LA ZONA ESPECIAL CANARIA: DE 1994 A 2005

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

SUMARIO

I. Introducción.
II. El marco normativo de la ZEC.
III. Concepto y objetivos de la ZEC.
IV. Ámbito subjetivo.
V. Ámbito objetivo.
VI. Ámbito geográfico.
VII. Ámbito temporal.
VIII. Fiscalidad de las entidades de la ZEC.
A) El Impuesto sobre Sociedades
1. Tipos impositivos
2. Límites de la base imponible en la ZEC
B) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
C) El Impuesto General Indirecto Canario
D) El Impuesto sobre la Renta de No Residentes
E) Tributación local
IX. Conclusión.

Resumen del contenido:

Aunque la Zona Especial Canaria o ZEC, como todos la conocemos, puede ser abordada desde muchas ópticas diferentes, a la hora de realizar un análisis con un mínimo de profundidad, creo que un hecho evidente, el gran desconocimiento que existe hoy en día sobre su funcionamiento real, en gran parte debido al retraso que impuso en su puesta en funcionamiento el proceso de negociación ante la Comisión Europea, y los profundos cambios que éste generó en su configuración, me impulsan, sobre todo en este mi primer artículo sobre la misma, a abordarla tratando de ofrecer una visión lo más amplia posible, sin dejar de lado los detalles que la hacen una figura tributaria única en España, y desgranando su contenido esencialmente fiscal, y lo que se ha venido denominando "ámbitos de la ZEC", que no son otra cosa que sus límites geográfico, objetivo, subjetivo y temporal.

I. INTRODUCCIÓN

El inicio de un análisis sobre la ZEC debe tener en cuenta, sin duda, la percepción distorsionada que de la misma se tiene en los más variados sectores de nuestra sociedad. En la mayoría de los casos se parte de un juicio efectuado a priori (normalmente con escaso conocimiento del alcance real de los resultados de la ZEC), y que parte de un hecho irrefutable: la ZEC que tenemos no es ni la sombra de la que se pretendió tener, y que aparecía regulada en los artículos 28 y ss. del texto original de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, publicado en el B.O.E. del 7 de julio de 1994.

En primer lugar, aunque la Ley en su conjunto entró en vigor al día siguiente de su publicación oficial, la necesidad de autorización previa por la Comisión Europea, por tratarse de una ayuda de estado con finalidad regional, que se obtuvo en el año 2000, impidió la puesta en funcionamiento de la ZEC en general, hasta el citado año, y en particular, lo cual es aun más importante, del Capítulo IV del Título V de la Ley 19/1994 por el que se regulaba el Régimen Especial de las Entidades Financieras de la ZEC, en el que incluían las entidades de crédito y de seguro, así como la posibilidad de constituir en su ámbito una bolsa de valores y mercados secundarios oficiales de "productos derivados o materias primas, tanto financieros, así como mercados de futuros y opciones". Esta última posibilidad, en la que se habían depositado grandes expectativas dentro del archipiélago, no llegó a ser autorizada por la Comisión y por tanto no entró nunca en funcionamiento, malogrando uno de los pilares, quizás a priori, más importantes para el desarrollo de la ZEC.

Asimismo, la configuración del resto de la ZEC, más allá de la actividad financiera, quedó completamente trastocada a lo largo de la inevitable negociación ante las autoridades comunitarias.

El artículo 28 de la Ley 19/1994 en su redacción original, disponía, sin perjuicio de sus fines generales (que siempre han girado en torno a la promoción del desarrollo económico y social de nuestro archipiélago), que la ZEC estaba presidida por el principio de estanqueidad. Ello suponía, que para garantizar la estanqueidad respecto al territorio de

régimen común, su ámbito quedaría restringido, dentro de sus límites geográficos, por razón de los sujetos y de las actividades que resultasen autorizadas a acogerse a su régimen especial.

Como podemos inferir claramente, las estanqueidades subjetiva, geográfica y objetiva eran piezas fundamentales en la configuración inicial de la ZEC:

- El artículo 30, apartado 2º, letra d), de la Ley 19/1994, antes de la derogación sufrida en virtud del Real Decreto Ley 3/1996, de 26 de enero, regulaba la estanqueidad subjetiva, disponiendo que "los propietarios de los capitales de las entidades ZEC deberán ser en todo caso personas o entidades no residentes en España, salvo los supuesto en que se autorice expresamente lo contrario".

- El artículo 31 de la Ley 19/1994, por su parte, disponía cual era el ámbito objetivo de la ZEC, hasta la profunda modificación introducida por el Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modificó la Ley 19/1994 para adaptarla a la autorización comunitaria. De esta manera, la ZEC original no sólo estaba vedada para los inversores residentes en España, sino que además se configuraba como una zona, en sentido estricto (hoy sólo lo es, en teoría, para determinadas actividades de producción y comercialización de mercancías), orientada al comercio y los servicios dirigidos a clientes de terceros países, y nunca al mercado nacional.

A la vista de estas peculiaridades, se puede entender claramente cual era la vocación original para la que fue concebida la ZEC: la internacionalización de nuestra economía. Se trataba de una pieza más del REF, un puzzle muy complejo que podemos considerar único en España. La ZEC, como hemos visto, trataba de potenciar el eje internacional de nuestra economía, y otro conjunto de incentivos, entre los que destaca la Reserva para Inversiones en Canarias, venían a potenciar aspectos internos de nuestra economía y de sus empresas, sin perjuicio de que indirectamente pudieran ayudar a potenciar nuestra balanza comercial con el exterior.

No obstante, la tramitación de la autorización comunitaria dio al traste con esta pretensión. La Comisión Europea impidió la realización de actividades financieras en la ZEC, y además provocó la desaparición de dos de las estanqueidades: la objetiva y la subjetiva. Por otra parte, la Comisión impidió la aplicación del porcentaje mínimo de contratación de residentes canarios que para las empresas ZEC se pretendía imponer, por atentar contra el principio de libre circulación de trabajadores dentro de la Unión Europea.

Si unimos estas objeciones, al recorte en el plazo de vigencia, que en un principio tenía un límite prorrogable hasta el 31 de diciembre de 2024, sin perjuicio de las revisiones periódicas de la Comisión Europea (tercer párrafo del art. 28 de la Ley 19/1994, según redacción modificada por el Real Decreto Ley 3/1996, de 26 de enero), podemos comprender la profunda decepción que supuso la entrada en funcionamiento de una ZEC que muchos calificaban como descafeinada.

Estos cuatro aspectos comentados, sin perjuicio de otros como la imposición de un sistema de incentivación decreciente por el que se modificó el tipo único del Impuesto sobre Sociedades del 1%, por una orquilla variable y creciente en virtud de una diversidad de factores, de entre el 1 y el 5%, o la imposición de un listado cerrado de actividades autorizables, vinieron impuestos por las importantes reticencias que frente a este tipo de incentivos tiene la Comisión, inmersa en un complicadísimo proceso de armonización fiscal, en el que sin duda, aunque de sobra justificadas por las condiciones particulares y estructurales de Canarias, no dejan ser medidas de carácter excepcional, y que tuvieron que ser duramente negociadas por nuestras autoridades.

Por otra parte, debido a las cautelas que la Comisión guarda frente a este tipo de ayudas de tipo fiscal, ésta utiliza un sistema temporal de autorización, que salvo excepciones, hace coincidir con sus periodos financieros, lo cual le permite discutir, en base cero, todas las ayudas autorizadas cada 6 años, exigiendo a los distintos Estados miembros, que justifiquen, a la vista del funcionamiento y del resultado de las medidas, la necesidad de su mantenimiento. En este contexto, haber obtenido una extensión del disfrute de los incentivos de la ZEC hasta 2008, dos años más allá del fin del periodo financiero, fue sin duda un éxito de nuestros negociadores. A pesar de las razones para pensar que obtener una autorización temporal de la ZEC mucho más allá del fin del próximo periodo financiero comunitario, 2007-2013, es muy complicado, no cabe duda que un incentivo como la ZEC, necesita de un colchón temporal lo más amplio posible, por diversos motivos. En especial, por dos muy claros: primero, porque se exige la creación de un proyecto inversor nuevo que partirá en la mayoría de los casos de cero, y en sectores de actividad muy poco implantados en Canarias por imposición legal, y para el que los primeros años serán inevitablemente de maduración y consolidación; y segundo, porque si uno de los objetivos prioritarios es atraer inversiones productivas del exterior, el plazo es clave para convencer en la toma de este tipo de decisiones.

II. EL MARCO NORMATIVO DE LA ZEC

El marco normativo de la ZEC lo encontramos básicamente, a falta de un reglamento de desarrollo, en el Título V de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y Otras Normas Tributarias, dado que el Estatuto del Consejo Rector aprobado por el Real Decreto 1050/1995, de 23 de junio, se centra exclusivamente en cuestiones orgánicas, y la Instrucción de Organización, Gestión y Procedimiento del Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, de 20 de julio de 2000, en cuestiones de gestión administrativa de los expedientes de autorización de entidades de la ZEC.

La Ley 19/1994 ha sido modificada en cuatro ocasiones, en tres de ellas como consecuencia del proceso de negociación del expediente de autorización de la ZEC ante la Comisión Europea, y en la última tras la obtención de la autorización comunitaria para la inclusión de nuevas actividades autorizadas para su realización en la

ZEC. Tales modificaciones se realizaron sucesivamente, mediante el Real Decreto Ley 3/1996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1994; la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social; por el Real Decreto Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, y otras Normas Tributarias; y por último, y con el fin de autorizar nuevas actividades, mediante la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Sin duda, la modificación más importante y en profundidad, que trastocó finalmente y por completo, como veremos, el esquema inicial básico de la ZEC, ideada por nuestro legislador, fue la realizada mediante el Real Decreto Ley 2/2000, que además introdujo modificaciones en las Leyes del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Estas modificaciones culminaron el largo proceso de negociación ante las autoridades comunitarias, que si bien empezó oficialmente en 1998, había comenzado de hecho varios años antes.

III. CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA ZEC

Podemos partir de un concepto básico de la ZEC, definiéndola como una zona de baja tributación destinada a atraer actividades económicas reales hacia el archipiélago canario. A esta definición, que en principio me parece válida para obtener una visión global de la misma, habría que introducirle varios matices producto de su normativa y, por supuesto, de su preceptiva autorización comunitaria. En primer lugar, la ZEC se desmarca claramente de los conceptos de paraíso fiscal y de área offshore, en el primero de los casos por razones tales como la inexistencia de opacidad financiera o la existencia en la ZEC de un gravamen efectivo, aunque reducido, y en el segundo, como consecuencia de las exigencias impuestas por la propia Comisión Europea. Dado que la ZEC es considerada por el Derecho comunitario como una ayuda de Estado de finalidad regional al funcionamiento de tipo fiscal, la Comisión Europea, para proceder a su autorización, exigió la apertura de nuestras "fronteras económicas" al funcionamiento de la misma, con todas sus consecuencias. De esta manera, se configuraba una ZEC en la que se debería permitir las inversiones de residentes en España, y en la que el funcionamiento de las empresas acogidas al incentivo debería ser completamente permeable a nuestro mercado nacional, incluido por supuesto el canario.

Como veremos, la ZEC inicial fue construida bajo parámetros offshore, con una intención clara, que si bien pretendía el desarrollo económico de Canarias, también buscaba evitar posibles perjuicios para la competencia entre empresas en el interior de nuestras fronteras. Lo que en definitiva vino a puntualizar la Comisión Europea es que de permitir un régimen preferencial de estas características dentro del territorio comunitario, el Estado miembro proponente, al igual que el resto de estados miembros, también debería arriesgar en los posibles efectos adversos para la competencia, a cambio de sus potenciales beneficios en la economía regional de nuestro archipiélago.

De cualquier forma, nuestra situación geográfica frente al territorio continental, así como el resto de elementos que nos han permitido un estatus especial de región ultraperiférica de la UE, hacen muy complicado que la ZEC pueda llegar a producir distorsiones en la competencia frente a las empresas peninsulares o del resto de la UE. Y en lo que respecta al plano estrictamente interno de Canarias, cualquier estudio en detalle de la fiscalidad de nuestras empresas, evidenciaría que la presión fiscal directa e indirecta de las mismas, no difiere en exceso de la que puede "disfrutar" las empresas de la ZEC, dado que la RIC en comparación con la ZEC, supone una rebaja de impuestos directos con un potencial casi idéntico.

Tras el estudio de la normativa vigente, en la que se regula la ZEC, nos podemos dar cuenta de que en la misma no se ofrece un concepto propiamente dicho. No obstante, en el artículo 28 de la Ley 19/1994, modificada por el Real Decreto Ley 2/2000, se nos ofrecen los principios en los que se inspira la creación de la misma, y que son lo suficientemente clarificadores: promover el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva, bajo el principio de estanqueidad geográfica. De esta manera, nos acercamos, no sin algunos problemas, al concepto ofrecido en el párrafo anterior: "zona de baja tributación destinada a atraer actividades económicas reales".

La expresión "actividades económicas reales" la utilizo porque trasmite fielmente una de las preocupaciones más importantes para la Comisión Europea a lo largo de la negociación, y que no era otra sino que los proyectos autorizados al amparo de la ZEC tuvieran verdadera sustancia, es decir, fueran proyectos con un impacto significativo en la región, huyendo así del concepto "empresa buzón", más cercano quizás a la economía gibraltareña, y que tan poco impacto real genera en una economía regional, sin perjuicio de los importantes flujos financieros que genera. No cabe duda que de estas consideraciones proceden las exigencias de empleo mínimo e inversión, a pesar de que la ZEC no se configuró como una ayuda a la inversión o a la creación de empleo. La Comisión Europea entiende, además, que este tipo de empresas, incluidas las del sector financiero, generan un nivel de ayuda excesivamente elevado, a cambio de una contribución al desarrollo regional muy reducido, o lo que es lo mismo, suponen para la región un impacto económico real pequeño.

Los métodos utilizados para la consecución de sus objetivos podemos dividirlos en dos, uno directo basado en la creación de empresas, y otro indirecto gracias a la creación de empleo e inversión a la que están obligadas las empresas de la ZEC, sin perjuicio de su mayor capacidad de crecimiento gracias a la menor presión fiscal a la que están sujetas. Además, de forma directa se estimula la diversificación de nuestra economía gracias a la imposición de un listado de actividades permitidas legalmente preestablecidas, del que se excluyen actividades tales como el comercio minorista, la construcción o la actividad hotelera, que suponen un importante porcentaje de nuestro PIB. De esta manera, me gustaría poner de manifiesto, cómo puede llegar a albergar cierto grado

de contradicción la convivencia entre el objetivo de desarrollo económico y social y el de diversificación, porque sin lugar a dudas, en Canarias, el peso de su actividad económica, y por tanto su potencial de desarrollo, se centran en dos de las actividades citadas: el turismo y la construcción, lo cual supone que la persecución del desarrollo a través de la ZEC, se vea limitado como consecuencia de la búsqueda de la diversificación de nuestra economía, que sin duda se revela indirectamente como un elemento de desarrollo importantísimo a largo plazo.

Desde la perspectiva expuesta, podemos concluir que los empleos creados dentro y fuera de la ZEC parten de un valor social y económico idéntico, pero, no obstante, los primeros adquieren, por las condiciones en las que han sido creados dentro de la ZEC, un valor estratégico de futuro indispensable para Canarias. Sólo es necesario listar algunas de las actividades permitidas al amparo de la ZEC: las actividades industriales de todo tipo, incluido el reciclaje; los servicios relacionados con la investigación y el desarrollo; las actividades informáticas de programación; la explotación de recursos naturales o los servicios de eliminación de residuos, entre otras, para darnos cuenta de esta circunstancia.

IV. ÁMBITO SUBJETIVO

El disfrute de los incentivos de la ZEC puede ser autorizado a cualquier persona jurídica de nueva creación que lo solicite, las cuales deben comprometerse al cumplimiento de los requisitos que exige su normativa reguladora para su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC.

Puede llamar nuestra atención, en primer lugar, el hecho de que se defina a las entidades de la ZEC como personas jurídicas y no simplemente, como puede parecer lógico, como sociedades mercantiles. La explicación se halla en la posibilidad de autorizar todo tipo de personas jurídicas en contraposición a los empresarios personas físicas, que no son admitidos en el Registro Oficial de la ZEC. Esto ha permitido que hayan sido autorizados en la ZEC proyectos estrictamente asociativos en los que se han combinado perfectamente los fines sociales propios de cualquier asociación, con una actividad económica propiamente dicha (normalmente de distribución comercial mayorista a los propios asociados), cuyos beneficios han de ser obligatoriamente destinados a la consecución de los citados fines. Es la Ley 4/2003, de 28 de febrero, de Asociaciones de Canarias, la que permite en su artículo 2, que las asociaciones tengan actividad económica, siempre y cuando el fruto de tal actividad se destine exclusivamente al cumplimiento de las finalidades comunes de interés general, mutuo o sectorial de la asociación.

En segundo lugar, destaca la necesidad de que las entidades de la ZEC deban ser en todo caso de nueva creación, lo cual exige, salvo excepciones, que la tramitación del procedimiento administrativo de autorización previa de la entidad se inicie con la presentación de un mero proyecto de constitución de la misma. De esta manera, se garantiza que el proyecto nacerá, en todo caso después de que se produzca su autorización previa por el Consejo Rector de la ZEC, iniciando su actividad económica con posterioridad a su inscrip-

ción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC. No obstante, se pueden producir excepciones a esta regla, en el caso de aquellas entidades, que habiendo sido constituidas tras la publicación del Real Decreto Ley 2/2000, el 24 de junio de 2000, no hubieran entrado en funcionamiento, de acuerdo con la interpretación en relación con la expresión "nueva creación" efectuada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Asimismo, la Ley 19/1994, en el artículo 31, apartado 3º, letra e), admite la posibilidad de que las entidades de la ZEC puedan tener una actividad preexistente, es decir, que haya podido haber sido realizada previamente bajo otra titularidad, ante cuya posibilidad la Ley, en el mismo apartado citado, exige que se produzca una creación neta de, al menos, 5 empleos en territorio nacional, o lo que es lo mismo, la Ley desprecia, a la hora de considerar cumplido el requisito de creación de empleo mínimo de la ZEC, los puestos de trabajo que hubieran sido empleados en la realización de la actividad que hemos denominado preexistente. Esta posibilidad entraña, a falta de desarrollo reglamentario, ciertas dificultades que podemos resumir en tres:

- Cómo determinar en qué casos hay actividad preexistente, en el sentido del artículo 31, apartado 3º, letra e) de la Ley 19/1994, si la propiedad de la entidad de la ZEC y la unidad económica preexistente no son coincidentes, o lo que es lo mismo, los propietarios de ambas sólo coinciden parcialmente.

- Qué ocurre cuando la actividad preexistente no es plenamente coincidente con la actividad a realizar por la entidad de la ZEC.

- Y por último, qué ocurre si la actividad preexistente continúa su funcionamiento en paralelo con la actividad de la nueva entidad de la ZEC.

Para terminar, en relación con el ámbito subjetivo, hemos de pararnos a desgranar cuáles son los requisitos exigidos en el marco de la ZEC a las entidades que se inscriban en su Registro Oficial, recogidos en el artículo 31 de la Ley 19/1994:

- Que tengan su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC.

- Que al menos uno de los administradores resida en las islas Canarias.

- Constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la ZEC de actividades económicas incluidas en el anexo del Real Decreto Ley 2/2000, modificado por la Ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, 62/2003.

Las actividades autorizadas en la ZEC abarcan un gran abanico de posibilidades, y se insertan, por imposición comunitaria, en la clasificación NACE o Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas de la UE, lo cual impone determinadas deficiencias a la hora de la gestión de la ZEC, dado que esta clasificación varía año a año, recogiendo las variaciones que se producen en la vida

económica, cuyo ritmo de cambio no se adapta a las posibilidades de modificación legal del listado de actividades de la ZEC. Todo esto puede llegar a provocar que una reclasificación de actividades de la NACE pueda excluir una actividad, inicialmente autorizada en la ZEC, por motivos exclusivamente estadísticos.

Del listado de actividades permitidas en la ZEC, se ha excluido expresamente a los servicios financieros, los centros de coordinación o las actividades intragrupo, junto con otro tipo de actividades ya citadas, que por motivos de otra índole, especialmente su grado de implantación en nuestra economía, fueron también excluidas de la autorización comunitaria.

Entre las actividades autorizadas nos encontramos con la pesca, la industria de la alimentación, bebidas y tabaco, la industria de la confección y de la peletería, la industria del cuero y calzado, la industria del papel, edición, artes gráficas y reproducción de soportes grabados, la industria química, los prefabricados para la construcción. Y en el caso de los servicios: el sector del transporte, actividades informáticas, telecomunicaciones, la explotación de recursos naturales y eliminación de residuos, I+D, formación, actividades de asesoramiento, publicidad, la producción cinematográfica, de vídeo, así como de radio y televisión, excluida su difusión.

- Otro de los requisitos exigidos a las entidades de la ZEC es la realización de inversiones en los dos primeros años desde su autorización por un importe mínimo de 100.000 euros, que se materialicen en la adquisición de activos fijos materiales o inmateriales, en su caso, situados o recibidos en el ámbito geográfico de la ZEC, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de las actividades económicas efectuadas por el contribuyente en dicho ámbito geográfico. No se computarán, a estos efectos, los activos fijos adquiridos mediante las operaciones contempladas en el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Es decir, los activos que pasen a formar parte de la nueva entidad de la ZEC, como consecuencia de tales operaciones, no se computarán a efectos del cumplimiento del requisito de inversión mínima.

Estas inversiones deberán cumplir las siguientes condiciones:

Los activos adquiridos deberán permanecer en la entidad durante todo el periodo de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si fuera menor, sin ser objeto de transmisión. Tampoco podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo que se trate del objeto social o actividad de la entidad de la ZEC, y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. Esta última posibilidad entra en contradicción con el requisito descrito en el punto anterior, relativo a las actividades autorizadas, y regulado en el apartado 3º, letra c), del artículo 31 de la Ley 19/1994, por cuanto las actividades de arrendamiento o cesión de bienes no se encuentran entre las actividades autorizables en la ZEC, y sólo en el caso de que se trate de

una actividad accesoria o complementaria a las autorizadas, lo cual a priori parece muy complicado, podría formar parte del objeto social de la entidad.

Se entenderá que no se incumple el requisito de permanencia cuando los bienes sean objeto de transmisión y el importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año.

Tratándose de activos usados, éstos no podrán haberse aplicado anteriormente al cumplimiento del requisito de inversión mínima de la propia ZEC.

Con carácter excepcional se podrá autorizar la inscripción de entidades que no cumplan el requisito de inversión mínima, siempre que el número de puestos de trabajo a crear y el promedio anual de plantilla superen el mínimo descrito en el párrafo siguiente.

- Crear un mínimo de cinco puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la ZEC dentro de los seis meses siguientes a su autorización, y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el periodo de disfrute.

Como hemos visto con anterioridad, cuando se realice la misma actividad bajo otra titularidad, se exigirá una creación neta de, al menos, cinco empleos en el territorio español.

- Por último, la Ley 19/1994 en su artículo 31 recoge un requisito formal de gran importancia en la tramitación de las autorizaciones de una entidad de la ZEC, la presentación de una memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las islas Canarias, cuyo contenido será vinculante para la entidad, salvo variación de esas actividades previa autorización expresa del Consejo Rector.

Dicha memoria se constituye en un documento fundamental para el examen del cumplimiento de los requisitos que han de cumplir las entidades de la ZEC, y que en la mayoría de los casos, dado que se trata de un procedimiento administrativo iniciado con anterioridad a la constitución de la entidad, recogerá una mera declaración de intenciones, que se traduce el compromiso de cumplimiento de un conjunto de requisitos, que de no cumplirse podrá generar la denegación de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC, o de producirse una vez inscrita, en el caso del empleo o inversión mínimos, podría conllevar la imposición de una sanción grave que llevará aparejada la baja en el citado Registro.

V. ÁMBITO OBJETIVO

Las entidades de la ZEC, antes de las modificaciones introducidas en la Ley 19/1994 como consecuencia de la autorización comunitaria, tenían vedado el mercado español, tanto canario como peninsular, y sólo podían realizar determinadas operaciones de abastecimiento, lo cual ha venido denominándose estanqueidad objetiva de la ZEC.

La ZEC que conocemos, y que se encuentra en funcionamiento, permite a sus entidades realizar operaciones comerciales con el resto del territorio nacional, sin que por ello, necesariamente, se pierda el derecho al disfrute de sus incentivos. No obstante, la normativa de la ZEC dispone por otro lado de un sistema para determinar qué parte del rendimiento empresarial se ha generado desde el ámbito geográfico de la ZEC, y cuál se ha generado fuera, por lo que en este último caso debe tributar en régimen general. Se trata de distinguir la parte de beneficio que no puede considerarse directamente ligada a la ZEC, como es el caso, por ejemplo, de los rendimientos financieros generados por la posible colocación de los excedentes de tesorería de la empresa, o los rendimientos generados por las sucursales instaladas fuera del ámbito geográfico de la ZEC para la realización de actividades accesorias o complementarias a las autorizadas, tal y como permite el artículo 31, apartado 3º, letra c), de la Ley 19/1994.

No cabe duda que distinguir, en el caso de que se utilice la posibilidad descrita en el párrafo anterior, entre el beneficio generado por las operaciones efectiva y materialmente realizadas en su ámbito geográfico dentro de las actividades autorizadas en la ZEC, y recogidas necesariamente en su objeto social, y el generado fuera del ámbito objetivo de la ZEC por actividades accesorias o complementarias, es de entrada muy complicado. No debemos perder de vista, que la ZEC además de ser un instrumento fiscal, es, a la vez, sin duda, un instrumento de política económica dirigido, no sólo a la captación de inversiones del exterior, sino que además busca la internacionalización de nuestra economía, por lo que el beneficio generado por las expediciones de mercancías producidas o comercializadas desde Canarias, cualquiera que sea el lugar de destino, y por los servicios que se efectúen con los medios de la entidad que estén radicados o adscritos al ámbito de la ZEC, cualquiera que sea el lugar de prestación, podrá tributar a los tipos reducidos para las entidades de la ZEC en el Impuesto sobre Sociedades.

Ante la situación expuesta, la Ley 19/1994 aborda el problema de determinación de la base imponible, que podríamos denominar Base Imponible ZEC, desde dos planos distintos, aunque íntimamente relacionados: el contable y el estrictamente fiscal.

Por un lado, la Ley 19/1994 impone a las entidades de la ZEC una serie de obligaciones contables, cuyo objetivo último es atender al cumplimiento de la especialidad fiscal más importante, la tributación reducida por el Impuesto sobre Sociedades, la cual exige diferenciar claramente, dentro de su base imponible, aquella parte que puede tributar a los tipos especiales regulados en el artículo 43 de la misma Ley, y que oscilan entre un tipo mínimo del 1% y un máximo del 5%.

De esta manera, el artículo 42 de la Ley 19/1994, en el apartado 1º, letra b), recoge las citadas especialidades contables para las empresas acogidas a la ZEC. En definitiva, la norma persigue una estricta separación contable de los ingresos que influyen de forma determinante en el cálculo de lo que podría-

mos denominar prorrata de la ZEC, regulada en el artículo 44 de la Ley 19/1994, y que determina, en última instancia, qué parte de la base imponible ha sido generada efectivamente desde el ámbito geográfico de la ZEC, y a la que se le pueden aplicar los incentivos de la misma para el Impuesto sobre Sociedades.

Así, las empresas de la ZEC deberán:

- Individualizar en cuentas separadas las operaciones indicadas en los apartados 1 y 2 de la regla segunda del artículo 44 de la Ley 19/1994, que en definitiva componen el conjunto de elementos positivos y negativos del numerador de la fracción necesaria para el cálculo de la mencionada prorrata, en cuyo denominador se recoge la totalidad de los ingresos de la entidad.

Tales operaciones, son partidas de ingresos, salvo excepciones, como en el caso de que se realice parte del proceso productivo fuera del ámbito geográfico de la ZEC, y en el que habrá de contabilizarse a precios de mercado, y de forma separada, las operaciones recibidas por los centros de actividad de la entidad de la ZEC situados en el ámbito geográfico de la ZEC desde sus sucursales situadas fuera de dicho ámbito, siempre que las mismas se hayan utilizado por la entidad para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros, y cuyo importe minorará el numerador de la fracción, y por lógica también el porcentaje resultante y lo que hemos denominado Base Imponible ZEC.

Lo expuesto en el párrafo anterior, en relación con las operaciones recibidas desde las sucursales situadas fuera del ámbito geográfico de la ZEC, exige la contabilización de las mismas, como hemos visto, dado que se trata de intercambios entre establecimientos de una misma persona jurídica que no generan transacción comercial alguna, utilizando para ello su valor normal de mercado, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, tal y como dispone el apartado 5º, de la regla segunda del artículo 44 de la Ley 19/1994. Lo cual impone, en mi opinión, que las empresas de la ZEC que se acojan a la posibilidad descrita, implementen una contabilidad parcial, en paralelo con la contabilidad financiera ordinaria de la empresa, para poder registrar contablemente tales operaciones, que normalmente no son recogidas en la contabilidad ordinaria de una empresa por las razones expuestas.

- Las sucursales de las entidades de la ZEC, a través de las cuales podrán las mismas realizar actividades accesorias o complementarias fuera del ámbito geográfico de la ZEC, deberán llevar contabilidad separada.

- Por último, se incluirá en la memoria de la entidad un desglose de la parte de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como de todas aquellas cuentas que reflejan aplicación del beneficio, que proceda de las operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC, determinada por aplicación a las mismas de lo que hemos denominado prorrata ZEC.

VI. ÁMBITO GEOGRÁFICO

La Ley 19/1994, en el artículo 30, describe brevemente cuál es el ámbito geográfico de la ZEC, el cual se extenderá a todo el

territorio de las islas Canarias, salvo en el caso de las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías cuando éstas se produzcan, transformen o manipulen en la ZEC o se entreguen desde ésta, que quedarán localizadas en las áreas que, dentro de dicho territorio, se determinen por el Gobierno de la Nación, a propuesta del Gobierno de Canarias. De esta manera, este artículo fija los límites geográficos para la instalación de las entidades de la ZEC, determinando así, que será el archipiélago canario en su totalidad, para las empresas de servicios, y las citadas áreas para actividades productivas y comerciales, el lugar de ubicación obligatoria tanto de su domicilio social, sede de dirección efectiva, como de los establecimientos en los que se realicen las actividades autorizadas, sin perjuicio de que parte de la actividad, aunque ligada al territorio canario por diversos vínculos, pueda ser realizada fuera de tales límites.

No obstante, como hemos apuntado en el párrafo anterior, para entender cuáles son las connotaciones exactas que implica el ámbito geográfico de la ZEC, y hasta donde se extiende, debemos poner en relación el citado artículo 30 con la regla segunda del artículo 44 de la Ley 19/1994, en el que se determina cuándo se consideran efectuadas en el ámbito geográfico de la ZEC operaciones relacionadas con el resto del territorio peninsular o terceros países, incluidos los comunitarios. En definitiva, la Ley trata de determinar con precisión cuándo se entienden realizadas en el ámbito geográfico de la ZEC determinadas transmisiones de bienes muebles o prestaciones de servicio cuya entrega o prestación, respectivamente, se realiza fuera del ámbito geográfico de la misma. No debemos olvidar lo expuesto en el apartado anterior, referido al ámbito objetivo, en el que se pone de manifiesto que la ZEC es una herramienta de política económica que trata de estimular tanto las exportaciones de bienes, como las prestaciones de servicios destinadas al exterior del territorio canario, y en esa línea, la Ley 19/1994 construye una presunción por la que se entiende que:

- Las transmisiones de bienes muebles corporales se considerarán efectuadas en el ámbito geográfico de la ZEC, cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho ámbito o se inicie desde él la expedición o transporte necesario para dicha puesta a disposición. Es decir, se presume que cualquier entrega de bienes se ha realizado en el ámbito de la ZEC, aun cuando la puesta a disposición del adquirente se realice fuera de Canarias, siempre que el envío tenga como origen la ZEC.

En el caso de que tales bienes hubieran de ser objeto de instalación o montaje fuera del ámbito geográfico de la ZEC, se incluirá el valor de los trabajos de preparación y fabricación que se efectúen en dicho ámbito y el de las prestaciones de servicios que completen la entrega o instalación, siempre que se efectúen con los medios afectos a la entidad de la ZEC radicados o adscritos al ámbito geográfico de la misma.

- Por su parte, las prestaciones de servicios se consideraran efectuadas en el ámbito geográfico de la ZEC, cuando se efectúen con los medios de la entidad que estén radicados o adscritos a su ámbito geográfico.

Mención aparte merece la segunda parte de la letra c), apartado 1º, regla 2ª, del artículo 44 de la Ley 19/1994, en la que se dispone que "A estos efectos, tendrán esta consideración las operaciones con bienes y servicios realizadas mediante el uso de tecnologías de la información y las telecomunicaciones, con los medios de la entidad radicados o adscritos al ámbito de la Zona Especial Canaria y en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente". Con esta disposición, la Ley trata de otorgar la consideración de prestación de servicio a las entregas de bienes que se efectúen con la mediación de las tecnologías citadas, lo que conocemos hoy como comercio electrónico. Con este giro, se estaría permitiendo que se produzcan operaciones comerciales electrónicas, cuyo beneficio tributaría a los tipos reducidos del Impuesto sobre Sociedades de la ZEC, en las que los bienes muebles involucrados no hayan sido ni entregados ni expedidos desde el ámbito geográfico de la ZEC, siendo sólo necesario que los medios utilizados por la entidad para tales operaciones estén radicados o adscritos a dicho ámbito. No obstante, tal y como dispone el precepto transcrito, es necesario que se produzca un desarrollo reglamentario que defina la forma y requisitos específicos para este tipo de actividades.

No cabe duda de que el objetivo último de la Ley 19/1994 es evitar que queden fuera de la tributación reducida de la ZEC determinadas operaciones, que a pesar de haber sido realizadas en parte fuera de su ámbito geográfico, descrito en el artículo 28 de la Ley, son, sin duda, fruto de la actividad que las entidades de la ZEC realizan en Canarias, a cuyo territorio se liga el empleo o la riqueza que generan en el desarrollo de las mismas.

VII. ÁMBITO TEMPORAL

La vigencia de la ZEC tendrá como límite el 31 de diciembre del año 2008, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. No obstante, las inscripciones en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC tendrán como límite el 31 de diciembre de 2006.

De la manera descrita en el párrafo anterior, establece la Ley 19/1994 en su artículo 29, el plazo de vigencia inicial de la ZEC. Reiterando en su apartado 3º, que su mantenimiento está condicionado, en todo caso, al resultado de las revisiones periódicas que deba realizar la Comisión Europea.

Como es fácil concluir, de la lectura del citado artículo 29, no es potestad inmediata de nuestro Gobierno Nacional el fijar los límites temporales de este tipo de incentivos fiscales de ámbito regional, a diferencia de lo que ocurre con otros incentivos fiscales de aplicación nacional. La razón de esta limitación la encontramos en que la ZEC es considerada, como hemos dicho una ayuda de estado de finalidad regional, y como tal está circunscrita y condicionada a la obtención de la preceptiva autorización de la Comisión Europea, que fijará sus límites temporales previa negociación con las autoridades nacionales. No debemos olvidar que dicho plazo se fijó, y entró como texto legal en vigor el 27 de enero de 1996, es decir, el día de la publicación de la modificación de la Ley

19/1994 realizada mediante el Real Decreto Ley 3/1996, lo cual suponía un plazo de vigencia para la ZEC de nada menos que 29 años, que en definitiva, no dejaba de ser una mera declaración de intenciones del Estado español, que se vio drásticamente recortada tras la negociación con las autoridades comunitarias.

VIII. FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES DE LA ZEC

Podemos afirmar que la fiscalidad de las entidades de la ZEC es el aspecto más destacable de su funcionamiento, dado que se trata de un incentivo de carácter fiscal, que ofrece una rebaja importantísima en la factura fiscal de sus empresas, a cambio sin duda de su contribución al desarrollo económico y social y a la diversificación de la economía de nuestro archipiélago.

La ZEC afecta a una gran diversidad de tributos, entre los que encontramos: el Impuesto sobre Sociedades; el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Impuesto General Indirecto Canario; los tributos locales que formen parte de los conciertos fiscales suscritos entre el Consorcio de la ZEC y las entidades locales de Canarias; y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que si bien no produce una minoración en la tributación de las entidades de la ZEC, sí supone un incentivo para estimular las inversiones en la ZEC de no residentes en España.

En relación con todos ellos paso a describir brevemente cuáles son las ventajas fiscales que ofrece la ZEC:

A) EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Tipos impositivos

Las entidades de la ZEC disfrutarán, mientras permanezcan inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC, de la aplicación de unos tipos impositivos reducidos en el Impuesto sobre Sociedades, que oscilan entre el 1 y el 5% en función de la combinación de diversos factores:

a. **El número de puestos de trabajo creados por la entidad**, que en el caso de las empresas con actividad preexistente variará en función de unos tramos porcentuales representativos del incremento neto de plantilla. Es decir, la Ley 19/1994 asume que este tipo de entidades absorberán una plantilla, también preexistente, que como hemos visto no computa a efectos del cumplimiento del requisito de creación de empleo, y que habrá de ponerse en relación con la creación neta de empleo nuevo para obtener el citado porcentaje. Como es lógico, a mayor número de empleos nuevos creados por la entidad, mayor será el incentivo, y por tanto menor será el tipo impositivo aplicable.

b. **El año de incorporación al Registro Oficial de Entidades de la ZEC**. El periodo de vigencia de la ZEC hasta 2008 ha sido dividido en 3 tramos, que abarcan la vida de una entidad de la ZEC desde su inscripción hasta la expiración del término inicial, salvo prórroga, otorgado a la ZEC. Con el paso del tiempo, y el paso de un tramo a otro, se producirá un incremento de los tipos

si se mantiene el mismo nivel de empleo que el ejercicio impositivo anterior, puesto que como hemos visto la creación de empleo influye también directamente en la aplicación de los tipos provocando su incremento o su disminución.

Este complejo sistema de cálculo de los tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades vino impuesto por las autoridades comunitarias, en virtud de la aplicación de sus Directrices sobre Ayudas de Estado de Finalidad Regional. Las citadas Directrices imponen, a la hora de la aprobación de una ayuda regional al funcionamiento, que las mismas sean decrecientes en el tiempo. Es decir, que la ayuda vaya disminuyendo con el paso del tiempo, y por tanto se produzca en el caso de la ZEC un incremento de los tipos, que por lógica provocará la buscada disminución de la ayuda. No obstante, hoy por hoy, y gracias a una modificación de las Directrices que excepcionan para las regiones ultraperiféricas de la UE el decrecimiento de las ayudas al funcionamiento, en el caso de que se prorrogara la ZEC más allá de 2008, se podría negociar la desaparición de la orquilla de tipos, pudiéndose volver a la propuesta original del Estado español, que preveía para la ZEC la aplicación de un tipo único del 1%.

c. **El tipo de actividad de la entidad de las ZEC**. Cuando la entidad de la ZEC tenga por objeto social o actividad la realización de actividades escasamente implantadas en el archipiélago canario, los tipos impositivos aplicables al segundo y tercer tramos se reducirán en un 20%.

A estos efectos se consideran actividades escasamente implantadas en las islas Canarias, aquellas que, de forma agregada, ocupen a un porcentaje no superior al 1´5 de la población activa de las islas o que representen menos del 1% del valor añadido bruto, a precios de mercado, de las mismas.

2. Límites de la base imponible en la ZEC

Por otra parte, existen límites máximos de base imponible que puede tributar a los tipos impositivos especiales de la ZEC. Así la Ley 19/1994, en su artículo 44, recoge tales límites. Los mismos varían en función de la creación neta de empleo y el tipo de actividad.

En función de la creación neta de empleo de la entidad, los límites de la base imponible aumentan con el nivel de empleo, y con ellos el importe potencial de la ayuda. Como el caso de los tipos, a mayor empleo, mayor es el importe de la base imponible que podemos imputar a la tributación en régimen ZEC.

Por otra parte, el tipo de actividad de la entidad influye a la hora del cálculo del límite que nos ocupa. Cuanto mayor es el interés de la actividad para el desarrollo de Canarias, mayor es el límite máximo de base imponible. Las actividades se dividen en industriales, de servicios y otras actividades, entre las que se recogen lo que la Comisión Europea considera servicios que pueden

fácilmente deslocalizarse en el caso de que el incentivo desapareciera, entre otros, el comercio mayorista, las agencias de viaje o las actividades de asesoramiento. Como es lógico, son las actividades industriales las que tienen un mayor límite de ayuda.

Una vez obtenidas las variables descritas, tendremos que calcular, de acuerdo con las reglas recogidas en el artículo 44 de la Ley 19/1994, lo que hemos denominado, en el apartado dedicado al ámbito geográfico de la ZEC, la prorrata ZEC, o lo que es lo mismo, el porcentaje de la base imponible total de la entidad a la que se le podrá aplicar los tipos especiales de la ZEC, por considerarse que la misma procede de los ingresos generados efectivamente desde la ZEC.

Por último, debemos destacar que el tipo de gravamen especial se aplicará exclusivamente a la parte de la base imponible que coincida con la menor de las siguientes cuantías:

- El importe que resulte de aplicar a la base imponible el porcentaje de lo que hemos denominado prorrata ZEC, y que no es otra cosa que el resultante de una fracción en la que se relacionan los ingresos que se consideran generados efectivamente desde la ZEC, minorados con las posibles aportaciones a precio de mercado de las sucursales situadas fuera de su ámbito geográfico, con los ingresos totales de la entidad.

- El importe correspondiente a los límites máximos de base imponible en función de la creación de empleo y la actividad desarrollada.

La parte de base imponible que pudiera exceder de los citados límites deberá tributar al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, dado que no es posible aplicar, en su caso, el tipo especial para las empresas de reducida dimensión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que impide tal posibilidad a los sujetos pasivos, que como las entidades de la ZEC, aplican tipos impositivos especiales en virtud del artículo 28 del mismo texto legal.

B) EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Como principio podemos afirmar, sin lugar a dudas, que las entidades de la ZEC gozan de una exención amplísima por este Impuesto.

Las entidades de la ZEC gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

1.- Las adquisiciones de bienes y derechos que se destinen por la entidad al desarrollo de su actividad, siempre que los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el ámbito geográfico de la ZEC.

2.- Las operaciones societarias realizadas por las mencionadas entidades, con excepción de la disolución de las mismas,

por razones obvias, dado que se trata de un hecho imponible que no se encuentra ligado en modo alguno al impulso de los fines de la ZEC.

3.- Los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por las citadas entidades en el ámbito geográfico de la ZEC, a excepción de las letras de cambio, los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, y las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado 1º, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, es decir, el gravamen por la utilización de papel timbrado en la extensión de matrices y copias de las escrituras y actas notariales, así como de los testimonios.

C) EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades de la ZEC a otras entidades de la misma estarán exentas de tributación por el IGIC. No obstante, nos encontramos ante lo que se denomina una exención plena, dado que el sujeto pasivo del Impuesto tendrá derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios recibidos, o de la carga impositiva implícita en los mismos, así como de las cuotas satisfechas a la Hacienda Pública.

Asimismo, están exentas las importaciones de bienes realizadas por las entidades de la ZEC.

D) EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El texto vigente de la Ley 19/1994 dispone, en su artículo 45, que las exenciones previstas en las letras b y g del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se aplicarán asimismo en los supuestos en los que las rentas a que se refieren dichas letras sean obtenidas, por residentes en Estados no miembros de la Unión Europea, en condiciones y con requisitos iguales o equivalentes, según los casos, a los allí recogidos, cuando tales rentas sean satisfechas por una entidad de la ZEC, siempre que las mismas procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC. Tales exenciones no serán de aplicación cuando los rendimientos y ganancias patrimoniales sean obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, ni cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Las exenciones relacionadas, especialmente la de la letra g, por la que se amplían los beneficios fiscales de la Directiva matriz-filial a terceros países no comunitarios, tratan de estimular las inversiones en la ZEC de no residentes en España. No obstante, las referencias legales cruzadas con el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No

Residentes, citadas por el artículo 45 de la Ley 19/1994, han sido derogadas por la Disposición Derogatoria Única del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de mayo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin perjuicio de que exenciones equivalentes a las de las letras b y g citadas, se recogen hoy, respectivamente, en las letras c y h, del apartado 1º, del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y a ellas debemos remitir las exenciones de fiscalidad internacional de la ZEC.

Lo expuesto supone, por tanto, la extensión a residentes fuera de la UE de las siguientes exenciones sobre las rentas descritas a continuación, las cuales ya se aplican normalmente en el caso de los residentes comunitarios:

1.- Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de acuerdo con el contenido fijado para los mismos por el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad, cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español, o cuando, en algún momento, durante el período de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 % del capital o patrimonio de dicha entidad.

2.- Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes fuera de España, cuando concurran los siguientes requisitos:

- Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

- Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

- Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Teniendo la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 25%, teniendo esta última entidad la consideración de sociedad filial. Asimismo, la participación deberá

haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

E) TRIBUTACIÓN LOCAL

El Consorcio de la ZEC podrá suscribir conciertos fiscales con las entidades locales, en los que éstas determinen una cifra global de tributación, que podrá ser inferior a la suma de todos los tributos de pago único o periódico, las tasas municipales y, en su caso, las contribuciones especiales devengadas a lo largo de cada ejercicio económico por las entidades de la ZEC establecidas dentro de áreas geográficas restringidas como consecuencia de la realización de actividades productivas o de comercialización.

En el caso de las entidades de la ZEC que realicen actividades de servicio, los referidos conciertos sólo podrán incidir en el ámbito impositivo, afectando exclusivamente a los impuestos locales.

Por su parte, el artículo 49 de la Ley 19/1994 prevé que la no incorporación por las corporaciones locales a sus Ordenanzas fiscales de las previsiones necesarias para la aplicación de los conciertos suscritos con el Consorcio de la ZEC, no impedirá la aplicación de los mismos.

IX. CONCLUSIÓN

Como conclusión única podemos afirmar que si bien la ZEC que tenemos no es la que se ideó en un principio, ésta posee méritos y estímulos suficientes para que pueda llegar a ser un incentivo de gran importancia estratégica para Canarias. No debemos dudar de que el éxito a largo plazo de la ZEC será un importante paso hacia la diversificación de nuestra economía y la consolidación de proyectos de tipo industrial que podrían ser de gran interés para el archipiélago. Sobre decir el valor que tiene, objetivamente, la creación de puestos de trabajo en sectores, como por ejemplo de Investigación y el Desarrollo, que son de vital importancia para nuestra economía y nuestro futuro.

Sin duda debemos darle tiempo a la ZEC para madurar y alcanzar el impulso firme que hoy por hoy tienen el resto de incentivos del REF, y frente a los cuales tiene una desventaja de 7 años en su funcionamiento.