencial mínimo es de +45% cuando la normativa comunitaria lo permita y se trate de inversiones en el marco de la ley 2/2016.

Así, el artículo 94.2 de la ley 20/1991 establece que *“El régimen de deducción por inversiones del presente artículo será de aplicación a las Sociedades y demás Entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago”*<sup>27</sup>.

Por tanto, este beneficio fiscal, está previsto para atraer inversiones de fuera de Canarias. Esta deducción tiene en cuenta la doble insularidad. Aplicando diferenciales fiscales en función del tipo de isla, y no del tipo de empresa.

---

<sup>25</sup> Ibidem.

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. BOE nº 137 de 8 de junio de 1991.

### **3.5. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES DE LARGOMETRAJES CINEMATográfICOS Y DE SERIES AUDIOVISUALES DE FICCIÓN, ANIMACIÓN O DOCUMENTAL**

Esta figura fiscal se encuentra regulada en el artículo 36 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, y en la Disposición Adicional decimocuarta de la Ley 19/1994 en relación con el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Así, mientras que la deducción para el resto del territorio nacional solo opera hasta el límite de 3 millones, en Canarias este límite máximo está en 5,4 millones. Asimismo, los tipos de deducción difieren respecto a Canarias del resto de España, pues en Canarias opera una deducción para producciones nacionales del 40% en el primer millón de inversión y un 38% para el resto de la inversión, mientras que en el resto de España esta deducción es de veinte puntos porcentuales menos en ambos casos. Por otro lado, para producciones internacionales, la deducción total en Canarias es del 35%, mientras que en el resto de España es del 15%<sup>28</sup>.

Por lo expuesto, concluimos que esta figura fiscal trata de atraer inversión de empresas dedicadas a la producción audiovisual, convierte al archipiélago en una región donde existe una gran diferencia en la deducción fiscal para este tipo de actividades.

Concluimos respecto a la deducción por inversiones en producciones de largometrajes y series audiovisuales que se trata de un beneficio fiscal que, si bien existe para el resto del territorio español, en Canarias se encuentra reforzado, aumentándose el límite máximo de inversión y el porcentaje de deducción.

### **3.6. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN TERRITORIOS DE ÁFRICA OCCIDENTAL Y POR GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD**

El artículo 27 bis de la ley 19/1994 establece que las entidades sujetas al IS con domicilio fiscal en Canarias, cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior sea inferior o igual a diez millones de euros, y con una plantilla de menos de cincuenta personas, tendrán derecho a practicar una serie de deducciones<sup>29</sup>:

El 15% de las inversiones en constituir filiales en Marruecos, Mauritania, Senegal,

---

<sup>28</sup> Disponible en [https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/ref/informacion\\_general/](https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/ref/informacion_general/).

<sup>29</sup> Artículo 27bis ley REF.

Gambia, Guinea Bissau o Cabo Verde. Siempre y cuando las entidades beneficiarias realicen actividades en estos territorios en el plazo de un año desde la inversión. Para que se efectúe la deducción se requiere que la entidad ostente un porcentaje de participación de la filial de al menos el 50% y que la inversión se mantenga durante al menos tres años<sup>30</sup>.

El 15% del importe satisfecho en gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones o análogas, incluyendo aquí las celebradas en el resto de España si tienen carácter internacional<sup>31</sup>.

En caso de que no se cumpla el requisito del importe neto de la cifra de negocios citado previamente, o el requisito de plantilla igualmente citado, el porcentaje de deducción será del 10%, siempre que estos límites sean de 50 millones de euros en cuanto a volumen de negocio y 250 personas en cuanto a volumen de plantilla<sup>32</sup>.

Concluimos, por lo tanto, que nos encontramos ante un beneficio fiscal que, pese a operar dentro del REF, tiene la peculiaridad de que su materialización debe ser fuera de Canarias, beneficiando a los inversores que inviertan desde Canarias hacia territorios de África occidental.

### **3.7. INCENTIVOS A LA INVERSIÓN**

Los incentivos a la inversión recogidos en el artículo 25 de la ley 19/1994 son ventajas fiscales en imposición indirecta, en diferentes figuras impositivas: en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Así, se establece que las entidades sujetas al impuesto de sociedades (IS) con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias con establecimiento permanente están exentas del ITPAJ cuando el rendimiento se considere producido en Canarias. Siendo transmisión patrimonial onerosa, cuando se adquieran bienes de inversión y elementos de inmovilizado inmaterial<sup>33</sup>.

Respecto al IGIC, se establece que las entidades sujetas al IS situadas en Canarias

---

<sup>30</sup> Artículo 27bis ley REF.

<sup>31</sup> Ibidem.

<sup>32</sup> Ibidem.

<sup>33</sup> Artículo 25 ley REF.

están exentas del IGIC en las entregas de importaciones de bienes de inversión cuando sean adquirentes o importadoras de este tipo de bienes<sup>34</sup>.

En este caso lo que la ley pretende es promover las transmisiones patrimoniales dentro de Canarias, así como favorecer la importación de bienes de inversión en determinados casos, estando completamente exentos de los impuestos correspondientes siempre que se cumplan los requisitos de la ley.

### **3.8. BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN**

En el artículo 26 de la ley 19/1994 se establece un régimen especial para las empresas productoras de bienes corporales en Canarias.

Los sujetos pasivos del IS, así como los sujetos pasivos del IRPF que determinen sus rendimientos por la fórmula de estimación directa y siempre que la producción se lleve a cabo en canarias, aplicarán una bonificación del 50% de la cuota íntegra de los rendimientos derivados de la venta de bienes propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras<sup>35</sup>.

Se trata aquí de favorecer la actividad de determinados sectores en Canarias, otorgando una mejora fiscal a aquellos que decidan obtener rendimientos dentro de los sectores agrícola, ganadero, pesquero o industrial. Se trata, por tanto, de una medida que favorece la producción local, para aumentar la competitividad de la región.

### **3.9. ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (AIEM)**

El AIEM es un impuesto estatal indirecto que contribuye a desarrollar la producción de bienes en Canarias y que grava en fase única la producción de bienes corporales y la importación de bienes de la misma naturaleza<sup>36</sup>.

El AIEM es aplicable a un número reducido de productos, cuya característica principal es que son sensibles para la economía canaria. AIEM no se trata de un impuesto general como el IGIC. Se trata de un impuesto que interfiere en el comercio

---

<sup>34</sup> Ibidem.

<sup>35</sup> Artículo 26 ley 19/1994.

<sup>36</sup> ROMERO PI, J: *Régimen Económico Fiscal de Canarias. Aspectos Fiscales del REF: El Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio a la Importación y Entrega de Mercancías. Tomo Primero*, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 686.

interior, ya que distorsiona el sistema de formación de los precios e interfiere en el sistema de asignación de recursos<sup>37</sup>. También interfieren el comercio exterior ya que los productos exportados no dan derecho al exportador a la devolución de los AIEM soportados<sup>38</sup>. Existen una serie de mercancías que están exentas del AIEM, como, entre otros, los productos textiles, agrícolas o pesqueros, así como las importaciones de determinados productos de primera necesidad (combustibles para producir energía, periódicos y revistas, productos de alimentación para celíacos, refinados del petróleo)<sup>39</sup>.

En cuanto a los bienes sujetos a este impuesto, se encuentran relacionados en los anexos I y II de la ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias<sup>40</sup>.

En cuanto al lugar de realización en las entregas de bienes existen dos reglas:

- La regla general es que se tiene por realizada donde los bienes se pongan a disposición del adquirente.
- Las reglas especiales son, por un lado, que si se trata de bienes muebles corporales que deben ser transportados se tendrá por realizada la entrega onde se encuentren situados al iniciar la expedición. Por otro lado, si son bienes que deben ser montados la entrega se entiende donde se realice el montaje<sup>41</sup>.

En cuanto a los supuestos de no sujeción a la ley, se establece que no hay sujeción en “determinadas transmisiones” y en segundas y posteriores entregas. Al hablar de “determinadas transmisiones” se entiende como transmisiones de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo, formen una unidad económica autónoma. Sin embargo, incluso dentro de esta definición, la ley establece varios supuestos en los que las transmisiones encuadradas en esta si están sujetas al impuesto.

Para concluir, podemos decir que el AIEM es un impuesto indirecto que grava las

---

<sup>37</sup> Ibidem.

<sup>38</sup> Ibidem.

<sup>39</sup> Ibidem.

<sup>40</sup> Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias. «BOE» núm. 168, de 11 de julio de 2014.

<sup>41</sup> Ídem página 697.

importaciones de cierto tipo de bienes con la finalidad de aumentar la producción local canaria, desincentivando la importación de los productos sujetos a gravamen.

### **3.10. IGIC (IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO)**

El IGIC, que es la figura central de la imposición indirecta canaria, a partir del 1 de enero de 1993, fue creado por la ley 20/1991<sup>42</sup>.

El IGIC es un impuesto neutral en el comercio interior ya que el empresario soporta en las compras a sus proveedores el 5% (tipo general) y repercute en las ventas un 5% e ingresa en la Hacienda la diferencia entre lo soportado y lo repercutido<sup>43</sup>.

Respecto al comercio exterior, también es neutral, ya que los productos exportados tributan en IGIC a un tipo cero, y los productos importados tributan a los mismos tipos que los adquiridos en el interior de las islas<sup>44</sup>.

El IGIC es un impuesto general, ya que quedan sometidos, aunque en un tipo reducido, las ventas de productos alimenticios, las viviendas de protección oficial, los transportes terrestres y las ventas del sector primario<sup>45</sup>.

El IGIC, como impuesto indirecto, grava la capacidad económica que se pone de manifiesto como consecuencia de la circulación de los bienes y el gasto de la renta. El ámbito espacial del IGIC es exclusivamente el territorio insular canario<sup>46</sup>.

Asimismo, cabe hacer referencia a la relación que guardan el IGIC y el ITPAJD, esta relación no es otra que la de incompatibilidad en ciertas modalidades del segundo, en concreto las Transmisiones Patrimoniales Onerosas de este. La solución para esta incompatibilidad reside en exenciones y supuestos de no sujeción<sup>47</sup>.

Por tanto, podemos decir que el IGIC es el impuesto indirecto canario. Se trata de un impuesto neutral tanto con el comercio exterior como con el interior. Además, se trata de un impuesto general porque grava todas las manifestaciones indirectas de riqueza.

---

<sup>42</sup> Ídem pág. 121.

<sup>43</sup> Ídem pág. 122.

<sup>44</sup> Ídem.

<sup>45</sup> Ibidem.

<sup>46</sup> Ídem página 127.

<sup>47</sup> LÓPEZ FAJARDO, M., “Deslinde entre el IGIC y el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” *Revista Hacienda Canaria*, nº 6, 2003, Pág. 102.

#### **4. ALGUNAS CARACTERISTICAS DE LA ZEC**

En este apartado analizamos algunas de las características más importantes de la ZEC, que se regula en la Ley 19/1994, Título V, cuya rúbrica es “La Zona Especial Canaria”<sup>48</sup>.

De acuerdo con la Ley y con la memoria anual del consorcio de la ZEC<sup>49</sup>, la ZEC se crea con la finalidad de fomentar la creación de empleo de calidad, el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de la estructura productiva. La gestión de la ZEC corresponde al consorcio de la ZEC, siendo este un organismo público con personalidad jurídica y patrimonio propios, teniendo plena capacidad no solo pública sino también privada, el Consorcio de la ZEC está adscrito al ministerio de fomento<sup>50</sup>.

El ámbito geográfico de aplicación de la ZEC es el que se recoge en el artículo 30 de la ley, es decir, exclusivamente y enteramente el territorio de las Islas Canarias.

En el artículo 31 de la ley se establece que, además de ser una entidad de nueva creación y estar inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC, deben reunir unos requisitos previos a esa inscripción<sup>51</sup>:

- Deben ser personas jurídicas o sucursales.
- Deben tener su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC, es decir, en Canarias.
- Al menos un administrador (en caso de sociedad) o un representante legal (en caso de sucursal) debe residir en Canarias.
- Su objeto social debe ser la realización en Canarias de las actividades recogidas en el Anexo de la ley. Pueden, sin embargo, llevar a cabo otras actividades distintas de estas, pero solo si se hace a través de sucursal diferenciada y se lleva una contabilidad separada.
- Deben realizar inversiones en los dos primeros años desde que hayan sido inscritas, y estas inversiones se han de materializar en la adquisición de

---

<sup>48</sup> Ley REF.

<sup>49</sup> Memoria anual Consorcio de la ZEC, disponible en [https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Memoria\\_ZEC-2020-VV.pdf](https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Memoria_ZEC-2020-VV.pdf).

<sup>50</sup> Ley REF art 28.

<sup>51</sup> Ibidem.



elementos patrimoniales de inmovilizado material o intangible, situados o recibidos en Canarias, utilizados en Canarias y afectos al desarrollo de las actividades económicas que efectúe el inscrito. Estas inversiones lo serán por un importe mínimo de: 100.000€ en las islas capitalinas y 50.000€ en las otras islas, el incumplimiento de este requisito de inversión mínima no condiciona la admisión en la ZEC siempre y cuando el número de puestos de trabajo que se vaya a crear, así como el promedio de plantilla superen 5 empleos para las islas capitalinas y 3 empleos para las islas no capitalinas. Estas inversiones están sujetas a unas condiciones que veremos a continuación:

- Los elementos adquiridos deben permanecer en la entidad ZEC mientras dure la entidad en la ZEC, o durante toda la vida útil del elemento. Solo puede ser objeto de transmisión si el beneficio se reinvierte en otro elemento de inmovilizado en las mismas condiciones, con el plazo de un año. No puede ser arrendado ni cedido el bien, a no ser que ese sea el objeto social de la entidad.
- Puede tratarse de elementos usados previamente, pero no pueden computar doblemente en cuanto al requisito de inversión mínima (28.b).
- Deben crear, en los seis meses siguientes a su inscripción, 5 empleos si se trata de una entidad ZEC en isla capitalina, o 3 empleos si es en otra isla del archipiélago.
- Se debe presentar una memoria que describa las principales actividades a desarrollar. Esta memoria deberá avalar la solvencia, viabilidad, competitividad internacional y la contribución al desarrollo de Canarias, el contenido de esta memoria será vinculante para la entidad, salvo que varíen las actividades con autorización del Consejo Rector.

#### **4.1 EL CONSORCIO Y EL REGISTRO OFICIAL DE ENTIDADES DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA**

En este apartado analizamos brevemente el Consorcio de la ZEC como organismo público y su régimen jurídico. Así como el Registro Oficial de Entidades ZEC, gestionado este por el Consorcio.

#### **4.1.1 EL CONSORCIO DE ENTIDADES ZEC**

El Consorcio de la Zona Especial Canaria es un organismo público con personalidad jurídica y patrimonio propios, tiene asimismo plena capacidad tanto pública como privada. Se encuentra adscrito al Ministerio de Hacienda<sup>52</sup>.

Respecto al régimen jurídico del Consorcio, cabe destacar que, en todo lo que respecta a relaciones patrimoniales y contratos para la promoción fuera de Canarias de la ZEC, se rige por el ordenamiento jurídico privado. Sin embargo, en el resto de sus actividades queda sujeta a las leyes 39/2015, 40/2015 y 9/2017, es decir, a las leyes que regulan el procedimiento administrativo común, el régimen jurídico de las administraciones públicas, y los contratos del sector público<sup>53</sup>.

Respecto a los actos y resoluciones que dicte, estos agotan la vía administrativa, exceptuándose los actos y resoluciones en materia tributaria, pudiendo ser estos recurridos en vía económico-administrativa. Tendrán asimismo la misma consideración de acto o resolución del Consorcio los que dicten el Consejo Rector y el presidente.

En lo que respecta a los órganos rectores nos encontramos con el Consejo Rector y el presidente. Este último ostenta la representación legal del consorcio de la ZEC. Además, adscrita al Consejo Rector, nos encontramos la comisión técnica, cuya finalidad no es otra que la de emitir informes sobre las solicitudes de inscripción en el registro ZEC.

#### **4.1.2 EL REGISTRO OFICIAL DE ENTIDADES DE LA ZEC**

Este registro depende del Consorcio de la ZEC, su carácter jurídico es el de registro público administrativo. La gestión y administración de este registro se lleva a cabo a través de una oficina de gestión, teniendo esta consideración de órgano administrativo. El Consejo Rector tiene la potestad de designar a uno de sus miembros como responsable de la oficina de gestión. Todo lo que respecta a la organización y funcionamiento de la oficina de gestión corresponde al Consejo Rector<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> Ley 19/1994 artículo 32.

<sup>53</sup> Ídem art 33.

<sup>54</sup> Ídem art. 40.

## **4.2. RÉGIMEN GENERAL DE LAS ENTIDADES ZEC Y SUS BENEFICIOS FISCALES**

Para poder acogerse al régimen general de la ZEC y a sus beneficios fiscales, lo primero que debe hacer una entidad inscribible es, previa autorización del consorcio, inscribirse en el registro. Se deberá acompañar a la solicitud de inscripción la memoria que mencionamos previamente en este documento. Esta autorización se otorgará en el plazo de dos meses desde la solicitud. En este caso, el silencio administrativo es negativo<sup>55</sup>. Una vez recibida esta autorización, deberá inscribirse en el plazo de diez días desde que se presenten los documentos.

Pasamos ahora a analizar pormenorizadamente el régimen fiscal de las entidades una vez inscritas.

Respecto al Impuesto de Sociedades, las entidades ZEC tienen una serie de especialidades, en lo que respecta a las actividades en el ámbito de la ZEC, nos encontramos ante un tipo de gravamen del 4%<sup>56</sup>. Ahora bien, el propio artículo 44 establece una fórmula para determinar qué actividades han sido realizadas efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC, y, por lo tanto, que cantidad se beneficiará del beneficio fiscal en cuestión. La fórmula que aparece en este artículo figura en el anexo I<sup>57</sup>.

El tipo de gravamen especial del 4% se aplicará exclusivamente a una parte de la base imponible. Siendo el máximo 1.8 millones de euros<sup>58</sup>.

Respecto al impuesto sobre la renta de no residentes, la ley prevé una exención para aquellas rentas obtenidas por residentes en estados no miembros de la UE, cuando estas rentas hayan sido satisfechas por una entidad ZEC, siempre y cuando estas rentas procedan de operaciones realizadas en el ámbito de la ZEC<sup>59</sup>.

Respecto al impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, las entidades de la ZEC estarán exentas siempre y cuando adquisición

---

<sup>55</sup> Ídem Art 41.

<sup>56</sup> Ídem Art 43.

<sup>57</sup> MANRIQUE DE LARA, S: “Análisis del régimen tributario vigente de la zona especial canaria”, en AA.VV. (FRANCISCO HERNÁNDEZ, G y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., Dir.) El régimen económico y fiscal de Canarias problemas actuales y soluciones, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pág. 175.

<sup>58</sup> Art 45 ley REF.

<sup>59</sup> Art 45 ley REF.

patrimonial del impuesto se destine por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad, siempre que los bienes o derechos que se transmitan estén situados en Canarias. También están exentas las operaciones societarias que se realicen por las entidades ZEC, excepto su disolución. Además, están exentos los actos jurídicos documentados vinculados a operaciones dentro de la ZEC, excepto las letras de cambio y análogos<sup>60</sup>.

En lo que respecta a la figura impositiva del IGIC, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen por las entidades ZEC están exentas de IGIC. Tendrán el derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa, siempre y cuando sean utilizados los bienes o servicios mencionados en la realización de las operaciones objeto de la entidad ZEC<sup>61</sup>.

En cuanto a la pérdida de estos beneficios fiscales, la ley establece que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos necesarios para ser entidad ZEC, los cuales han sido enumerados previamente en este documento, conllevará la pérdida del derecho a los beneficios fiscales que se han mencionado en este apartado<sup>62</sup>.

Por tanto, podemos concluir que las empresas que operen en Canarias, siempre que cumplan los requisitos de la ley, pueden ser inscritas en el Registro, accediendo así a una serie de beneficios fiscales, el más relevante de ellos se trata de la reducción del impuesto de sociedades a un tipo reducido del 4%.

#### **4.3. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LA ZEC**

Existe un régimen sancionador dentro del régimen jurídico de la ZEC, se encuentra regulado en el Capítulo VI del Título V de la ley. A continuación, se expondrán los aspectos más relevantes de este régimen sancionador.

El régimen sancionador resulta aplicable cuando alguna entidad ZEC incumpla las obligaciones en relación con los requisitos y condiciones que la ley establece. Es el Consorcio de la ZEC el que ostenta la potestad sancionadora, la ejercerá a través del Consejo Rector siempre que se trate de sanciones reguladas en la ley 19/1994<sup>63</sup>.

Existen dos clasificaciones de infracciones dentro de la Ley: infracciones graves e infracciones leves.

---

<sup>60</sup> Art 46 ley REF.

<sup>61</sup> Art 47 ley REF.

<sup>62</sup> Art 52. ley REF.

<sup>63</sup> Art 64 ley REF.

Dentro de las graves nos encontramos con tres: el desarrollo de actividades no incluidas en la autorización por parte de las entidades ZEC, el incumplimiento de alguno de los requisitos que se solicitan para pasar a ser una entidad ZEC (salvo alguna excepción) y por último la inobservancia del deber de remisión de información que se les puede exigir de acuerdo con el artículo 38 de la ley 19/1994, siempre que al menos se haya requerido dos veces dicha información.

Dentro de las infracciones leves nos encontramos con el incumplimiento de las instrucciones sobre el funcionamiento de la ZEC que haya dictado el Consorcio, o el incumplimiento de cualquier obligación que derive de la ley y que no sea tipificado como infracción grave<sup>64</sup>.

Las sanciones para las infracciones graves consisten en multa de 300 a 30.000 euros y la pérdida de los beneficios fiscales enunciados previamente, dentro del ejercicio en el que se haya cometido la infracción. Se puede acoger la entidad al año siguiente a los beneficios nuevamente, siempre que acredite cumplir de nuevo los requisitos y así lo solicite. Si no lo solicita se cancelará la inscripción en el registro.

Las infracciones leves, por otro lado, serán sancionadas de forma gradual atendiendo a cada caso concreto.

Por último, respecto a la prescripción de las infracciones y las sanciones. Respecto a las primeras, la acción para imponer sanciones leves prescribe al año, y para las graves a los cuatro años. Por otro lado, las sanciones prescriben, si son leves, al año, y si son graves a los cuatro años<sup>65</sup>.

Por lo tanto, si una entidad ZEC incumple con sus obligaciones, o, de forma sobrevenida, incumple alguno de los requisitos para ser inscrita, podría ser sancionada. Esta sanción puede llegar a ser una multa de hasta 30.000€, así como la pérdida de los beneficios fiscales que hubiese obtenido por ser entidad ZEC.

## **5. LA ZEC COMO REGIMEN FISCAL PREFERENCIAL**

En este apartado procedemos a analizar el proyecto BEPS y el foro de actividades perniciosas. Daremos una visión sobre lo que es la competencia fiscal perjudicial, así

---

<sup>64</sup> Art 66 ley REF.

<sup>65</sup> Art 69 y 68 ley REF.

como analizaremos los trabajos tanto de la OCDE como de la UE en el marco de esta competencia fiscal. Para posteriormente determinar si la ZEC, como régimen fiscal preferencial que es, constituye un régimen fiscal pernicioso o no.

Para comenzar, intentaremos dar una definición a la competencia fiscal perjudicial. Para ello, debemos ponernos en el contexto económico en el que estamos a día de hoy. Nos encontramos en una economía cada vez más globalizada, donde las fronteras, en lo relativo al comercio, cada vez parecen ser más efímeras. Es por ello que las empresas pueden decidir donde asentarse, en qué país. Es por ello que los estados tratan de atraer empresas con fines principalmente recaudatorios, atrayendo nuevas bases imponibles<sup>66</sup>. Si bien esta competencia fiscal no necesariamente será negativa, pues en los años ochenta gracias a ella se reformaron los sistemas fiscales occidentales, disminuyéndose así los tipos aplicables y aumentando las bases imponibles<sup>67</sup>.

Ahora bien, en contraposición con esta competencia fiscal positiva, existe otra perjudicial. En ella los estados tratan de atraer bases imponibles a través de una baja tributación con la finalidad de atraer empresas, las cuales se ven atraídas únicamente por las ventajas fiscales, lo que conlleva a la adaptación por parte de otros estados a este modelo de tributación a la baja<sup>68</sup>.

Para tratar de frenar esta “race to the bottom” (término anglosajón que hace referencia a la carrera por los estados, para ver quien baja más los impuestos para atraer a otras empresas, en este caso) la UE y la OCDE han decidido realizar una serie de estudios<sup>69</sup>.

La UE y la OCDE vienen trabajando en evitar que los regímenes fiscales preferenciales den pie a la creación de competencia fiscal dañina, así como en evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado artificial de beneficios<sup>70</sup>.

Las Zonas Económicas Especiales (ZEEs) son un tipo de régimen preferencial.

---

<sup>66</sup> MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A, “¿ES LA ZONA ESPECIAL CANARIA UN PARAÍSO FISCAL? ANÁLISIS CONFORME A LOS TRABAJOS DESARROLLADOS POR LA OCDE EN MATERIA DE COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL” en *Revista Hacienda Canaria*, núm. 1, 2002, pág. 132.

<sup>67</sup> *Ibidem*.

<sup>68</sup> *Ídem* pág. 132.

<sup>69</sup> *Ídem* pág. 133.

<sup>70</sup> BARREIRO CARRIL, M., “LA ZEC EN EL CONTEXTO DE LA LUCHA CONTRA LA COMPETENCIA FISCAL DAÑINA Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA”, en *Revista Hacienda Canaria* núm. 52, 2020. Pág. 42.

Podrían entonces provocar los fenómenos que la UE y OCDE tratan de evitar. En caso de que, entre las actividades a desarrollar dentro de las ZEEs, se encuentren las financieras u otras relacionadas con servicios móviles, se podría estar favoreciendo el fenómeno race to the bottom, lo que indubitadamente conduciría a contribuir al fenómeno BEPS<sup>71</sup>.

En tanto la ZEC es una ZEE, y dentro de éstas se trata de una Zona Tributaria Especial, ya que se trata de una zona en la que las normas tributarias son más favorables que las aplicables a la zona circundante<sup>72</sup>, cabe analizar los trabajos de la UE y la OCDE para posteriormente ponerlos en contraste con la ZEC, para así determinar si efectivamente se trata de un régimen pernicioso o no.

Podemos concluir que, en el marco de la competencia fiscal dañina, la UE y la OCDE han realizado trabajos para tratar de evitar que los Regímenes Fiscales Preferenciales den pie a esta competencia fiscal dañina, siendo necesario poner en contraste el resultado de estos trabajos con la regulación de la ZEC, para determinar si se trata de competencia fiscal dañina.

## 5.1 LA OCDE Y EL FORO SOBRE PRÁCTICAS FISCALES PERNICIOSAS

En el marco de la OCDE, se adopta el Informe “La competencia fiscal nociva. Un tema global” y se crea el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, tratando este foro de revisar los regímenes fiscales de dentro de la OCDE e identificar los paraísos fiscales fuera de la OCDE<sup>73</sup>.

El Informe de la OCDE establece que su finalidad es asegurar que los sistemas fiscales continúen con su integridad, atacando cuestiones acerca de las actividades móviles que erosionan las bases imponibles de determinados países<sup>74</sup>. Por tanto, la finalidad del trabajo de la OCDE reside en que la tributación no sea el factor clave a la hora de tomar decisiones respecto a la ubicación del capital<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> Ibidem.

<sup>72</sup> Ídem pág. 43

<sup>73</sup> Ibidem.

<sup>74</sup> INFORME PARA LA REUNIÓN DEL CONSEJO DE MINISTROS DE 2000 Y RECOMENDACIONES DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES. Disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/03\\_HaciaCooperacion.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/03_HaciaCooperacion.pdf).

<sup>75</sup> BARREIRO CARRIL, M.: op. Cit., pág. 44.

En 1998 se señalaron los rasgos que caracterizan a un régimen fiscal como régimen preferencial o paraíso fiscal, implementando medidas para frenar la competencia fiscal perjudicial. Se tienen en cuenta solo las actividades móviles (como las financieras) para elaborar este informe<sup>76</sup>.

Los principales rasgos en relación con los regímenes preferenciales, de acuerdo con la OCDE son<sup>77</sup>:

- Nula o reducida tributación efectiva
- Estaqueidad
- Falta de transparencia
- Falta de intercambio automático de información.

En adición a estos encontramos que la OCDE enuncia unos rasgos complementarios:

- Definición artificial de la base imponible
- Incumplimiento de los principios internacionales en materia de precios de transferencia
- Exención fiscal en el país de residencia para las rentas de fuente extranjera
- Base imponible o tipo de gravamen negociables
- Existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto
- Acceso a una extensa red de convenios fiscales
- Promoción del régimen como un vehículo de minimización fiscal
- El régimen fomenta operaciones y acuerdos que tienen como motivo el meramente fiscal y no implica actividades sustanciales.

En este contexto, un régimen preferencial es perjudicial cuando presenta el primero de los rasgos, y en caso de presentar uno de los siguientes, o uno de los complementarios, se trataría de un régimen aún más perjudicial<sup>78</sup>.

Teniendo en cuenta estos criterios, muchas de las Zonas Económicas Especiales cumplirán el primer requisito. Sin embargo, estos regímenes especiales solo se tendrán en cuenta si son aplicables a actividades móviles. Mientras que en el año 2000 habían sido revisados por el Foro las Zonas Francas Turcas y la Zona Aeroportuaria de Shannon (ambos calificados como potencialmente dañinos), la ZEC no había sido

---

<sup>76</sup> Ibidem.

<sup>77</sup> Ibidem.

<sup>78</sup> Ibidem.

revisada<sup>79</sup>.

La OCDE, por tanto, establece una serie de criterios que, si se da el principal más alguno de los accesorios, llevaría a calificar un régimen preferencial como perjudicial. Sin embargo, en el marco de las Zonas Económicas Especiales, solamente se analizarán de acuerdo a estos criterios si de ellas se pueden beneficiar actividades móviles.

## **5.2. EL PROYECTO BEPS EN EL MARCO DE LA OCDE**

Tras la crisis financiera de 2008 la OCDE quiso dar un paso hacia la lucha contra el fenómeno BEPS, lo que llevo a que en el año 2013 publicara su Plan de Acción con la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Plan BEPS)<sup>80</sup>.

El Plan BEPS gira en torno a tres líneas de actuación:

- Dotar de coherencia a las normas de derecho interno que abordan actividades transfronterizas.
- Reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor.
- Mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones.

En el marco del proyecto BEPS, la acción relativa a trabajar contra las prácticas fiscales perniciosas es la número 5, estableciéndose aquí las líneas de actuación citadas anteriormente<sup>81</sup>.

En el enfoque que le da el Plan BEPS a la lucha contra los sistemas fiscales perniciosos cabe destacar dos cambios que expondremos a continuación.

Por un lado, se les da ahora más protagonismo a los criterios de transparencia y a la sustancia a la hora de valorar los regímenes fiscales. La transparencia implica la recomendación de intercambio entre las jurisdicciones, y la sustancia implica que debe haber una actividad económica sustancial para que el régimen no sea considerado pernicioso<sup>82</sup>.

Por otro lado, se le da mucha más importancia a la propiedad intelectual. Y los que no se refieren a la propiedad intelectual los clasifica en ocho categorías: regímenes de

---

<sup>79</sup> Ídem. Pág. 45.

<sup>80</sup> Ibidem.

<sup>81</sup> Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

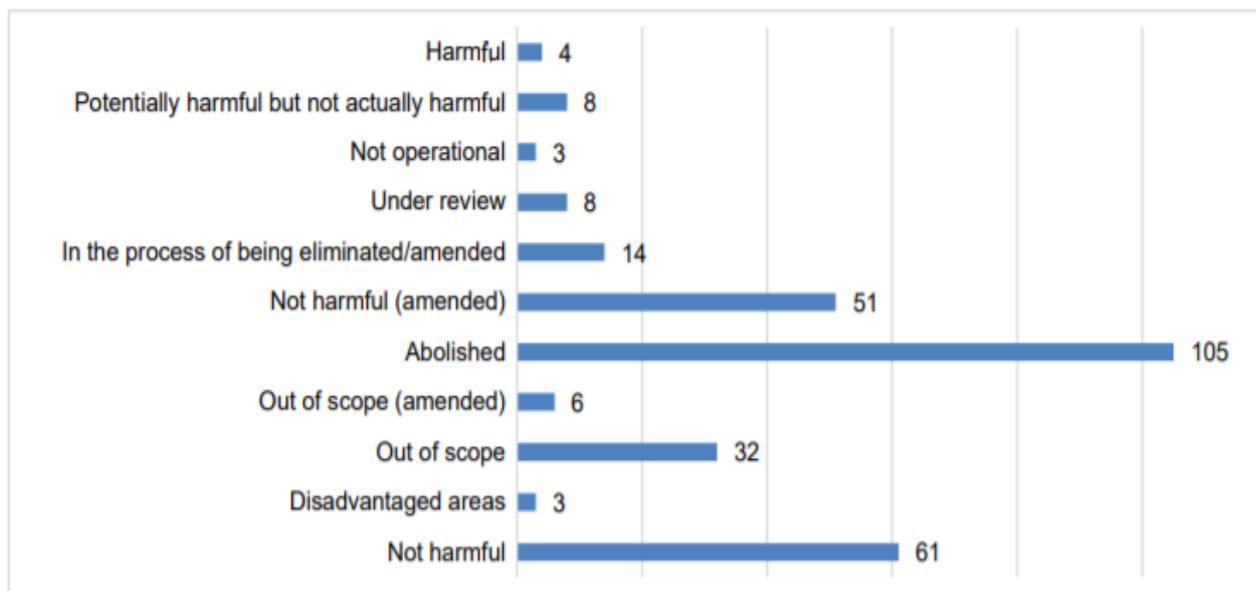
<sup>82</sup> BARREIRO CARRIL, M.: op. Cit., pág. 47.

sedes sociales, regímenes de centros de distribución y de centros de servicios, regímenes para compañías financieras o de leasing, regímenes para entidades de gestión de fondos, regímenes para entidades bancarias o de seguros, regímenes para compañías navieras, regímenes para entidades tenedoras de valores y la miscelánea<sup>83</sup>.

Ahora bien, para calificar un régimen preferencial como pernicioso se siguen utilizando los criterios citados en el epígrafe anterior, con la única diferencia del criterio de “falta de actividad sustancial” adquiere ahora la categoría de factor clave<sup>84</sup>.

En noviembre de 2020 el Marco Inclusivo aprobó los resultados de revisión de los trabajos del Foro. Respecto a los regímenes preferenciales, se revisaron todos los de los miembros del Marco Inclusivo, un total de 295. Son expuestos en el siguiente gráfico<sup>85</sup>:

### Gráfico 1. ANÁLISIS DE LOS REGÍMENES PREFERENCIALES POR EL FORO



Fuente: OECD 2020.

En este gráfico podemos observar un apartado denominado “Disadvantaged áreas”, es el caso de zonas desfavorecidas que establecen incentivos fiscales con unos fines determinados. Los criterios que sigue la OCDE para determinar que esos regímenes

<sup>83</sup> Ídem pág. 48.

<sup>84</sup> Ídem pág. 50.

<sup>85</sup> Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>. Pág. 2.

sean de bajo riesgo son los siguientes:

- El régimen resulta aplicable únicamente a un área relativamente pequeña que ha sido seleccionada por presentar un nivel de desarrollo estructural, económico y social bajo en comparación con el resto del país en el que se encuentra.
- El régimen está diseñado para la creación de nuevos puestos de trabajo y para la atracción de inversiones reales, y no para la atracción de renta de PI u otras rentas móviles.
- La entidad cumple con los requisitos de sustancia necesarios para beneficiarse del régimen.
- El país acuerda mantener los datos que permitan el seguimiento del impacto del régimen bajo los criterios del Foro.

Por tanto, debido a que las Zonas Económicas Especiales, como la ZEC, entrarían en los criterios previos para ser considerados regímenes dañinos, habría que analizar si son zonas desfavorecidas, de acuerdo con estos criterios.

Por tanto, ya que la OCDE publica en el año 2013 el plan BEPS, tratando de frenar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, dando un giro a los trabajos anteriores en materia de competencia fiscal dañina, añadiendo como factor clave la falta de actividad sustancial a la hora de calificar como dañino un sistema. Así pues, establece unos criterios para determinar cuándo una zona desfavorecida sería calificada como dañina. Siendo las ZEEs regímenes que cumplen con los requisitos para ser calificados como dañinos, habría que tener en cuenta que podría tratarse de zonas desfavorecidas

### **5.3. LA UNIÓN EUROPEA Y EL GRUPO CÓDIGO DE CONDUCTA SOBRE FISCALIDAD EMPRESARIAL**

En cuanto a la lucha contra la competencia fiscal dañina en el marco de la UE, desde 1997, se aprueba el Código de Conducta sobre la fiscalidad empresarial, de carácter no vinculante. En 1998 se crea el Grupo Código de Conducta (fiscalidad de las empresas)<sup>86</sup>.

La principal diferencia entre el trabajo de la OCDE y el de la UE respecto al análisis

---

<sup>86</sup> Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29>.

de los sistemas fiscales dañinos reside en que el trabajo de la UE, a diferencia del de la OCDE, si tiene en cuenta las actividades reales, y no únicamente las geográficamente móviles<sup>87</sup>.

En la Unión Europea, por tanto, el principal rasgo que se utiliza para calificar un régimen fiscal como perjudicial es que exista un tipo impositivo efectivo menor que el habitual en el Estado de referencia. Una vez cumplido este requisito se comprueban otra serie de rasgos<sup>88</sup>:

- Estaqueidad.
- Ventajas completamente aisladas de la economía nacional, ya que no afectan a la base fiscal nacional.
- Ventajas concedidas al margen de cualquier actividad económica real y de presencia económica sustancial.
- Normas para determinar beneficio derivados de las actividades internas que no se adecuan a los principios internacionalmente reconocidos.
- Ausencia de transparencia en sus normas fiscales.

Por tanto, de acuerdo con estos criterios se procedió a analizar los regímenes reguladores de las Zonas Económicas Especiales de los estados miembros, algunos de ellos han sido declarados dañinos, sin embargo, la ZEC ha sido declarada como no dañina, así como el REF en su conjunto<sup>89</sup>.

Concluimos pues, que la UE, en el marco de la lucha contra los sistemas fiscales dañinos, toma en consideración requisitos parecidos a los de la OCDE, sin embargo, una diferencia a tener en cuenta es que, en el marco de la UE, si se tienen en cuenta los regímenes que benefician actividades reales, y no únicamente los que lo hacen respecto a actividades móviles. Dentro de este trabajo, la ZEC ha sido declarada como no dañina.

#### **5.4. EL PROYECTO BEPS EN EL MARCO DE LA UE**

En el ámbito de la UE, el proyecto BEPS ha recibido acogida, así como los criterios establecidos por la OCDE, siendo estos los mismos que sigue el Grupo Código de

---

<sup>87</sup> MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A, “Ejercicios Sobre Competencia Fiscal Perjudicial En El Seno De La Unión Europea Y De La OCDE: Semejanzas Y Diferencias”. *Dirección general de tributos Doc. nº 4/01*. Pág. 139.

<sup>88</sup> Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29>.

<sup>89</sup> BARREIRO CARRIL, M.: op. Cit., pág. 46.

Conducta<sup>90</sup>.

En el marco de las ZEEs, se adoptó un acuerdo sobre revisión de la nota de orientación sobre los privilegios fiscales de las ZEEs, se establece en este acuerdo que estas zonas serán escrutadas de forma particular por el Grupo, siempre y cuando se dé una o más de los criterios siguientes<sup>91</sup>.

- El acceso a la zona favorece de manera particular a los inversores extranjeros o discrimina a los domésticos. O se favorecen las transacciones con no residentes discriminando las transacciones de residentes
- Las regulaciones de la zona imponen restricciones a las actividades que requieren presencia económica sustancial.
- Las regulaciones de la zona no requieren un claro vínculo entre la actividad y los beneficios.
- Los privilegios fiscales están disponibles también para las actividades altamente móviles y los beneficios que disfrutan del privilegio fiscal.
- Existe falta de auditoría fiscal que verifique que los beneficios devengados en la zona y asignados a las actividades son proporcionales.
- Los términos y condiciones para el establecimiento de la zona no se establecen claramente en la normativa.

Por tanto, en el ámbito de la UE, se siguen los mismos criterios, en el marco del proyecto BEPS, que los que sigue la OCDE. Además, respecto a las ZEEs, se establecen unos criterios que, si se cumple al menos uno de ellos, llevará al estudio en particular de la zona económica especial.

## **5.5. ALGUNAS DEBILIDADES DE LA ZEC**

Como hemos podido comprobar la ZEC es un régimen preferencial. Este régimen preferencial nunca ha sido incluido en el ámbito del Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, y cuando fue revisado por el Grupo Código de Conducta, recibió la calificación de no pernicioso. Sin embargo, en el momento de la creación de la ley 19/1994, no pudo entrar en vigor hasta que fue autorizado por la Comisión Europea en

---

<sup>90</sup> Ídem. pág. 54.

<sup>91</sup> Conclusiones del Consejo ECOFIN de 6 de diciembre de 2016.

el año 2000, tuvo que ser modificada sustancialmente, porque, entre otros aspectos, incluía actividades financieras entre las posibles actividades a desarrollar por las entidades ZEC, presentaba rasgos de estanqueidad y no tenía límite temporal de vigencia<sup>92</sup>.

Ahora bien, analizando los beneficios fiscales del sistema de la ZEC, que mencionamos páginas más arriba en este mismo documento, poniendo estos beneficios en relación con los criterios de la OCDE y la UE para determinar si una ZEE es pernicioso, así como analizando los criterios de entrada para las entidades ZEC, podemos concluir lo siguiente:

- En primer lugar, respecto al criterio que exige que, para que sea un régimen calificado como pernicioso, debe haber un tipo de gravamen nulo o bajo para rentas fácilmente deslocalizables. Pues bien, en este caso, pese a que la ZEC sí que tiene un tipo de gravamen bajo (4% en el IS), no lo hace respecto al tipo de rentas que se exige.

- En cuanto al criterio de la estanqueidad o ring fencing, no se cumple en el caso de la ZEC, ya que los socios de las entidades ZEC pueden ser residentes o no, y no se limitan las posibilidades de las entidades ZEC a la hora de operar en el mercado doméstico<sup>93</sup>.

- Respecto al criterio que exige la falta de transparencia, parece que, las exigencias para que se de esta transparencia se cumplen en el caso de la ZEC. Ya que las condiciones y los términos para llegar a ser entidad ZEC están definidos claramente en la ley. Asimismo, como se explicó previamente, las entidades ZEC deben llevar una contabilidad singularizada para cumplir las normas de la ZEC.

- Por otro lado, respecto al rasgo de falta de intercambio efectivo de información no está presente, pues, además, el artículo 45 de la ley 19/1994 establece en el caso de la exención en el IRNR, que no será aplicable si son obtenidos los rendimientos a través de países o territorios con los que no exista un intercambio de información tributaria<sup>94</sup>.

- Por último, respecto al criterio de falta de actividad sustancial, este tampoco se cumple, ya que el listado de actividades enumerado en la ley se centra esencialmente en las actividades no fácilmente deslocalizables, además, se exige que se realicen

---

<sup>92</sup> BARREIRO CARRIL, M.: op. Cit., pág. 62.

<sup>93</sup> MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: op. Cit., pág. 142.

<sup>94</sup> BARREIRO CARRIL, M.: op. Cit., pág. 67.

determinadas inversiones, así como que se creen determinados puestos efectivos de trabajo.

Por lo expuesto, como no está presente ninguno de los factores clave para ser determinado como sistema pernicioso, no cabe el análisis de los criterios complementarios, ya que estos, aunque se diesen, no llevarían a la calificación del régimen como pernicioso<sup>95</sup>.

Ahora bien, respecto al Grupo Código de Conducta de la UE, por su ámbito de proyección, la ZEC entra en el ámbito del Código de Conducta por cumplir el criterio de entrada, ya que existe un tipo impositivo menor que el que existe en el resto de España. Sin embargo, aplicando las mismas conclusiones que hemos aplicado en relación con los criterios exigidos por el Foro, podemos concluir que la ZEC no cumple los requisitos restantes para ser considerado pernicioso.

## **6. ASPECTOS PRESUPUESTARIOS DEL REF**

En este apartado estudiaremos la relación que existe entre el REF y los presupuestos del estado. Trataremos en primer lugar de identificar los preceptos de la ley 19/1994 que son susceptibles de requerir una aplicación presupuestaria. Lo dividiremos en dos periodos: primero veremos las políticas del REF relativas al gasto del estado hasta 2018, y después veremos las mismas a partir de 2018.

Con carácter previo, es reseñable hacer un breve apunte sobre la situación del territorio canario en cuanto a la política de inversiones del Estado. Respecto a estas inversiones, corresponde únicamente al Estado a través de la ley de Presupuestos Generales de cada año. Sin embargo, esta libre capacidad de decisión del estado tiene unos límites, estos límites no son otros que los principios informadores de la justicia en el gasto público, establecidos por la propia constitución, ya que vemos que, en el artículo 138.1 del texto legal, se establece como principio limitador a la libertad mencionada el “hecho insular”, debiendo ser este atendido de forma particular<sup>96</sup>.

Respecto a las primeras encontramos diversos preceptos dentro de la ley que hablan

---

<sup>95</sup> Ibidem.

<sup>96</sup> GÉNOVA GALVÁN, A., “REF y Constitución. Reflexiones” Revista Hacienda Canaria, nº 45, 2016. Pág. 65.

de los siguientes temas: obligaciones de servicio público en cuanto al transporte marítimo (art 5.5), obligaciones del servicio público en cuanto al transporte aéreo (art 5.6), subvención al transporte para residentes (art 6), subvención al transporte de mercancías (art 7), subvención al transporte terrestre (art 8), telecomunicaciones (art 10.3), precio de la energía (art 11), precio del agua (art. 14bis), internalización de las actividades económicas de Canarias (art 18), inversiones públicas en el sector turístico (art 19.4), promoción del empleo (art 21.2), formación profesional para el empleo (art 23.4), ZEC (art 32), buques y empresas navieras en la seguridad social (art 78).

Respecto a las segundas, las políticas de gasto posteriores a 2018 encontramos las siguientes: obligaciones del servicio público marítimo (art 5.7), la sociedad de la información en Canarias (art 9.1), la gestión, valorización, reciclaje y descontaminación de los residuos en Canarias (art 14.2), la formación técnica-profesional del sector turístico (art 19.2), el plan de inversiones públicas en infraestructuras turísticas (art 19.4), la cohesión social de Canarias (art 21bis), la estrategia de especialización inteligente de canarias (art 22 bis.3), las ayudas a la movilidad de estudiantes y profesores (art 22bis.5), la formación profesional para el empleo (art 23.2), el fomento de las producciones agrícolas locales (art 24.2), los seguros agrarios en Canarias (art 24.3), los recursos fitogenéticos y zoogenéticos (art 24.4), y el centro internacional de tecnologías agrarias (art 24.6)<sup>97</sup>.

A continuación, se observan unos cuadros<sup>98</sup> que reflejan los presupuestos por cada uno de los artículos enumerados previamente:

### **Cuadro 1: ARTÍCULOS DEL REF POR PRESUPUESTO Y AÑO 2002-2007**

---

<sup>97</sup> PÉREZ RODRÍGUEZ, J.M., “El Régimen Económico Y Fiscal De Canarias en los presupuestos del estado 2002-2021 (i)”, Revista Hacienda Canaria, nº 55, 2021.

<sup>98</sup> Ibidem. Todos los cuadros y gráficas en esta parte del trabajo han sido elaborados por el autor citado.

<b>Cuadro 1</b>	<b>Líneas de actuación</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>T.I Transporte y telecomunicaciones</b>							
ART. 5.5	Obligaciones de servicio público. Marítimo	2.956	3.044	3.105	3.167	3.231	3.431
ART. 6	Tráficos regulares de personas Marítimo y Aéreo	108.861	115.146	134.873	174.075	223.381	268.824
ART.7	Transporte marítimo y aéreo de mercancías.	24.040	25.065	26.965	26.965	25.650	25.650
ART. 8	Transporte público terrestre	24.187	33.995	25.793	18.400	25.336	25.336
<b>T.II Compensación de la lejanía y del hecho insular</b>							
ART. 14.BIS	Precio del agua	15.025	31.974	28.953	30.749	52.955	38.602
<b>T.IV Medidas complementarias de promoción del desarrollo económico y social de Canarias</b>							
Art. 21.2	Creación de empleo PIEC	42.071	42.071	42.071	42.071	42.071	42.071
Art. 23.4	PIEC infraestructura F.P.	51.086	51.086	51.086	51.086	51.086	40.000
Art. 32	Consortio ZEC	1.472	1.472	1.472	1.472	2.072	2.072
Art. 78	Bonificación S.S. Reg. Buques y Empresas Navieras	33.161	51.191	40.802	40.802	45.927	45.727
<b>REF PRESUPUESTARIO (SIN ENERGIA)</b>		<b>302.859</b>	<b>355.045</b>	<b>355.121</b>	<b>388.788</b>	<b>471.707</b>	<b>491.713</b>

Fuente: PÉREZ RODRÍGUEZ, J.M, 2021, pág. 38.

Como podemos observar en estos cuadros, en el periodo 2002-2007, no hay fuertes alteraciones en los conceptos presupuestarios, sin embargo, hay un crecimiento presupuestario del 62,4% desde 2002 hasta 2007. La mayor parte de este crecimiento observamos que entra dentro del transporte de personas<sup>99</sup>. El crecimiento porcentual en cuanto al transporte de personas en el período es del 147%.

En consonancia con otros apartados de este trabajo, podemos observar que en lo que respecta a la ZEC, el presupuesto permanece igual desde 2002 hasta 2006, viéndose aquí un aumento del 41%.

A continuación, veremos un cuadro que trabaja los mismos conceptos, en el periodo

<sup>99</sup> ídem pág. 64.

2008-2013:

**Cuadro 2: ARTÍCULOS DEL REF POR PRESUPUESTO Y AÑO 2008-2013**

Cuadro 2	Líneas de actuación	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>T.I Transporte y telecomunicaciones</b>							
ART. 5.5	Obligaciones de servicio público. T. Marítimo	3.671	3.671	3.671	3.671	2.434	2.434
ART. 5.6	Obligaciones de servicio público. T. Aéreo	0	0	0	0	1.292	3.070
ART. 6	Tráficos regulares de personas Marítimo y Aéreo	290.849	297.915	268.124	240.256	213.420	202.578
ART.7	Transporte marítimo y aéreo de mercancías.	52.650	52.650	52.650	37.650	21.200	18.655
ART. 8	Transporte público terrestre	23.288	30.000	30.000	30.000	30.000	25.000
ART. 10.3	Servicios audiovisuales banda ancha	0	0	0	4.000	2.078	0
<b>T.II Compensación de la lejanía y del hecho insular</b>							
ART. 14.BIS	Precio del agua	47.952	51.092	71.353	70.154	21.857	40.236
<b>T.IV Medidas complementarias de promoción del desarrollo económico y social de Canarias</b>							
Art. 21.2	Creación de empleo PIEC	42.071	42.071	42.071	42.000	42.000	10.000
Art. 23.4	PIEC infraestructura F.P.	42.071	42.071	40.000	40.000	0	0
Art. 32	Consortio ZEC	2.072	2.072	1.780	1.260	945	897
Art. 78	Bonificación S.S. Reg. Buques y Empresas Navieras	45.727	40.727	40.868	40.868	40.868	40.868
<b>REF PRESUPUESTARIO (SIN ENERGIA)</b>		<b>550.350</b>	<b>562.269</b>	<b>550.517</b>	<b>509.859</b>	<b>376.095</b>	<b>343.740</b>

Fuente: PÉREZ RODRÍGUEZ, J.M., 2021, pág. 41.

Durante este período surgía la crisis financiera de 2008, sin embargo, entre 2008 y 2012 observamos una estabilidad generalizada. Posteriormente, en la etapa 2012-2013, podemos observar un decrecimiento presupuestario, un total de -37.5% entre 2008 y 2013.

Destacando nuevamente el consorcio ZEC, observamos que, del aumento del 41% que había sufrido entre 2002 y 2007, se produce un decrecimiento gradual a partir de 2008, llegando, en 2013, a una aplicación presupuestaria de un -56.7%.

Seguidamente veremos un cuadro similar a los anteriores, pero del periodo 2014-2021, omitiéndose los años 2019 y 2020, ya que estos años se aplicó el presupuesto de 2018.

**Cuadro 3: ARTÍCULOS DEL REF POR PRESUPUESTO Y AÑO 2014-2021**

Cuadro 3	Líneas de actuación	2014	2015	2016	2017	2018	2021
<b>T.I Transporte y telecomunicaciones</b>							
ART. 5.5	Obligaciones de servicio público. T. Marítimo	2.557	3.721	3.721	3.721	1.828	3.795
ART. 5.6	Obligaciones de servicio público. T. Aéreo	2.938	3.100	3.100	3.100	3.100	2.636
ART. 6	Tráficos regulares de personas Marítimo y Aéreo	218.560	244.024	277.350	277.350	318.339	478.851
ART.7	Transporte marítimo y aéreo de mercancías.	19.007	28.009	53.558	53.558	69.997	71.997
ART. 8	Transporte público terrestre	25.000	25.000	25.000	27.500	47.500	47.500
ART. 10.3	Servicios audiovisuales banda ancha	0	0	0	688	5.000	1.000
<b>T.II Compensación de la lejanía y del hecho insular</b>							
ART. 14.2	Gestión, valorización, reciclaje y descontaminación de residuos	0	0	0	0	0	1.000
ART. 14.B	Precio del agua	25.000	32.639	21.618	34.105	66.500	16.501
<b>T.IV Medidas complementarias de promoción del desarrollo económico y social de Canarias</b>							
ART. 18	Promoción comercial de Canarias	0	0	0	500	500	1.000
ART. 19.2	Formación profesional en el sector turístico en Canarias	0	0	0	0	0	1.000
ART. 19.4	Infraestructuras en las áreas turísticas en Canarias	0	0	0	8.000	15.000	0
Art. 21.2	Creación de empleo PIEC	0	0	0	42.000	42.000	42.000
Art. 21.Bis	Fomento de la Integración Social en Canarias	0	0	0	0	30.000	30.000
Art. 22.Bis.3	Universidades Publica Canarias, Centros Referencia	0	0	0	0	5.000	2.000
Art. 22.Bis.5	Universidades Publica Canarias, Becas desplazamiento	0	0	0	0	0	1.000
Art. 23.4	PIEC infraestructura F.P.	0	0	0	10.000	42.000	0
Art. 24.2	Agricultura Ganadería POSEI	0	0	0	0	15.000	18.000
Art. 24.3	Recursos fitogenéticos y zoogenéticos locales	0	0	0	0	0	2.500
Art. 24.4	Conservación de recursos fitogenéticos y zoogenéticos	0	0	0	0	0	500
Art. 32	Consortio ZEC	1.086	1.086	1.086	1.086	1.086	1.236
Art. 78	Bonificación S.S. Reg. Buques y Empresas Navieras	40.868	85.740	45.740	45.740	48.469	60.000
REF PRESUPUESTARIO (SIN ENERGIA)		335.016	423.320	431.173	507.347	711.319	782.516

Fuente: PÉREZ RODRÍGUEZ, J.M, 2021, pág. 44.

en los presupuestos del estado 2002-2021 (i)”, Revista Hacienda Canaria, nº 55, 2021.

Observamos en este cuadro un gran aumento del presupuesto, llegando a cifras totales incluso anteriores a la crisis del 2008.

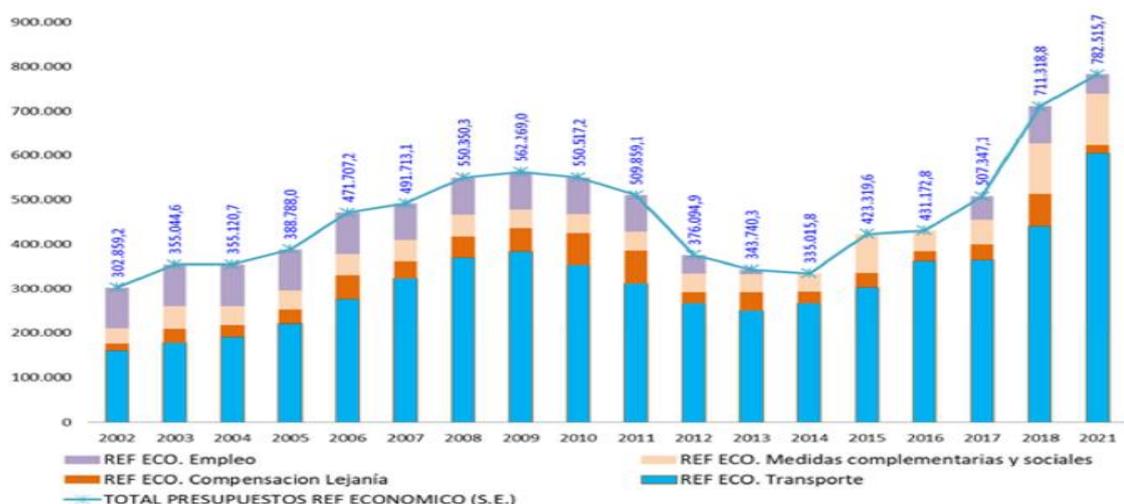
Desde un punto de vista cuantitativo, la mayor parte del incremento se debe a la política del artículo 6, es decir, al transporte aéreo de personas.

En lo que respecta al consorcio ZEC, se refleja un aumento total en el presupuesto, de 897.000€ en 2013 a 1.236.000€ en 2021, sin embargo, este aumento no eleva la cifra hasta el máximo de los periodos analizados, siendo este máximo de 2.072.000€ en 2006 y 2007.

Pasaremos ahora a agrupar los diferentes artículos de la ley estudiados de la manera siguiente<sup>100</sup>:

- REF Transportes: todas las políticas referentes a transporte.
- REF Lejanía: en este apartado se incluirán las políticas de telecomunicaciones, precios de agua y economía circular.
- REF empleo: se incluye aquí el PIEC, la FP general y la de turismo.
- REF desarrollo económico y social: Comercio, Turismo (sin F.P.), Agricultura, Integración Social, Formación Universitaria, Consorcio ZEC y SS tripulación de buques.

**Gráfico 2: REF ECONÓMICO PRESUPUESTARIO 2002-2021**



<sup>100</sup> Juan Manuel pág. 69

Fuente: PÉREZ RODRÍGUEZ, J.M, 2021, pág. 45.

Las conclusiones que podemos sacar aquí son varias, por un lado, se observa en todo momento que la mayor cantidad presupuestaria reside siempre en el REF transporte, tratando así de favorecer la conectividad de canarias con Europa.

Las políticas de empleo han tenido siempre una fuerte importancia, sin embargo, a partir de 2013 se ve un recorte importante, que no vuelve a cantidades previos a la crisis ni siquiera en 2021.

Las medidas complementarias y sociales, de las cuales el Consorcio ZEC forma parte, cobra mayor importancia a partir de 2018 con la reforma, sin embargo, del total de 116.236.000€ destinados a este grupo en 2021, únicamente el 1.06% es destinado al Consorcio ZEC.

## **7. CONCLUSIONES**

El REF es un entramado jurídico de diversas normas con el objetivo de compensar al archipiélago canario por su lejanía, insularidad y escasos recursos naturales.

En este trabajo se han revisado algunas de las principales líneas de actuación del entramado jurídico del REF a través de la descripción de la RIC, del registro especial de buques y empresas navieras, de la deducción por inversiones en Canarias, de la deducción por inversiones en producciones de largometrajes y series audiovisuales, de la deducción por inversión en territorios de África Occidental, de los incentivos a la inversión, de las bonificaciones a la producción, del AIEM y del IGIC.

Tras la revisión de las fuentes primarias de la ZEC, uno de los aspectos que más llaman la atención es su perfil de régimen preferencial. Vemos que, en el marco de la competencia fiscal dañina, la UE y la OCDE han realizado trabajos para tratar de evitar que los Regímenes Fiscales Preferenciales den pie a esta competencia fiscal dañina.

La OCDE, por su lado, establece una serie de criterios que, si se da el principal más alguno de los accesorios, llevaría a calificar un régimen preferencial como perjudicial. Sin embargo, en el marco de las Zonas Económicas Especiales, solamente se analizarán de acuerdo a estos criterios si de ellas se pueden beneficiar actividades móviles.

En el marco de la UE, en la lucha contra los sistemas fiscales dañinos, se toman en consideración requisitos parecidos a los de la OCDE, sin embargo, una diferencia a tener en cuenta es que, en el marco de la UE, si se tienen en cuenta los regímenes que benefician actividades reales, y no únicamente los que lo hacen respecto a actividades móviles. Dentro de este trabajo, la ZEC ha sido declarada como no dañina.

Por último, respecto a los aspectos presupuestarios del REF, observamos que no se han producido cambios significativos con la información a la que hemos podido acceder.

Queremos señalar que no recibimos ningún tipo de respuesta ni contestación del Consorcio de la ZEC tras el envío de varios correos electrónicos, como alumno de Trabajo Fin de Grado en Derecho de la Universidad de La Laguna, donde se solicitaba una pauta para proceder al envío de un cuestionario online que se había preparado para tal fin.

## **8. BIBLIOGRAFÍA**

### **1) Libros**

MANRIQUE DE LARA, S.: “Análisis del régimen tributario vigente de la zona especial canaria”, en AA.VV. (FRANCISCO HERNÁNDEZ, G y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., Dir.) *El régimen económico y fiscal de Canarias problemas actuales y soluciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

ROMERO PI, J.: *Régimen Económico Fiscal de Canarias. Aspectos Fiscales del REF: El Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio a la Importación y Entrega de Mercancías. Tomo Primero, Aranzadi, Pamplona, 2010.*

### **2) Artículos de revista**

BARREIRO CARRIL, M, “LA ZEC EN EL CONTEXTO DE LA LUCHA CONTRA LA COMPETENCIA FISCAL DAÑINA Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA”, en *Revista Hacienda Canaria* núm. 52, 2020. Págs. 41 a 72.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., GÉNOVA GALVÁN, A., SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. “El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica. RCyT. CEF, 421, 85-114, 2018.

DOMINGUEZ CABRERA, M. “El Registro especial de buques de Canarias”, *REDUR* nº 2, 2004.

GÉNOVA GALVÁN, A., “REF y Constitución. Reflexiones” *Revista Hacienda Canaria*, nº 45, 2016. Pág 61 a 77.

LÓPEZ FAJARDO, M., “Deslinde entre el IGIC y el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” *Revista Hacienda Canaria*, nº 6, 2003, Págs. 73 a 104.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A, “¿ES LA ZONA ESPECIAL CANARIA UN PARAÍSO FISCAL? ANÁLISIS CONFORME A LOS TRABAJOS DESARROLLADOS POR LA OCDE EN MATERIA DE COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL” en *Revista Hacienda Canaria*, núm. 1, 2002, pág. 126-146

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A, “EJERCICIOS SOBRE COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA Y DE LA OCDE: SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS”. Dirección general de tributos Doc. nº 4/01.

PÉREZ RODRÍGUEZ, JM, “El Régimen Económico Y Fiscal De Canarias en los presupuestos del estado 2002-2021 (i)”, *Revista Hacienda Canaria*, nº 55, 2021.

### **3) Legislación**

Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. «BOE» núm. 161, de 07/07/1994.

Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias, «BOE» núm. 176, de 24 de julio de 1972.

Ley 60/1969, de 30 de junio, sobre modificaciones parciales en algunos conceptos impositivos. «BOE» núm. 156, de 1 de julio de 1969.

Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, «BOE» núm. 307, de 20 de diciembre de 2014.

### **4) Webgrafía**

Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal - Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas - Fiscalidad del ahorro. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29>

Conclusiones del Consejo ECOFIN de 6 de diciembre de 2016.

Informes finales de 2015 de la OCDE en relación con el plan BEPS disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Hacia una cooperación mundial en materia tributaria INFORME PARA LA REUNIÓN DEL CONSEJO DE MINISTROS DE 2000 Y RECOMENDACIONES

DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES Avances en la identificación y eliminación de las prácticas fiscales perniciosas. Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/03\\_HaciaCooperacion.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/03_HaciaCooperacion.pdf)

[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAASMzA0NjtbLUouLM\\_DxbIwMDS0NDIwOQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAVx7Q5DUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAASMzA0NjtbLUouLM_DxbIwMDS0NDIwOQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAVx7Q5DUAAAA=WKE)

<https://www.camaratenerife.com/servicios/emprendimiento/creacion-empresas/consolida/informacion-de-interes/obligaciones-e-incentivos-fiscales/1313-creacion-empresas/incentivos/incentivos-fiscales-del-ref-canario/22089-reserva-para-inversiones-en-canarias-art-27>

[https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/medidas\\_arancelarias/introduccion\\_medidas\\_arancelarias/](https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/medidas_arancelarias/introduccion_medidas_arancelarias/)

[https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/ref/informacion\\_general/](https://www.gobiernodecanarias.org/asuntoseuropeos/ref/informacion_general/)

<https://www.mitma.gob.es/marina-mercante/seguridad-maritima-y-contaminacion/registro-especial-de-buques-y-empresas-navieras-de-canarias>

Memoria anual Consorcio de la ZEC, disponible en [https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Memoria\\_ZEC-2020-VV.pdf](https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Memoria_ZEC-2020-VV.pdf)

OECD (2019), Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>.