



Universidad  
de Alcalá

Máster Universitario en Acceso a la Profesión de Abogado

**El auge de las islas afortunadas.**

**La Zona Especial Canaria como incentivo fiscal precursor en el Reino de España.**

**Análisis jurídico de los requisitos.**

**Alba Bermúdez Martín**

*Graduada en Derecho y Estudiante del Máster de  
Acceso a la abogacía en la Universidad de Alcalá*

**Dr. Manuel Jesús Lucas Durán**

*Director del Trabajo de Fin de Máster*

Alcalá de Henares, 2023

**RESUMEN:**

La Zona Especial Canaria (en adelante, “**ZEC**”), como incentivo fiscal cultivado desde hace décadas por el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, el “**REF**”), es un espacio especialmente configurado fiscalmente, con amplia protección en el Impuesto de Sociedades. En los últimos años la ZEC se está convirtiendo en un verdadero *business hub*, haciendo las veces de motor impulsor del desarrollo económico y social del archipiélago canario gracias a la inversión nacional y extranjera que, consecuentemente, fortalece la economía española.

A este respecto, el establecimiento de entidades en el archipiélago canario que pueden disfrutar de los beneficios tributarios reconocidos para la ZEC se reduce al cumplimiento concurrente de una serie de requisitos que requieren de un análisis jurídico profundo, dada la sencillez en ocasiones de su redacción con el fin de aportar una mayor seguridad jurídica a quien pretenda establecerse en la ZEC, analizando e interpretando el texto normativo.

**Palabras clave:** ZEC. Impuesto de Sociedades. Incentivos fiscales. Persona jurídica. Inversión. Sociedades. Creación de empleo.

**ABSTRACT:**

The Canary Island Special Zone (hereinafter, “**ZEC**”) is a tax incentive that has been evolving throughout the decades as part of the financial framework of the Canary Islands tax system (hereinafter, “**REF**”). In this regard, it is an especially configured tax space built-in and protected by the Corporate Tax. In recent years, the ZEC has become a true business hub, acting as a driving force for the economic and social development of the Canary Island thanks to foreign and national investments which are strengthening the Spanish economy.

Thereunder, the tax incentive allows the establishment of entities in the Canary Islands so long they can enjoy the recognized tax incentives for the ZEC. In a nutshell, everything comes back to fulfilling certain requirements which require a profound legal analysis in order to provide greater legal certainty for those intending to establish themselves in the ZEC, by analyzing and law understanding.

**Key words:** ZEC. Corporate tax. Low tax. Legal entity. Investments. Entities. Employment creation.

*A Toni, que me enseñó  
las islas afortunadas*

## **INDICE SISTEMÁTICO**

Abreviaturas

Agradecimientos

Introducción

- A. Contextualización del trabajo: antecedentes y situación actual del tema.
- B. Objetivos perseguidos con el trabajo.
- C. Metodología aplicada.

### **CAPITULO I: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS. PANORAMA ACTUAL Y PROYECCIÓN A FUTURO.**

- I. Evolución histórica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. De los Reyes Católicos a la incorporación de España en la Unión Europea.
- II. Breves notas históricas sobre la configuración de la Zona Especial Canaria
- III. Panorama actual de la Zona Especial Canaria.

### **CAPITULO II: LA ZONA ESPECIAL CANARIA. CONTEXTO Y DISPOSICIONES GENERALES**

- I. Concepto y finalidad
- II. Ámbito objetivo y ámbito subjetivo: aproximación a los requisitos
- III. Proyección tributaria y otros factores relativos a la inscripción
  - i. Beneficios tributarios ofrecidos por la Zona Especial Canaria
  - ii. Breves notas sobre el proceso de inscripción

### **CAPITULO III: ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA. INCÓGNITAS JURÍDICAS MÁS RELEVANTES**

- I. Entidades de la Zona Especial Canaria. Personas jurídicas y sucursales de nueva creación, con domicilio social y sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.
  - i. Planteamiento de las incógnitas.
  - ii. El concepto de persona jurídica a efectos de la ZEC.
  - iii. La inclusión de sucursales como vehículo jurídico para atraer la inscripción de otro tipo de entidades.
  - iv. El concepto de domicilio social y sede de dirección efectiva.

- v. Aplicabilidad a la interpretación del requisito.
- II. El administrador de la entidad: requisitos en cuanto a la residencia
- i. Planteamiento de las incógnitas
  - ii. El concepto de administrador: el órgano de administración de la sociedad
  - iii. El concepto de residencia
  - iv. Aplicabilidad a la interpretación del requisito
- III. La obligación de realizar inversiones
- i. Planteamiento de las incógnitas
  - ii. Condiciones y requisitos de las inversiones: casuísticas reales.
  - iii. La flexibilización del cumplimiento de la obligación de invertir con la promulgación de la Resolución de 14 de julio de 2022 del Consorcio Económico de la Zona Especial Canaria que establece criterios orientativas para la exención del requisito de inversión
  - iv. Aplicabilidad a la interpretación del requisito
- IV. Perspectiva laboral: creación de empleo y mantenimiento de la plantilla durante la duración de la inscripción
- i. Planteamiento de incógnitas
  - ii. Nociones del concepto de creación de empleo
  - iii. La dicotomía que presenta la creación de empleo neta y el concepto de actividad preexistente
  - iv. Aplicabilidad al requisito
- V. El objeto social: actividad permitidas y actividad prohibidas a efectos de la Zona Especial Canaria
- i. Planteamiento de las incógnitas
  - ii. Actividades permitidas y actividades no permitidas
  - iii. Aplicabilidad al requisito

## **CONCLUSIONES**

## **FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA**

- I. Normativa
- II. Doctrina
- III. Jurisprudencia
- IV. Bibliografía

## **Anexo I- Listado de Actividades Permitidas**

## **ABREVIATURAS**

<b>art.</b>	artículo
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CE</b>	Constitución Española
<b>CC</b>	Código Civil
<b>C de C</b>	Código de Comercio
<b>CV</b>	Consulta Vinculante
<b>Disp. Ad.</b>	Disposición Adicional
<b>EEAA</b>	Estatuto de Autonomía
<b>ISOC</b>	Impuesto de Sociedades
<b>LSC</b>	Ley de Sociedades de Capital
<b>LISOC</b>	Ley del Impuesto de Sociedades
<b>LREF</b>	Ley del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
<b>NewCo</b>	Sociedad de nueva creación
<b>núm.</b>	número
<b>PYMES</b>	Pequeña y Mediana Empresa
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto – ley
<b>pág.</b>	página
<b>PEG</b>	Presupuestos Generales del Estado
<b>res.</b>	resolución
<b>rec.</b>	recurso
<b>REF</b>	Régimen Económico y Fiscal de Canarias
<b>RIC</b>	Reserva de Inversiones en Canarias
<b>RUP</b>	Regiones ultraperiféricas
<b>RTEAC</b>	Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central

<b>STEAC</b>	Sentencia del Tribunal Económico Administrativo Central
<b>STS</b>	Sentencia del Tribunal Supremo
<b>STS</b>	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
<b>STJUE</b>	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>ZEC</b>	Zona Especial Canaria

## **AGRADECIMIENTOS**

Para cerrar esta etapa académica han hecho falta la colaboración y ayuda de muchas personas, porque la vida, en sí, es un trabajo de equipo. Comencé estudiando en la Universidad de Alcalá en el año 2017, con mucha incertidumbre por el futuro que me esperaba, pero año tras año me aseguraba de haber tomado la decisión correcta al haber aplicado una lección inculcada por mis padres: *encontrar lo que te apasione para que trabajar deje de ser una carga y se convierta en un juego.*

En mi paso por la Universidad, y en mi paso por las prácticas que se derivaron como consecuencia necesaria de mis estudios ha habido muchas personas que me han ayudado y entusiasmado por mi carrera y mi pasión, y si de alguna manera no están citadas entre estas líneas, no se preocupen por que yo les agradezco, más allá de lo que pueda expresarse en unos párrafos, todo lo que han hecho por mí y todo lo que me han enseñado.

Agradezco en un primer momento a Enrique Núñez, Ignacio González y Jaime Sanz por introducirme al mundo de la Zona Especial Canaria. Quién me hubiera dicho en un primer momento que la tributación especial de un territorio de España iba a ser tan interesante y enriquecedora como resultó siendo.

Asimismo, agradezco enormemente al despacho al que pertenecen, Núñez González & Rodríguez Abogados, por su predisposición cuando apenas sabía lo que era una demanda, para formarme como jurista y haberme hecho apasionarme aún más por mi profesión. Así como, hacer las veces de mentores, preocupándose siempre por trasmitirme todo lo bueno que tiene el Derecho.

A mis padres y a mi familia que en todo momento me han apoyado y ayudado a entender que hay siempre que esforzarse al máximo y que uno ha de escoger aquello que le gusta, pues es mucho más fácil de esa manera dedicarse en cuerpo y alma a un trabajo.

A mi pareja, Toni, que me enseñó que las Islas Canarias son una tierra que te enriquece y te da siempre la bienvenida.

A mi tutor, el Dr. Manuel Jesús Lucas Durán, quien vio en el tema de mi trabajo un abanico de posibilidades y quien me ha orientado, ayudado y motivado para que saliese finalmente el trabajo que sigue a este pequeño memorándum de agradecimiento.

Y, finalmente, porque fue un lujo poder contar con ello, a Jorge Gutiérrez Hernández, Socio de Deloitte Legal en Las Palmas de Gran Canaria, quien me ayudó a contactar con la ZEC y me permitió vivir de primera mano cómo mi análisis jurídico traspasado a unas hojas de papel cobraba vida y tenía sentido de la mano del Director de la ZEC Alejandro Cañeque.

Así como a la ayuda de la Profesora Sonia Mauricio, por darme la perspectiva necesaria para culminar con mi trabajo.

A todos ellos, y más muchas gracias por estar ahí, este trabajo es también por vosotros.

## INTRODUCCIÓN

### A. Contextualización del trabajo: antecedentes y situación actual del tema

La localización geográfica del archipiélago canario ha llevado a los distintos organismos europeos y nacionales a trazar distintas estrategias para impulsar y desarrollar la economía y sociedad de esta región, denominada -en el *argot* de la Unión Europea- como "región ultraperiférica".

Y en este sentido, como consecuencia de una abundante promulgación normativa que podemos remontar incluso hasta los Reyes Católicos, potenciar el desarrollo económico y social de las islas Canarias ha sido siempre un objetivo latente que encuentra su materialización en los diversos textos normativos que se entroncan con la Ley 19/1994, 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (LREF)<sup>1</sup>, así como las modificaciones normativas que han ido moldeando el régimen tal y como se plantea en la actualidad<sup>2</sup>.

En este sentido, entre los beneficios fiscales que ofrece este peculiar régimen fiscal, destacan especialmente, por un lado, la Reserva de Inversiones en Canarias (RIC), un incentivo fiscal a la inversión en las Islas Canarias que opera sobre la base imponible del Impuesto de Sociedades<sup>3</sup>; y, por otro lado, la Zona Especial Canaria (ZEC), una zona de baja tributación creada con el objetivo de promover social y económicamente el archipiélago canario<sup>4</sup>.

La Zona Especial Canaria configurada como zona *off-shore* ha ido potenciando en los últimos años el crecimiento económico y social del archipiélago canario, atrayendo capital extranjero y nacional. De esta manera, se ha ampliado y consolidado el tejido empresarial de las Islas Canarias a través del establecimiento de diversas entidades en el archipiélago canario, las cuales deben cumplir una serie de requisitos que, de una rápida lectura, no parecen implicar una exigencia de cumplimiento demasiado elevada.

---

<sup>1</sup> *vid.* Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

<sup>2</sup> *vid.* La Ley/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, ha sufrido más de una veintena de modificaciones, de las que podemos destacar, por modificar el artículo 31 de la normativa son la Ley 8/2018, de 5 de noviembre; el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre; el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre; el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio; la Ley 13/1996, de 30 de diciembre y, por último, el Real Decreto-ley 3/1996, de 26 de enero.

<sup>3</sup> *vid.* Agencia Tributaria (2022) Beneficios Fiscales en Canarias. Reserva para inversiones en Canarias.

<sup>4</sup> *vid.* Canarias ZEC (2022) La ZEC.

En resumidas cuentas, el cumplimiento total de los requisitos para ser entidad ZEC (*i.e.* objeto social determinación, inversión en las islas, creación de puestos de trabajo, etc.) parecen ser de fácil acatamiento, habida cuenta las más de setecientas empresas que *-a priori-* disfrutaban de las ventajas ofrecidas por el régimen.

Sin embargo, la realidad práctica y jurídica del cumplimiento de estos requisitos es más complicada de lo que en un primer momento pudiera pensarse, y ello ha llevado a múltiples autores a ahondar sobre la verdadera interpretación que debería darse al cumplimiento de los requisitos.

Sobre ello también se han pronunciado distintos Tribunales, como se indicará en su momento, ya que el incumplimiento de los mismos por parte del obligado tributario implicaría, en su caso, tener que ingresar la deuda tributaria que hubiera debido resultar de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades, al atribuirse un beneficio que no le corresponde, y las consiguientes sanciones que de dicho acto se desprenden (*v. gr.* las del art. 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-).

Entonces, habida en cuenta el número de sociedades (y/o sucursales) inscritas en el ámbito geográfico de la ZEC, más las que pudieran inscribirse hasta el término del beneficio, es necesario profundizar, a través de un análisis jurídico, en la búsqueda de una concreta interpretación que, en el caso de una inspección, pueda facilitar argumentos en Derecho que permitan comprobar el cumplimiento efectivos de los requisitos exigidos por la LREF.

En términos numéricos, los beneficiados por el régimen ofrecido por la Zona Especial Canaria tributan en el Impuesto de Sociedades a un tipo impositivo del 4% en vez del tipo general del 25%.

Por lo que la diferencia en el tramo a desembolsar es amplia, y la Agencia Tributaria, en su labor de control de los requisitos que deben cumplirse para disfrutar de determinados beneficios fiscales, es proclive a inspeccionar este tipo de entidades que se constituyen en el ámbito geográfico de la ZEC.

Es más, según la Memoria anual publicada por la Zona Especial Canaria para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2021 se concretó que las entidades ZEC facturan de media más de cuatro millones setecientos setenta y cuatro mil euros,

aumentando sus beneficios respecto al año fiscal correspondiente a 2020 en más de un treinta por ciento<sup>5</sup>.

## **B. Objetivos perseguidos con el trabajo**

A través del presente trabajo de investigación se persigue analizar jurídicamente los requisitos de la ZEC desde un punto de vista mercantil, laboral y tributario. Con el objetivo de aportar argumentaciones jurídicas basadas en Derecho que puedan aplicarse en la práctica jurídica a la interpretación de los requisitos que han de cumplir las entidades de la ZEC.

## **C. Metodología aplicada**

La metodología utilizada para la confección del presente trabajo de investigación es doble. Por un lado a través de la metodología deductiva se han ido analizando los distintos requisitos exigidos de la ZEC con el fin de encuadrar los problemas de interpretación en concepto de Derecho más amplios, para así poder analizar (metodología analítica) cada uno de los conceptos generales de cara a sustraer conclusiones en Derecho aplicables a la práctica jurídica que ofrece la problemática de aplicación de los requisitos establecidos para la Zona Especial Canaria.

Además, aunque la metodología deductiva y analítica son las que se materializan en el grueso de la investigación, no es menos cierto que, con el objetivo de contextualizar el trabajo, se ha partido de una premisa histórica. Ello se debe a que es más didáctico, cuando se analiza una norma, entender cuál es su espíritu y recorrido, para así poder llegar a entender cuál era el enfoque del legislador a la hora de plantear, en nuestro caso concreto, los requisitos a cumplir por cada una de las entidades que se adhieran al Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) a través de su establecimiento en el ámbito geográfico de la ZEC.

---

<sup>5</sup> *vid.* Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022) *Informe de gestión 2021. Zona Especial Canaria.*

# **CAPITULO I: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS. PANORAMA ACTUAL Y PROYECCIÓN A FUTURO**

## **I. Evolución histórica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. De los Reyes Católicos a la incorporación de España a la Unión Europea**

Las Islas Canarias se sitúan a 2.063,7 kilómetros de distancia de la península ibérica; consecuentemente su lejanía y marcada insularidad han requerido de la implementación de un estatuto económico independiente<sup>6</sup> que parte de la creación de distintos incentivos fiscales y una menor presión fiscal en las Islas Canarias, con el objetivo de impulsar la progresión económica y social del archipiélago canario<sup>7</sup>.

En este sentido, aunque aparentemente sea ahora cuando los medios de comunicación nacionales (e incluso regionales) ahonden en lo ambicioso y fructífero que parece ser todo el ecosistema de incentivos recogidos en el REF, lo cierto es que su origen se remonta al siglo XV con los Reyes Católicos<sup>8</sup>.

En buena medida, aunque sería sencillo coronar como la cuna del REF el “descubrimiento” del archipiélago canario por parte de los Reyes Católicos, no es menos cierto que los reyes encontraron en las Islas Canarias un punto estratégico a nivel marítimo<sup>9</sup> y los diversos textos normativos que desarrollaron a causa de

---

<sup>6</sup> *vid.* Espino Romero (2003) *El Real Decreto de Puertos Francos siglo y medio después*, pág. 71 - 73 el cual concreta en esta singular expresión el marco institucional diferenciado del archipiélago canario, puesto que el régimen fiscal económico de canarias se compone de diversos textos normativos que aseguran su implementación y eficacia.

<sup>7</sup> A mayor abundamiento, las islas Canarias se encuentran enmarcadas dentro de las consideradas Regiones Ultraperiféricas Europeas (RUP), cómo es también el caso de La Guayana Francesa, Guadalupe, Mayotte, Martinica y San Martín, las Azores y Maderia. A este respecto, los arts. 349 y 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) entiende que se tratan de territorios de países pertenecientes a la Unión Europea que debido a su situación geográfica afrontan una serie de dificultades que se pretenden paliar con el establecimiento de normativas específicas e impulso económico por parte de la unión Europea. En este sentido, *vid. Documento de Trabajo de la Comisión. Las regiones ultraperiféricas, en síntesis: activos, retos y oportunidades SWD (2022) 133 final*, se muestran las dificultades a las que se enfrenta el archipiélago canario y concreta con índice y valores numéricos la necesidad de la implementación de medidas que favorezcan el desarrollo económico y social de la isla. Dicho trabajo trae causa en la *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las regiones, dar prioridad a las personas, asegurar el crecimiento sostenible e inclusivo y liberar el potencial de las regiones ultraperiféricas de la UE, COM (2022) 198 final*.

<sup>8</sup> *vid.* L. Jiménez (2020) *El paraíso fiscal de los Reyes Católicos en Canarias*; Gómez Mesa; y Pacheco González (2020) *Trabajo de Fin de Grado “La Divulgación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF)”*, pág. 10.

<sup>9</sup> *vid.* Núñez Pérez (2021) *Consideraciones en torno al origen histórico del Régimen Especial de Canarias (I)*. págs. 139-172

ello no buscaban verdaderamente el impulso del progreso económico y social de las Islas Canarias, sino culminar con un proceso de conquista basado en el repoblamiento y reparto de tierras. Para ello, los reyes promulgaron la Real Cédula de 20 de enero de 1.487 por medio de la cual exoneraban a la isla de Gran Canaria del pago de determinados impuestos<sup>10</sup>.

No obstante, la decadencia sufrida en Canarias a causa de la Crisis del Antiguo Régimen llevó a Bravo de Murillo, durante el reinado de Isabel II, a la promulgación del Real Decreto de Puertos Francos de Canarias del año 1.852, con el objetivo de establecer una novedosa estrategia de desarrollo económico y consolidar así a las Islas Canarias como puente comercial entre el Nuevo Mundo y las colonias africanas<sup>11</sup>.

La mencionada norma conviviría durante cierto tiempo con la Ley del Régimen Económico y Fiscal de Canarias de 1.972, implementada durante la dictadura del General Franco<sup>12</sup>.

Así las cosas, en el año 1.978, con la promulgación de la Constitución Española, y durante el periodo de transición democrática, se introdujo una cláusula de amparo específica relativa al régimen económico y social del archipiélago<sup>13</sup>.

La cláusula de referencia no es otra que la Disposición Adicional Tercera<sup>14</sup> de la Constitución Española la cual dota de protección constitucional<sup>15</sup> al núcleo

---

<sup>10</sup> *vid.* Espino Romero (2003) *El Real Decreto de Puertos Francos siglo y medio después*, págs. 71 -73, el autor entiende este momento histórico como la primera etapa del estatuto económico de Canarias, puesto que los reyes promulgaron una serie de textos normativos exonerando del pago de impuestos (i.e. exención del almojarifazgo), dicho tratamiento de las islas se mantuvo hasta las Cortes de Cádiz y la creación del Arancel General en 1.820.

<sup>11</sup> *vid.* Espino Romero (2003) *El Real Decreto de Puertos Francos siglo y medio después* págs. 71 -73, en palabras del autor el Real Decreto de Puertos Francos, que sirvió para sobrellevar la crisis del Antiguo Régimen e introducir en Canarias un capitalismo agrario exportador, dio respuesta a unas necesidades de una época combinando un régimen general librecambista con el mantenimiento de la protección que representaban la tributación sobre el tabaco y el arancel sobre la importación de cereales; al que se unió, a partir de 1892, otro arancel sobre la importación de azúcar.

<sup>12</sup> En este sentido, *vid.* Pineda Ramos (2016) *El Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Antecedentes y situación actual*, matiza que dicha normativa se convirtió en una herramienta clave para atender a las particularidades de la economía del archipiélago, pág. 187.

<sup>13</sup> *vid.* González Marante y García Cabrera (2022) *Historia y Creación de la Zona Especial Canaria*. págs. 5-52.

<sup>14</sup> Disp. Ad. Tercera CE: "*La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico*".

<sup>15</sup> Cabe mencionar aquí la STC del Pleno 134/2004, de 22 de julio de 2004, que sentenciaba en un intento de modificación de la Disposición Adicional Tercera lo siguiente: "*en cuanto a la protección que tiene la integración de la medida en el régimen económico y fiscal canario, destaca el Gobierno canario que la*

esencial del régimen económico y fiscal de las Islas Canarias<sup>16</sup>. En este sentido y con la pervivencia de esta disposición, se hace saber al legislador ordinario, en palabras de Clavijo Hernández<sup>17</sup>, que la reforma del REF nunca podrá conducir a su extinción o deformación. Así, Génova Galván<sup>18</sup> la define como una confirmación de un derecho especial otorgado al régimen tributario-fiscal de las Islas Canarias, y al igual que Clavijo Hernández confirma que dicho reconocimiento constitucional indica la necesidad de adaptar y armonizar el REF a cada momento histórico.

De esta manera se consolida en nuestro ordenamiento jurídico la figura del REF, no como privilegio histórico<sup>19</sup>, sino como necesidad para paliar las desventajas sufridas como consecuencia de la situación geográfico-ultraperiférica que caracteriza al archipiélago canario.

Finalmente, la incorporación de España a la entonces Comunidad Económica Europea (hoy, Unión Europea), en el año 1.986, su condición como región ultraperiférica y la posterior publicación de la Decisión del Consejo, de 26 de junio de 1.991, por la que se establecía un programa de opciones específicas a causa de la lejanía e insularidad de las Islas Canarias<sup>20</sup>, clarificaron la imperiosa

---

*Zona Especial Canaria no puede identificarse con el núcleo institucional del régimen económico y fiscal, ya que «estamos, simplemente, ante una figura o régimen coyuntural, que sirve para el desarrollo puntual, en un momento histórico determinado, de un principio nuclear del REF, pero que no se identifica, per se, con el indicado principio. Ello determina, por tanto, que la eventual modificación o, aún, la supresión del régimen de la ZEC no exigirá ningún tipo de reforma constitucional ni estatutaria». Aunque el régimen económico y fiscal canario es una institución mutable (fenómeno inherente a la construcción técnico-jurídica de la garantía institucional), ello no implica que toda medida que se adopte por el legislador ordinario «haya de ser adoptada automáticamente como principio nuclear del REF, toda vez que tales principios se conforman a través de una evolución histórica institucional, no a golpe de legislación coyuntural». Por este motivo, el régimen jurídico de la zona especial canaria se integra en el régimen económico y fiscal, pero no en el plano nuclear sino en su contenido coyuntural. Ahora bien, dentro de ese contenido conyuntural del régimen económico y fiscal deben distinguirse, aún, elementos esenciales y no esenciales, a los que sería aplicable el segundo y tercer nivel de protección antes expuesto”.*

<sup>16</sup> vid. Clavijo Hernández (2019) *El Régimen Económico y fiscal de Canarias en la Constitución. Un análisis de la disposición adicional tercera*, pág. 46, al referirnos a núcleo esencial se hace hincapié en los principios de libertad comercial, franquicia fiscal sobre el consumo, régimen tributario diferenciado, y financiación especial y complementaria de las Haciendas Canarias. Suponiendo estos principios límite inquebrantable y avalado constitucionalmente del REF.

<sup>17</sup> vid. Clavijo Hernández (2019) *El Régimen Económico y fiscal de Canarias en la Constitución. Un análisis de la disposición adicional tercera* pág. 50.

<sup>18</sup> vid. Génova Galván (1983) *El Régimen Económico-Fiscal Canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la disposición adicional tercera*. REVL-1983, núm. 281. pág. 262-176.

<sup>19</sup> vid. Clavijo Hernández (2019) *El Régimen Económico y fiscal de Canarias en la Constitución. Un análisis de la disposición adicional tercera* pág. 50.

<sup>20</sup> vid. Decisión del Consejo, de 26 de junio de 1.991, por la que se establecer un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las Islas Canarias (POSEICAN), que parte de la base de considerar que las islas Canarias al experimentar cierto retraso estructural requieren de la aplicación de

necesidad de actualizar el REF y fruto de múltiples negociaciones, que supondrían la materialización de los principales instrumentos fiscales del régimen, han supuesto un verdadero avance en el progreso económico y social de las Islas Canarias.

A efectos meramente ilustrativos, la configuración del REF ha generado multitud de incentivos fiscales, en los que incluimos y aquí analizamos la Zona Especial Canaria, no obstante, es preciso enumerar además los principales instrumentos fiscales que existen en este marco fiscal.

Hablamos por lo tanto de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), del Registro Especial de Buques (REB), del Régimen Específico de Abastecimiento, de las Deducciones por Inversiones en Canarias (DIC), del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y del Arbitrio sobre Importaciones y Entrega de Mercancías en las Islas Canarias<sup>21</sup>. Todos estos incentivos fruto de una rica historia y con un mismo objetivo: el progreso económico y social de las islas afortunadas.

## **II. Breves notas históricas sobre la configuración de la Zona Especial Canaria.**

La ZEC, tal y como está configurada en la actualidad (como figura fiscal especial para contribuir al desarrollo económico y social de las Islas Canarias para además, conseguir la diversificación de su estructura productiva), no partió de la idea de creación de una zona *off-shore* para el establecimiento de empresas y capital; sino que fueron necesarias casi dos décadas de negociaciones y planteamiento de proyectos hasta que finalmente en el año 2.000 entró en funcionamiento a través de la promulgación del Real Decreto – ley 2/2.000, de 23 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1.994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias.

Es más, la primera configuración de la ZEC surge en el debate de los Presupuestos Generales del Estado del año 1.984<sup>22</sup>, donde se presentó la idea de

---

políticas comunes, y del enfoque comunitario para establece programas y medidas concretas que promuevan su desarrollo y producción.

<sup>21</sup> *vid.* Pineda Ramos (2016) *El Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Antecedentes y situación actual*, pág. 187.

<sup>22</sup> *vid.* González Marante y García Cabrera. (2022) *Historia y Creación de la Zona Especial Canaria*. pág. 9

establecer una pseudo especie de Zona Libre Bancaria dentro de las Islas Canarias, proposición que, sin embargo, no recibió respaldo legislativo alguno.

Los argumentos que se razonaron en su momento para desestimar la aprobación de este proyecto de establecimiento de una zona independiente monetaria, en palabras de González Marante y García Cabrera<sup>23</sup> fueron sencillos, ya que no se quiso apostar por la creación e implementación de una “peseta canaria” ya que podría haber implicado una ruptura monetaria con la península.

A mayor abundamiento, ello hubiese supuesto en la configuración de una nueva regulación normativa fiscal y tributaria para la realización de transacciones entre las Islas Canarias y el resto del territorio Español, algo no deseado y poco práctico.

No obstante, el potencial de la idea no se descartó y en el año 1.987 se presentó un informe sobre el establecimiento de la Zona Especial Canaria acompañado de un borrador del Proyecto de la ZEC, el cual sentaba las bases de un potencial instrumento de desarrollo económico y de política internacional que potenciaría la posición en el mercado internacional de España<sup>24</sup>.

Es a partir de entonces cuando se inicia el proceso de negociación de la ZEC con la Administración Central que, en un principio, se encontraba recelosa a la materialización de este proyecto por las implicaciones económicas y fiscales que podrían acontecer. Esto trajo consigo la negociación de múltiples borradores hasta configurar lo que sería la antesala de la actual regulación legislativa de la ZEC<sup>25</sup>.

A continuación, se inició un largo proceso de negociación sobre las bases y configuración de la ZEC con las instituciones europeas, lo que supuso la intervención de Bruselas en el año 1.988. Al igual que la Administración Central en un primer momento, se planteó una verdadera preocupación por el establecimiento de una zona *off-shore* que parecía no cumplir con todas las

---

<sup>23</sup> *vid.* González Marante y García Cabrera. (2022) *Historia y Creación de la Zona Especial Canaria*. pág. 9

<sup>24</sup> *vid.* González Marante y García Cabrera. (2022) *Historia y Creación de la Zona Especial Canaria*. pág. 9

<sup>25</sup> *vid.* González Marante y García Cabrera. (2022) *Historia y Creación de la Zona Especial Canaria*. pág. 9.

disposiciones europeas y legislativas<sup>26</sup>, creyendo que podría llegar a asemejarse al fenómeno de los paraísos fiscales.

Sin embargo, el 4 de febrero del 2.000 se recibe finalmente la autorización de Bruselas<sup>27</sup> de la posibilidad de entrada en funcionamiento de la ZEC con una configuración bastante ajustada a la vigente en la actualidad. El Real Decreto 2/2.000 el cual materializaba finalmente la creación de la ZEC en los siguientes términos:

- a) Se redujo el ámbito temporal inicialmente planteado, ya que en los primeros borradores no se hacía referencia al carácter efímero del establecimiento de la ZEC, y las instituciones europeas exigieron como condición *sine qua non* el establecimiento de un ámbito temporal reducido y concreto, sujeto en su caso, a prórroga.
- b) Se liberalizaron las operaciones de la ZEC que, en un principio, únicamente permitían el establecimiento de entidades y capital extranjero, lo cual se modificó para facilitar también la entrada de capital proveniente del mercado nacional.
- c) Se creó un Registro de Entidades ZEC, con el objetivo último de aportar transparencia y permitir un registro de las entidades adscritas al régimen para su ulterior comprobación de cumplimiento de los requisitos<sup>28</sup>.
- d) Se incluyó entre los requisitos la necesidad de la creación neta de empleo, para dar así impulso al progreso social de las Islas Canarias.
- e) Se amplió el marco geográfico de la ZEC, permitiendo el establecimiento de entidades adscritas al régimen en todas las Islas Canarias que componen el archipiélago canario flexibilizando el cumplimiento de los requisitos ante la diferenciación de islas capitalinas (Gran Canaria y Tenerife) y el resto de las islas (Fuerteventura, Lanzarote, el Hierro y La Palma).

---

<sup>26</sup> Recordemos a este aspecto que las disposiciones legislativas que regulan las regiones ultraperiféricas son los anteriormente mencionados arts. 349 y 355 TFUE, los cuales establecen procedimiento y mecanismos de protección para incentivar el desarrollo de estas zonas, entre otros, en materia de política fiscal.

<sup>27</sup> *vid.* González Marante. García Cabrera. (2022) *Historia y Creación de la Zona Especial Canaria*. pág. 47.

<sup>28</sup> Regulado actualmente en el Capítulo II, Título V de la Ley 19/1994, cuya función principal, entre otras, es la de vigilancia y control del desarrollo de las actividades en la ZEC.

### III. Panorama actual de la Zona Especial Canaria

La última memoria publicada recientemente por la ZEC del año 2.021<sup>29</sup> nos permite afirmar que la evolución de la ZEC desde hace veinte años está siendo fructífera y cumpliendo con creces sus objetivos.

A este respecto los datos publicados a estos efectos son ilustrativos de la realidad práctica de la ZEC, y en este sentido, en 2.021 se crearon 9.081 empleos (a 12,39 empleos de media por entidad); se encuentran adscritas al régimen la friolera de 723 empresas (625 empresas activas) , las cuales individualmente facturan aproximadamente cuatro millones de euros, lo que -en suma- provoca que en el año 2.021 se consiguiera alcanzar la cifra de dos mil quinientos millones de euros de facturación por parte únicamente de las entidades ZEC (no olvidemos que el régimen fiscal y económica cuenta con otros atractivos incentivos que además pueden aplicarse simultáneamente entre ellos).

Es más, para el 2.023 se prevé por parte de la ZEC el impulso y mejora legislativa con la inclusión de novedades tan llamativas como (i) la mejora de la seguridad jurídica para aquellas actividades intangibles que están ganando verdadero peso en la economía como son los medios audiovisuales, el cine<sup>30</sup> y los videojuegos<sup>31</sup>; así mismo, (ii) se prohíben las operaciones con paraísos fiscales, (iii) se modifica la tasa de inscripción y (iv) se realiza una revisión de algunos de los preceptos de la LREF.

Y es también interesante, el último atisbo de modificación y adaptación de la ZEC propuesta en forma de consulta pública del ministerio de Hacienda y Función Pública del Gobierno de España a la Unión Europea relativa a la transposición de la directiva europea relativa al establecimiento de un impuesto mínimo de imposición aplicable a multinacionales y grupos de grandes empresas, que se prevé poder aplicar de alguna manera también a las entidades ZEC, si bien es

---

<sup>29</sup> *vid.* Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022) *Zona Especial Canaria. Informe de gestión 2021*. Consorcio de la Zona Especial Canaria.

<sup>30</sup> Cabe destacar especialmente las ventajas fiscales ofrecidas por el REF a la producción cinematográfica y audiovisual que se materializa en incentivos tales como: (i) la deducción directa para producciones internacionales, (ii) la deducción por inversión en producciones o coproducciones españolas y otros incentivos que no se aplican únicamente al sector cinematográfico. En este sentido, *vid.* Gran Canaria film commission (2022) Otros incentivos en Gran Canaria, en <https://www.grancanariafilm.com/rodar-en-gran-canaria/ventajas-fiscales/otros-incentivos-en-canarias/>, consultado el 2 de marzo de 2022.

<sup>31</sup> *vid.* Sanz Blanco. (2017) *Tesis Doctoral: Los incentivos fiscales al sector audiovisual en España. Su regulación problemática*. Madrid. Universidad Europea. A mayor abundamiento, el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital publicó el pasado 28 de diciembre de 2022 la adjudicación de casi veinticinco millones de fondos europeos a seis ayuntamientos y diputaciones para la creación de un ecosistema digital en el sector audiovisual, en el que destaca Gran Canaria.

cierto que en el año 2.022 ya se descartaba la posibilidad de aplicar las reglas de la tributación mínima al Régimen Económico y Fiscal de Canarias<sup>32</sup>

Todo ello unido a las cifras que nos anteceden parecen significar que el impulso de la ZEC para los próximos años es bueno, sostenible y enriquecedor.

A este respecto, recientemente se publicó que la tasa de abandono escolar temprano en Canarias, para el año de 2.022, es la más baja de su historia<sup>33</sup>, por lo que los números parecen revelar que se están consiguiendo aquellos objetivos tan generales como son el desarrollo económico y social de las islas.

A efectos meramente ilustrativo, actualmente en la ZEC se encuentran grandes producciones cinematográficas, centros de animación (entre las que se puede destacar a la gran empresa Netflix), desarrollo de proyecto de I+D, desarrollo de aplicaciones que buscan reducir la contaminación y atascos.

Así las cosas, empresas tan interesantes como Ocean Oasis, que ha creado una desalinizadora flotante que permite producir agua dulce, y así otras seiscientas empresas más. La ZEC no solo es arte, es también innovación y desarrollo.

---

<sup>32</sup> vid. Ortega García (2021) *Los Presupuestos de 2022 confirman que los incentivos canarios no quedan sujetos a la tributación mínima del 15%*. Consultado en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/los-presupuestos-de-2022-confirman-que-los-incentivos-canarios-no-quedan-sujetos-a-la-tributacion-minima-del-15/>

<sup>33</sup> vid. T. Artilles (2023) *Canarias cierra 2022 con la tasa de abandono escolar temprano más baja de su historia*. Periódico: Canarias 7. Los datos son irrefutables, desde 2020 la tasa de abandono escolar ha disminuido en casi su mitad, de un 20,8% a un 11,7%. Consultado en <https://www3.gobiernodecanarias.org/noticias/el-abandono-educativo-temprano-vuelve-a-descender-en-canarias-y-se-situa-en-el-mas-bajo-de-su-historia/#:~:text=La%20tasa%20de%20abandono%20educativo,2020%20al%2018%2C2%25.>

## **CAPITULO II: LA ZONA ESPECIAL CANARIA. CONTEXTO Y DISPOSICIONES GENERALES**

### **I. Concepto y finalidad**

Bien podríamos comenzar definiendo la ZEC como una zona de baja tributación creada en el marco del REF, por medio de la cual se aplica un tipo impositivo reducido en el Impuesto de Sociedades siempre y cuando concurra el cumplimiento efectivo de una serie de requisitos<sup>34</sup>.

No obstante, la ZEC es mucho más que una zona de baja tributación y en este sentido ese necesario tener en cuenta que:

- a) La ZEC se encuadra dentro de las ayudas de Estado comunitarias reguladas al amparo de lo dispuesto en los arts. 449 y 350 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE); ampliada dicha regulación por lo dispuesto en el Reglamento (UE) número 651/2014, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado<sup>35</sup>.

La ZEC se encuentra incluida dentro de las denominadas ayudas regionales de funcionamiento, las cuales se crean con el objetivo de promover el desarrollo económico de determinadas zonas de la Unión Europea que debido a su situación geográfica sufren una serie de desventajas las cuales se pretenden paliar con el desarrollo y facilidades ofrecidas por la implementación de medidas fiscales atractivas y flexibles. En resumidas cuentas, se trata de la promoción de las ya anteriormente mencionadas "regiones ultraperiféricas"<sup>36</sup>.

- b) Su evolución no es estática, y desde su creación y autorización europea en el año 2.000 se encuentra sometida a periódicas actualizaciones.

---

<sup>34</sup> *vid.* Lagares Abogados (2021) *Zona Especial Canaria (ZEC): requisitos y beneficios*.

<sup>35</sup> *vid.* Génova Galván (2017) *Las ayudas de Estado en el REF. Control y recuperación*. Revista Hacienda Canaria, núm 47. págs. 27-64.

<sup>36</sup> *vid.* Acosta Criado (2019) El régimen económico y fiscal de Canarias: el control de ayudas de estado como ventaja para invertir desde Canarias. LA LEY 13025/2019.

Actualizaciones necesarias, según entienden autores como Acosta Criado<sup>37</sup>, a fin de evitar abusos de aprovechamiento<sup>38</sup>.

A este respecto, el Real Decreto-ley 31/2021, con base en la comunicación la Comisión de 9 de febrero de 2.022, ha prorrogado la posibilidad de inscripción en el régimen hasta el 31 de diciembre de 2.023 y el disfrute del régimen para las entidades adscritas al mismo hasta el 31 de diciembre de 2.027<sup>39</sup>.

A estos efectos hay que tener en cuenta que la ZEC lleva vigente casi dos décadas, y ello debe interpretarse favorablemente a que se mantenga prorrogando sucesivamente; no obstante y habida en cuenta del fin último de estas ayudas, una vez se logre el objetivo requerido, técnicamente, habría de quedar sin efectos.

A pesar de lo anterior, el tiempo dirá si la ZEC cambiará su configuración o se mantendrá en idénticos términos, sin poder dejar de lado la protección constitucional de la que goza el REF que no podrá permitir, en ningún caso, su extinción o supresión.

Como viene indicando el Consorcio de la ZEC, la Zona Especial Canaria, como incentivo fiscal se renueva casi de manera automática al amparo de lo que dispone el Reglamento de Exención por Categorías<sup>40</sup> y los mapas de ayuda de Estado de finalidad regional.

Al respecto de los mapas de ayuda regionales de España aprobados por la Comisión Europea el pasado 17 de marzo de 2.022 (con el establecimiento de un horizonte temporal hasta el año 2.027), es relevante adentrarse en

---

<sup>37</sup> *vid.* Acosta Criado (2019) El régimen económico y fiscal de Canarias: el control de ayudas de estado como ventaja para invertir desde Canarias.

<sup>38</sup> A este respecto, en una entrevista con el Director de la ZEC, aseguraban que es previsible que la ZEC se mantenga en el tiempo puesto que uno de los requisitos para la aplicación de estos incentivos es el nivel del PIB y la casuística de encontrarse en una región ultraperiférica, por lo que, si bien el PIB puede mejorar, las Islas Canarias se encontrarán siempre en el mismo punto geográfico.

<sup>39</sup> *vid.* Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022) *Zona Especial Canaria. Informe de gestión 2021*. Consorcio de la Zona Especial Canaria.

<sup>40</sup> *vid.* Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022) *Zona Especial Canaria. Informe de gestión 2021*. Consorcio de la Zona Especial Canaria.

la multitud de ayudas regionales que la Comisión Europea facilita a España, ya que la dotación a Canarias, como "región ultraperiférica" no es la única beneficiada por este tipo de directrices.

A estos efectos, merece la pena mencionar que regiones como Castilla-La Mancha, Extremadura, Andalucía, Murcia, las provincias de Teruel y Soria, e incluso las ciudades de Ceuta y Melilla en base al PIB per cápita de sus regiones pueden optar a las ayudas que ofrece el art. 107.3.a) del TFUE. Se tratan de ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida es anormalmente bajo o en los que exista una grave situación de desempleo<sup>41</sup>.

- c) Por su parte la finalidad última de la ZEC es la promoción del desarrollo económico<sup>42</sup> y social del archipiélago canario, así como diversificar su estructura productiva, tal y como se desprende de la Exposición de Motivos y articulado de la Ley 19/1.994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Siendo ello así, es importante mencionar que las previsiones incluidas en los Presupuestos Generales del Estado (PGE) relativas al REF para el año 2.023, son positivas y pretenden dotar de mayor seguridad jurídica a la ZEC, así como adaptarla a la creciente economía digital<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> *vid.* Comisión Europea (2022) *Ayudas estatales: la Comisión aprueba el mapa de ayudas regionales 2022-2027 para España*. Comunicado de Prensa.

<sup>42</sup> *vid.* Corporación 5 (2018) T009-18 Estudio del impacto de la ZEC sobre el tejido socioeconómico de Canarias: 2016. El estudio, aunque publicado en el año 2018, se basa en datos recogidos en el año 2016, no obstante, resulta relevante ya que nos muestra una breve síntesis del impacto económico de la ZEC en el tejido empresarial del archipiélago y nos deja con una serie de cifras relevantes para concluir con que el incentivo tiene muestra un supervivencia sólida en el tejido empresarial de la isla, en este sentido, en el año 2016 había 270 empresas activas, 4.525 puesto de trabajo y una inversión neta de 34.386.442 euros, lo que atendiendo al resto de empresas canarias, supone un 3,95% más de inversión respecto al tejido empresarial no adscrito a la ZEC. En esta línea, a meros efectos ilustrativos es necesario mencionar también el trabajo de Mauricio Subirana, S (2016) *La necesaria y urgente reforma de los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, que nos muestra un análisis completo sobre la necesidad de reestructuración del régimen, no obstante, lo verdaderamente recalable de ambos trabajos es que datan del año 2016, y que desde entonces la fortaleza y beneficios que ofrece la ZEC han ido avanzando, como muestra de ello es importante el artículo publicado en el periódico Tribuna de Canarias, del pasado noviembre 2021, pág. 54, dónde el Presidente de la ZEC, D. Pablo Hernández confirma que la evolución de la ZEC hacia los nuevos nichos de mercado, como son el tecnológico, refuerzan su potencial y aseguran, prácticamente, su rendimiento.

<sup>43</sup> Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

## **II. Ámbito objetivo y subjetivo: aproximación a los requisitos**

El artículo 31 LREF enumera los requisitos que habrán de cumplir las entidades ZEC en aras a poder aplicar las ventajas ofrecidas por el incentivo fiscal de referencia.

Así las cosas, debe remarcar que el ámbito de aplicación geográfico del incentivo es todo el territorio ocupado por el archipiélago canario. De esta manera enumeramos a continuación los requisitos<sup>44</sup> cuyo análisis se realizará con posterioridad en el siguiente capítulo:

- a) Ser una persona jurídica o una sucursal;
- b) Establecer el domicilio social y la sede de dirección objetivo en el ámbito geográfico de la ZEC;
- c) Que el objeto social de la sociedad esté circunscrito, al menos, a una de las actividades permitidas;
- d) Realizar inversiones en los dos primeros años de inscripción, por un importe variable dependiendo de si la isla es o no capitalina;
- e) Creación de puestos de trabajo y mantenimiento de la plantilla durante la duración de la inscripción;
- f) Presentación de una memoria descriptiva de las principales actividades económicas a desarrollar y cumplimiento de los requisitos enumerados de la letra a) a la e).

Es importante tener en cuenta que los requisitos han de cumplirse de manera concurrente, es decir, el incumplimiento de un solo requisito es suficiente para: (i) o bien no permitir la inscripción a la entidad, (ii) o bien, de pasar los trámites del Consorcio de la ZEC, pero perder los beneficios del régimen fiscal ante la revisión del cumplimiento de los requisitos por la Agencia Tributaria.

---

<sup>44</sup> Se ha establecido la posibilidad de que los mismos se desarrollen reglamentariamente, no obstante, actualmente no existe reglamento al respecto.

### **III. Proyección tributaria y otros factores relativos a la inscripción**

#### **i. Beneficios Tributarios fiscales ofrecidos por la Zona Especial Canaria**

No resulta sorprendente que las ventajas ofrecidas por la ZEC no sean exclusivamente la calidad de vida y clima del que goza el archipiélago canario, sino que los beneficios del régimen se plasman, además, en las ventajas económicas que las entidades pueden disfrutar al inscribirse como entidad ZEC.

No es menos cierto que, es principio general de las empresas maximizar sus beneficios<sup>45</sup> a un coste mínimo; y en este sentido la adscripción al régimen de la ZEC se traduce y plasma en los siguientes beneficios tributarios, que en cierta manera consolidan tal principio general económico:

- a) Tal y como establecen los arts. 43 y 44 LREF, el beneficio tributario más notorio es la reducción abismal del tipo impositivo aplicable en el Impuesto de Sociedades el cual se rebaja del tipo general del 25% a la posible aplicación de un 4%, lo que implica a un ahorro tributario importante para las sociedades adscritas al régimen.
- b) De cara al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>46</sup>, al amparo del art. 46 LREFC, las entidades adscritas al REF e incorporadas a la ZEC se encuentran exentas de tributar en (i) la adquisición de bienes y derechos destinados al desarrollo de la actividad de la entidad ZEC; (ii) las operaciones societarias realizadas por las entidades ZEC y; (iii) aquellos actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas en el ámbito geográfico de la ZEC.
- c) En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que será en su caso aplicable a la inversión de capitales extranjeros, el art. 45 LREF establece que, dentro del impuesto, se encuentran exentos de tributación los siguientes conceptos: (i) los dividendos obtenidos por las entidades ZEC; (ii) los intereses; (iii) las ganancias de capital (tales como se entienden en

---

<sup>45</sup> *vid.* Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022) *Zona Especial Canaria. Informe de gestión 2021*. Consorcio de la Zona Especial Canaria.

<sup>46</sup> *vid.* Artículos 19 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

el art. 14 del Real Decreto Legislativo 5/2.004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

- d) Por último, y de cara a Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), se encuentran exentas de dicho tributo<sup>47</sup> (i) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC entre sí; (ii) la importación de bienes.

Todos estos beneficios tributarios, que ya de por sí solos suponen una verdadera ventaja fiscal y obviamente es por lo que abogaron en su momento al implementar este régimen, son a su vez compatibles con otros incentivos fiscales del REF, como así regula la Disposición Adicional Duodécima LREF.

Y en este sentido es interesante indicar que incluso, de entenderse que la entidad ZEC no cumple los requisitos pero sí, los de otros incentivos fiscales aplicados simultáneamente, la pérdida de reconocimiento como entidad ZEC, no implica la pérdida automática del resto de incentivos fiscales. A estos efectos es necesario traer a colación **STSJ de Santa Cruz de Tenerife, 116/2016, de 8 de marzo ECLI:ES:TSJICAN:2016:150**, así como el comentario jurisprudencial de Sánchez Blázquez al respecto, si bien la sentencia parece dejar claro que habrá que tratar cada caso individualmente<sup>48</sup>.

## ii. Breves notas sobre el proceso de inscripción

El procedimiento de inscripción de una entidad en la ZEC no plantea mayor problema que tener en cuenta cuáles son los pasos del procedimiento, por lo que no sorprende que el legislador únicamente dedique un precepto a su explicación (art. 41 LREF). En este sentido, para poder comenzar con el procedimiento de inscripción como entidad ZEC, en un primer lugar hay que contar con la autorización previa del Consorcio de la Zona Especial Canaria<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> *vid.* Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

<sup>48</sup> *vid.* Sánchez Blázquez (2016) *Compatibilidad del régimen especial de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias (comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 8 de marzo de 2016)*. Revista de Hacienda Canaria, núm. 45, págs. 399-414

<sup>49</sup> *vid.* Martín Pascual (2022) *El Consorcio de la Zona Especial Canaria: estructura organizativa y funcional*. Revista de Hacienda Canaria, número 18. Cabe resaltar del citado trabajo que existen distintos órganos dentro del consorcio, con sus competencias atribuidas. En síntesis, su función última es la emisión de

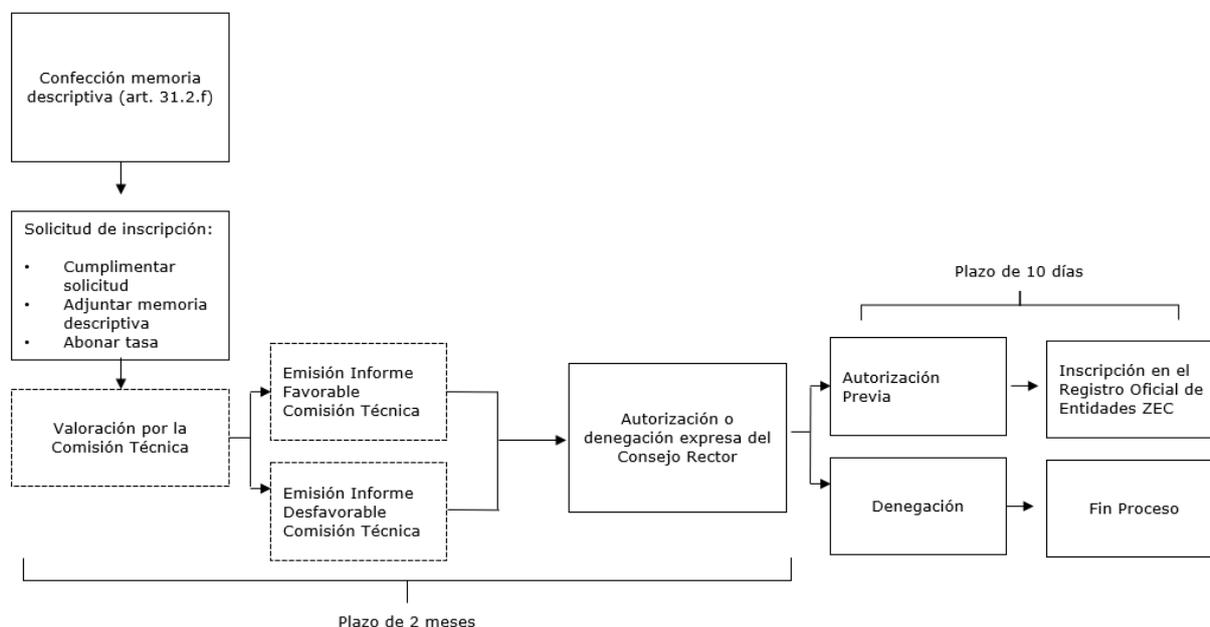
Para conseguir la autorización, como así establece el art. 31 LREF, la entidad solicitante habrá de presentar junto a la solicitud una memoria descriptiva la cual deberá incluir toda la información de la sociedad, y en concreto, el cumplimiento de los requisitos exigidos para beneficiarse del régimen.

Además, se exige la aportación de un depósito o aval por el importe de la tasa de inscripción determinada en función de la actualización de tasas de los PGE, como así establece el art. 50 LREF (a efectos meramente ilustrativos, para el año 2.023 la cuantía de la tasa se encuentra establecida en 850 euros).

Una vez realizada la solicitud, la Comisión Técnica valora la memoria descriptiva y elabora un informe, que puede o no ser favorable para la entidad solicitante. Cuando el informe es favorable el Consejo Rector debe otorgar autorización expresa para la inscripción de la ZEC a favor de la entidad solicitante.

Obtenida la autorización por parte del Consejo Rector, la entidad solicitante habrá de aportar el Registro Oficial de Entidades de la ZEC los documentos acreditativos de la constitución de la entidad en el plazo de diez días a contar desde el día en que se hubieran presentado los documentos ante el Registro.

*Esquema 1: Procedimiento de inscripción de las entidades ZEC paso a paso*



informes vinculantes sobre las solicitudes de autorización previa que solicitan las entidades antes de inscribirse a la Zona Especial Canaria. págs. 107-122.

Si bien, no es objeto del presente estudio la configuración y organización del Consorcio de la ZEC, parece preciso determinar, entre otras cualidades, cuál es su competencia e independencia respecto del Ministerio de Hacienda y Función Pública, puesto que es objeto de argumento en materia de recurso de inspecciones tributarias el hecho de que el cumplimiento de los requisitos por las entidades ZEC se estudia desde una doble observación: (i) al momento de la inscripción; y (ii) al momento de la inspección tributaria correspondiente.

No obstante, en palabras de Sánchez Blázquez<sup>50</sup> citando al Tribunal Supremo en dos recientes sentencias que tenían como objeto verificar la actuación del Consorcio, determina que *“por este motivo, en opinión del TS, el control jurisdiccional sobre las decisiones del Consejo Rector del Consorcio de la ZEC en este ámbito comprende la verificación de que sus decisiones, además de motivadas y no arbitrarias, han de ajustarse en cuanto a su contenido a los requisitos y exigencias legales reglados, tal como estos han sido interpretados, en su caso, por los órganos judiciales”* (el autor hace referencia a la **STS 110/2018 de 29 de enero de 2018, ECLI:ES:TS:2018:194**, analizada en este trabajo en siguientes apartados, en relación con considerar la ITV como actividad permitida a efectos de la ZEC).

En este sentido, recientemente el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) se ha pronunciado sobre la competencia de la Administración Tributaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos por las entidades ZEC, estableciendo en el Criterio 00/04224/2019/00/00<sup>51</sup> que *“si bien la tramitación de la inscripción en el Registro de la ZEC debe realizarse ante el Consorcio de la ZEC, quien ostenta también las funciones de vigilancia y supervisión de las actividades desarrolladas por las entidades de dicha Zona, ello no es óbice para que, en el ejercicio de su actividad, la Administración de los Tributos pueda verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles a las entidades de la ZEC, toda vez que la inscripción en la misma conlleva el disfrute de determinados beneficios fiscales encaminados a promover el desarrollo económico y fiscal de Canarias. Y la aplicación de un tipo impositivo reducido para las entidades de la ZEC no cabe duda de que es un beneficio fiscal.”*

---

<sup>50</sup> vid. Sánchez Blázquez (2022) *El control jurisdiccional de las resoluciones denegatorias de la autorización del Consorcio de la Zona Especial Canaria (Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 29 y de 30 de enero de 2018)* Revista Hacienda Canaria, núm. 58. pág. 475-500.

<sup>51</sup> Dicho criterio entra en consonancia, con el consolidado en el criterio 00/00478/2019/00/00 que también establecía las competencias de vigilancia y supervisión del cumplimiento de los requisitos a la Administración Tributaria.

### **CAPITULO III: ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA. INCÓGNITAS JURÍDICAS MÁS RELEVANTES.**

El art. 31 LREF enumera los requisitos que ha de cumplir una entidad para beneficiarse de las ventajas del régimen ZEC.

No obstante lo anterior, la opacidad de sus requisitos, y en ocasiones la sencillez en la redacción de otros convierte su cumplimiento en una suerte de azar ligado a la revisión del cumplimiento de los mismos pasados cuatro años por la Agencia Tributaria, lo que puede llegar a provocar cierta inseguridad jurídica en aquellos interesados en adscribirse al régimen fiscal.

De ello resulta importante analizar aquellas cuestiones que plantean distintas interpretaciones y profundizar jurídicamente en ellas. De esta manera es necesario ahondar en la esencia y espíritu que persigue cada uno de los requisitos, que no es otro que el objetivo principal del REF: potenciar y desarrollar social y económicamente el archipiélago canario.

A este respecto, el cumplimiento de los requisitos con base en argumentos en Derecho sólidos evitaría cumplimientos aparentes o forzados, y convertiría al régimen ofrecido por la ZEC en una ventaja más atractiva y segura dentro del mercado nacional e internacional.

En este sentido, y de cara a entrar en el análisis jurídico de los requisitos, es necesario mencionar que se han seleccionado las incógnitas más relevantes que permiten una mayor profundización jurídica y un estudio transversal de un tema que, a priori, afecta únicamente al área tributaria fiscal pero que tiene implicaciones más allá del ámbito tributario (*i.e.* área laboral, área civil y mercantil, etc.).

#### **I. Entidades de la ZEC. Personas jurídicas y sucursales de nueva creación con domicilio social y sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC.**

##### **i. Planteamiento de las incógnitas.**

La elección del mejor vehículo jurídico para la inscripción de entidades en la ZEC ha sido un concepto jurídico ampliado por el legislador a lo largo de las distintas modificaciones que ha sufrido el texto normativo, ya que, hay que tener en

cuenta que hasta prácticamente la última versión de la LREF, únicamente se hacía referencia a que las entidades ZEC debían ser personas jurídicas (con las implicaciones que ello supone).

Sin embargo, una de las últimas modificaciones permite, además de la configuración de personas jurídicas, la creación de sucursales como vehículos jurídicos válidos para adscribirse al régimen de la ZEC; y esto nos ha de llevar a: (i) cuestionarnos la amplitud o rigidez del concepto de persona jurídica a efectos de la ZEC, (ii) la implicación que supone incluir la posibilidad de crear sucursales y (iii) la necesidad de hacer hincapié en la importancia de la domiciliación y establecimiento de la sede real efectiva de las entidades en el ámbito geográfico de la ZEC.

## **ii. El concepto de persona jurídica a efectos de la ZEC**

En palabras de Acedo Penco<sup>52</sup>, podríamos definir las personas jurídicas como aquellos grupos o entidades constituidas para la consecución de objetivos colectivos y duraderos a las que las leyes conceden capacidad de ser sujetos de derechos y deberes.

Y si bien es cierto que tendemos a unir el concepto de persona jurídica con el de personalidad jurídica, éstos no pueden llevar a cierta confusión ya que el concepto de personalidad jurídica<sup>53</sup> no es más que otra cualidad atribuible a las personas jurídicas. Esta necesaria diferenciación permite, como veremos en apartados siguiente, que se permita la creación de sucursales -que, adelantamos, carecen de personalidad jurídica.

Ahora bien, abogando por cierto rigorismo terminológico y atendiendo a la Teoría General del Derecho, las personas jurídicas surgen como consecuencia de la asociación de personas con mismos objetivos y cuyos fines son más difíciles de conseguir de manera individual<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> *vid.* Penco Acedo (2022), *Compendio de Introducción al Derecho Privado*, Primera edición. págs. 153-178

<sup>53</sup> *vid.* Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) *Las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil* págs. 310-314.

<sup>54</sup> *vid.* Penco Acedo. (2022) *Compendio de Introducción al Derecho Privado*, Primera edición.

Es a estos efectos que entendemos, como bien sostiene el Tribunal Supremo, que la personalidad jurídica es una cualidad definitoria de las personas jurídicas -en términos generales-.

A nuestro entendimiento, el concepto de persona jurídica que se plasma en la LREF nos lleva a entender que el legislador, cuando habla de la creación de personas jurídicas, lo hace teniendo en mente y ligando a este concepto el de personalidad jurídica propia.

Y es que el reconocimiento en Derecho del concepto de persona jurídica permite por un lado, (i) separar a las personas físicas o fundadores, y por otro lado, (ii) entenderlas como un sujeto de derecho independiente y plenamente capaz de actuar en el tráfico jurídico a través de sus representantes<sup>55</sup>.

Partiendo de este concepto, y a la luz de lo dispuesto por el art. 31 LREF, se descarta desde un primer momento por el legislador que las personas físicas y los empresarios individuales accedan a este régimen fiscal y tributario.

Asentada esta exclusión es necesario seguir concretando el concepto de persona jurídica a efectos de la ZEC, habida cuenta que a lo largo del texto normativo es fácil encontrarnos con referencias a socios, empresas, capital o domicilio social, conceptos que tienden a acotar el concepto de persona jurídica<sup>56</sup>.

Siguiendo esta línea de desarrollo, el art. 35 del Código Civil, como ponen de manifiesto Lezcano Sevillano Y López Curbelo<sup>57</sup>, enumera la gran variedad de clases de personas jurídicas que podemos encontrar en nuestro ordenamiento jurídico (i.e., fundaciones, corporaciones, sociedades mercantiles o civiles, etc.).

Sin embargo, a pesar de la gran diversidad de tipos de persona jurídica enumerados en el Código Civil, la integración de esta diversidad no parece casar con el concepto que, aparentemente para el legislador, son las personas jurídicas de la ZEC.

---

<sup>55</sup> *vid.* Penco Acedo, A (2022) Compendio de Introducción al Derecho Privado, Primera edición. págs. 153-178

<sup>56</sup> *vid.* Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil p. p 310-314.

<sup>57</sup> *vid.* Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil p. p 310-314.

A estos efectos, de un breve examen del art. 31 LREF se desprende fácilmente que las entidades ZEC han de dedicarse a alguna actividad económica, por lo que se restringe el acceso a las entidades que carezcan de naturaleza mercantil<sup>58</sup>.

Esta peculiar restricción, desprendida del conjunto global del precepto, ha llevado a criticar el sistema por diversos autores que entienden que el objetivo que persigue el régimen se ve afectado de manera flagrante, dejando fuera a otros vehículos jurídicos que podrían perfectamente permitir una mayor inversión de patrimonio en el archipiélago canario y perfectamente válidos en nuestro Derecho (como son las comunidades de bienes y los fondos de inversión que no operan a través de sociedades de capital<sup>59</sup>).

Por lo tanto, pasamos del concepto amplio de persona jurídica recogido en el Código Civil a un concepto mucho más restringido concretado en entidades de naturaleza mercantil.

Sin embargo, la cuestión no acaba aquí, pues es necesario distinguir entonces entre las sociedades civiles y las sociedades mercantiles a efectos de la ZEC, teniendo en cuenta que han de realizar una actividad económica organizada.

En resumidas cuentas, y atendiendo a la distinción que realiza Paz-Ares<sup>60</sup> entre sociedades mercantiles y sociedades civiles, el criterio para diferenciar unas de otras se reduce a la realización o no de actividades mercantiles, ya que si la entidad pretende dedicarse a una actividad mercantil, necesariamente habrá de adoptar una figura, forma o tipo mercantil, como así disponen los arts. 119 y 122 del Código de Comercio (C. de C.). Mientras que si una entidad pretende dedicar

---

<sup>58</sup> *vid.* Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil p. p 310-314.

<sup>59</sup> *vid.* Lezcano Sevillano y López Curbelo (2007) *las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil* págs. 310-314. Serrano Antón, F (1997) *Medidas Fiscales Para 1997*. Hernández González, I (2001) *Presupuesto de la aplicación del régimen ZEC*. Consecuencias de su incumplimiento. Los autores comparten la misma idea, que no es otra que la concreción del concepto de persona jurídica para permitir la configuración de entidades ZEC restringe la entrada a otro tipo de vehículos jurídicos, que entienden, en todo caso, no hubieran hecho más que aumentar considerablemente el número de entidades ZEC. Aunque bien es cierto que quizás, el uso de sociedades de capital permite mayor seguridad jurídica tanto a quienes las constituyen como a la propia ZEC. Puesto que, en todo caso, el posible abuso de la personalidad jurídica otorgado a las personas físicas tiene respuesta clara en nuestro ordenamiento jurídico a través de la doctrina del levantamiento del vuelo, que cómo bien establece la doctrina y consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo responde a la técnica jurídica de evitar que se utilice la personalidad jurídica de una sociedad como medio o instrumento defraudatorio o con un fin fraudulento.

<sup>60</sup> *vid.* Paz-Ares. (2017) *Lecciones de Derecho Mercantil. Volumen I. Segunda parte: Derecho de Sociedades*. 15ª edición.

a una actividad civil podrá optar bien por una entidad de forma civil o mercantil, pero no será en ningún caso comerciante.

Esta idea unida a la obligatoriedad en la inscripción en el Registro Mercantil de las sociedades mercantiles (pues de lo contrario estaríamos hablando de sociedades mercantiles irregulares) permiten concluir que el legislador ahondaba en la idea de persona jurídica teniendo en mente, únicamente, a las sociedades de capital<sup>61</sup>, entre otras razones, por el añadido de seguridad jurídica que supone la creación de este tipo de vehículo jurídico.

Y, en este sentido, es sabido que en la práctica jurídica, las sociedades de capital por excelencia son la sociedad de responsabilidad limitada y la sociedad anónima, las cuales, podemos concluir, son verdaderamente las personas jurídicas a las que hace referencia el legislador en el primero de los requisitos establecidos para las entidades de la Zona Especial Canaria.

Claro ejemplo y salvaguarda de nuestra conclusión la encontramos en el listado de sociedades adscritas al régimen ZEC<sup>62</sup>, pues todas ellas muestran la predilección absoluta a constituir sociedades de capital para adscribirse al indicado régimen.

### **iii. La inclusión de sucursales como vehículo jurídico para promover la inscripción de otro tipo de entidades**

Es peculiar la evolución que ha sufrido el concepto de sucursal a efectos de la ZEC, ya que en un primer momento, y prueba de ello son las modificaciones que se han ido incorporando a la normativa original, las sucursales estaban fuera de toda aplicación práctica al régimen fiscal de referencia.

En este sentido, si nos detenemos brevemente en el Real Decreto-Ley 2/2.000, de 23 de junio, por el que se modifica la LREF, el art. 31 relativo a la enumeración de los requisitos que debe cumplir una entidad para adscribirse al régimen de la

---

<sup>61</sup> *vid.* Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) *las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil* págs. 310-314.

<sup>62</sup> A mayor abundamiento y si es de interés, el listado de las entidades adscritas al régimen publicado como razón del cierre del ejercicio del año 2021 nos muestra una abrumadora realidad y es que, las sociedades adscritas a la ZEC son prácticamente de tipo de responsabilidad limitada, abundando las de carácter unipersonal. *Vid.* Canarias ZEC (2022) Listado de empresas inscritas en el ROEZEC a 31 de diciembre de 2021.

ZEC, permitía que la entidad adscrita al régimen abriera tantas sucursales como quisiera en el territorio ZEC.

En este sentido, se matizaba que éstas no podrían aplicarse los beneficios de la ZEC, lo cual sorprende con la redacción actual del mencionado artículo, que establece, sin lugar a duda que podrán ser entidades ZEC, tanto las personas jurídicas, como las sucursales de nueva creación.

Es más, al amparo del art. 295 del Reglamento del Registro Mercantil así como la doctrina consolidada del Registro y Notariado las sucursales son entidades secundarias, sin personalidad jurídica y cuya creación no implica una nueva persona jurídica<sup>63</sup>.

En este sentido, Lezcano Sevillano y López Curbelo<sup>64</sup>, entienden que uno de los requisitos esenciales para constituirse como entidad ZEC es ser una entidad *ex novo*, por lo que se deberían excluirse totalmente la incorporación de sucursales a la ZEC.

En palabras de los autores citados, las sucursales son lugares *“en que se desempeña una actividad económica, pero que carecen de todo atributo que normalmente se les confiere a las personas jurídicas al no constituir un sujeto de derecho distinto del cual depende jurídica y económicamente”*.

De todo ello se desprende que la decisión del legislador de incluir como vehículo jurídico a las sucursales parece alejarse de la línea normativa anterior y produce cierta inconsistencia con el trato del concepto de sucursal hasta ahora, si bien es cierto que esto puede responder a la necesidad de atraer inversores extranjeros que ven en la sucursal una opción más cómoda para operar en el mercado empresarial español

Aunque quizás hubiese sido preferible incluir expresamente el régimen de las sociedades filiales, en vez de las sucursales (también denominadas las mandatarias de la sociedad <sup>65</sup>), en el artículo 31 LREFC. De esta manera se

---

<sup>63</sup> RDGRN, de 11 de septiembre de 1990 la cual determina que *no implica por tanto el surgimiento de una nueva persona jurídica, como sucede en el caso de creación de una filiar. Resulta claro por ello que, al no tratarse de constitución de una sociedad nueva, no procede exigir el cumplimiento de los requisitos que la Ley establece para este acto jurídico, y entre ellos el de acreditar la novedad u originalidad de la denominación a través de la correspondiente certificación del Registro General de Sociedades.*

<sup>64</sup> *vid.* Lezcano Sevillano y López Curbelo (2007) *las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil* págs. 310-314.

<sup>65</sup> *vid.* Alfaro Águila-Real (2016) La sucursal. Consultado en <https://almacenederecho.org/la-sucursal>

hubiera optado por la incorporación de verdaderas personas jurídicas de nueva creación que disponen de una amplia autonomía como ente jurídico independiente.

Por si fuera poco, la regulación expresa del régimen de las filiales hubiera incorporado expresamente en la normativa ZEC a los grupos de sociedades (art. 42 del C. de C.) y hubiera dotado de mayor seguridad jurídica a las sociedades con estructura holding, u análogas que pretendieran que una de sus filiales se incorporase al REF, y en concreto a la ZEC.

Si bien es cierto que este régimen no se encuentra ni mucho menos prohibido por la legislación actual, ello no obsta a que haya cierta inseguridad jurídica respecto del correcto cumplimiento de los requisitos por las filiales pertenecientes a grupos empresariales, pues la nota característica del incumplimiento no es otra que la sanción tributaria ex art. 191 LGT o, en ocasiones, penal (arts. 305 a 310 del Código Penal).

Esta idea es compartida por Lezcano Sevillano y López Curbelo<sup>66</sup>, los cuales entienden, en el momento en el que se publicó el artículo de referencia (anterior a la inclusión de las sucursales), que tiene más sentido hablar del régimen de las sociedades-filiales que el de las sucursales a efectos de la ZEC.

#### **iv. El concepto de domicilio social y sede de dirección efectiva**

Las bases del *principio de territorialidad*<sup>67</sup>, que exigen que el domicilio estatutario de las sociedades se establezca en territorio español (art. 9 LSC) es la razón de ser de la exigencia de que el domicilio social y sede de dirección efectiva de las entidades ZEC se encuentre en el ámbito geográfico de las Islas Canarias.

Carecería de sentido que las entidades que quisieran establecerse en el régimen se encontraran domiciliadas en territorio distinto al indicado, pues el tráfico jurídico del régimen requiere de esta certidumbre para evitar el fraude de ley implícito que conllevaría domiciliarse en territorio distinto al de la realización efectiva de las actividades de la entidad, estando completamente prohibido el

---

<sup>66</sup> *vid.* Lezcano Sevillano, López Curbelo (2007) las entidades ZEC: análisis de su problemática mercantil pág. 310-314.

<sup>67</sup>*vid.* Paz-Ares. (2017) Lecciones de Derecho Mercantil. Volumen I. Segunda parte: Derecho de Sociedades. 15ª edición.

establecimiento de domicilios rotatorios que contravendrían el principio de estabilidad y de unidad que caracterizan esta sencilla obligación<sup>68</sup>.

En este sentido, la **STSJ de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, 27/2010, de 19 de enero de 2010, Rec. 390/2008, ECLI:ES:TSJICAN:2010:164**, recalca la importancia de establecer un domicilio fiscal real, pues no es menos cierto que en la práctica ciertas personas pretenden beneficiarse de las ventajas del REF a través de una ficción jurídica. En este caso la recurrente pretendía beneficiarse del régimen fiscal de la ZEC estableciendo un domicilio falso sin que existiera ningún indicio de que su actividad principal se realizara en el ámbito geográfico de la ZEC. En esta línea, supuesto similar es el que acontece en la **SAP de Las Palmas, 369/2018, de 8 de octubre de 2018, Rec. 494/2018, ECLI:ES:APGC:2018:2285**.

En resumidas cuentas, es necesario que exista una conexión entre el establecimiento estatutario del domicilio social y el lugar donde verdaderamente se ejerce o desarrolla la actividad de la sociedad, es decir, la sede real efectiva.

#### **v. Aplicabilidad a la interpretación del requisito**

Una vez analizados todos los conceptos jurídicos indeterminados establecidos en el primero de los requisitos para constituirse como entidad ZEC, es claro que el concepto de persona jurídica subyace en este texto normativo terminológicamente restringido a las sociedades de capital.

Prueba de ello es el listado de empresas inscritas en el registro de entidades ZEC, si bien es cierto que en el mismo también aparece la constitución de sucursales, aunque de manera mucho más reducida.

Además, queda claro que el requisito esencial de establecer el domicilio social y sede de dirección efectiva de la entidad ZEC responde lógicamente a los objetivos principales del régimen, que no son otros que la potenciación de desarrollo económico y social de las Islas Canarias.

Incluso , habida cuenta las nuevas formas de trabajo que se asientan en nuestra sociedad, habría que plantearse la posibilidad de teletrabajar en cualquier parte

---

<sup>68</sup> *vid.* Paz-Ares (2017) Lecciones de Derecho Mercantil. Volumen I. Segunda parte: Derecho de Sociedades. 15ª edición.

del mundo mientras las sociedad tuviera su domicilio real en territorio canario, lo que abre, claramente un panorama de nuevas incógnitas ante el surgimiento de nuevas formas de entender el ejercicio del trabajo.

## **II. El administrador de la entidad: requisitos en cuanto a la residencia**

### **i. Planteamiento de las incógnitas**

El art. 31.2 (b) LREF establece que “*al menos un administrador, o en el caso de las sucursales, un representante legal reside en las islas Canarias*”. Parece una obviedad plantearse si verdaderamente este requisito puede llegar a plantear problemas en la práctica, no obstante, en la opinión de los profesores Lezcano Sevillano y López Curbelo<sup>69</sup>, esta obligación de residencia podría llegar a tener sentido si la exigencia recayera únicamente sobre el cargo del administrador único.

Así las cosas, es necesario concretar el sentido del concepto de administrador y consecuentemente, determinar qué se entiende por residencia a efectos de la impuesta obligación.

### **ii. El concepto de administrador: órgano de administración de la sociedad**

El órgano de administración de las sociedades de capital tiene, entre otras competencias, la de gestión y representación de la entidad<sup>70</sup>. Tal y como establece el art. 209 de la LSC, existen distintos modos de organizar la sociedad, ya sea mediante un administrador único, administradores solidarios o mancomunados, o a través de un órgano colegiado, como es el consejo de administración.

Además, el art. 212 de la LSC permite que los administradores de la sociedad puedan ser tanto personas físicas como jurídicas. Por lo que en puridad todos los modos de organizar enumerados *ut supra* tienen cabida en el concepto de administrador expresado en la normativa.

---

<sup>69</sup> *vid.* Díaz de Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) *Las entidades ZEC: Análisis de su problemática mercantil*. pág. 318

<sup>70</sup> *vid.* García de Enterría. Iglesias Prada. (2017) *Lecciones de Derecho Mercantil. Los órganos de las sociedades de capital (II). Los administradores*. págs. 573-598.

Debe entenderse entonces que dependerá de la elección del modo de organizar la sociedad el correcto cumplimiento de la obligación establecida por el legislador.

Y en este sentido de cara a la interpretación del precepto habrá que atender a los distintos modos de organizar la administración:

#### **a. El Administrador único**

La elección de un administrador único, en opinión de Lezcano Sevillano y López Curbelo<sup>71</sup>, es el único supuesto en el que tendría sentido exigir el cumplimiento de la obligación de residencia ya que parece no ofrecer mayor problemática a la interpretación del requisito el hecho de que el cargo lo ostente una persona física pues ésta, como impone la ley, habrá de residir<sup>72</sup> en el marco geográfico de las Islas Canarias.

Por su parte, que el cargo de administrador único lo ostente una persona jurídica, como bien está permitido en la legislación mercantil, plantea el problema interpretativo de entender si sería preciso exigir la residencia al representante persona física de la persona jurídica, o si, a *sensu contrario*, sería la propia persona jurídica la obligada a establecer su domicilio social en el marco geográfico de las islas Canarias.

Para Lezcano Sevillano y López Curbelo, son válidas ambas posibilidades, bien residir el representante persona física en las islas Canarias, bien que el domicilio social de la persona física administradora se encuentre en dicho territorio geográfico, no importando en este último caso, en palabras de los autores, "*que el administrador resida en las antípodas*"<sup>73</sup>.

#### **b. Los Administradores mancomunados**

La elección de una administración mancomunada implica el ejercicio de representación de la sociedad, necesariamente, en conjunto unos con otros- Y ello trasladado a la obligación de residencia en las Islas Canarias podría implicar que ambos administradores mancomunados hayan de residir en el perímetro archipelágico de las Islas Canarias.

---

<sup>71</sup> *vid.* Díaz de Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) *Las entidades ZEC: Análisis de su problemática mercantil. op. cit.* pág. 319

<sup>72</sup> Concepto desarrollado en el apartado *II.3. El concepto de residencia*

<sup>73</sup> *vid.* Díaz de Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) *Las entidades ZEC: Análisis de su problemática mercantil.* pág. 319

Sin embargo, se viene contemplando en la práctica jurídica dotar de cierta flexibilidad a este modo de organizar la administración a través de la emisión de poderes (*i.e.* generales o especiales) que permitan la representación de la sociedad en las Islas Canarias únicamente a uno de los administradores mancomunados. Lo que, aunque *a priori* posible, parece hacer desaparecer el carácter mancomunado de este tipo de administración, pudiendo ser preferible entonces optar por unos administradores solidarios si no van a residir ambos en las Islas Canarias.

No obstante lo anterior, es válida, según doctrina consolidada de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJYFP) la concesión de apoderamientos a administradores mancomunados de las sociedades. En opinión del Notario Botía Valverde<sup>74</sup>, esto es posible en tanto en cuanto diferenciamos la representación orgánica de la voluntaria.

Y en este sentido, autores como González Meneses<sup>75</sup> resaltan la importancia de flexibilizar la rigidez del régimen mancomunado para que en determinados actos los administradores puedan acogerse al régimen de los administradores solidarios.

Así, la DGSJFP viene permitiendo la posibilidad de delegar ciertas actuaciones e incluso la propia representación de la sociedad a uno de los administradores mancomunados, como es el caso de la Resolución de 15 de marzo de 2011<sup>76</sup> o la Resolución de 13 de diciembre de 2017<sup>77</sup>.

---

<sup>74</sup> *vid.* Botía Valverde (2017) *Poder individual a favor de administrador mancomunado ¿representación orgánica o voluntaria? Poder, consentimiento y delegación.*

<sup>75</sup> *vid.* González-Meses (2015) *Administración mancomunada y revocación de poderes, además, vid. del mismo autor, Administración mancomunada y apoderamiento* (2007), Libro Homenaje a Don Juan Francisco Delgado de Miguel, Thomson Civitas, págs. 289-310.

<sup>76</sup> En este sentido, establece la resolución que *no hay, por ello, inconveniente alguno en que concurriendo los dos administradores mancomunados se confieran poder a uno de ellos, o recíproco entre sí, para que puedan actuar diversas facultades, quedando en este caso la subsistencia del poder, en base a la doctrina antes referida, a la revocación [sic] por el mancomunado no apoderado, pues de exigir la concurrencia de ambos, dependería del propio apoderado la subsistencia del poder a él conferido*

<sup>77</sup> A mayor abundamiento, establece la resolución que *por regla general, el poder de representación se crea en virtud de un acto de voluntad del representado que confiere esa representación a otra persona. Al lado de los apoderamientos cuya fuente es la ley o una decisión o resolución judicial, los poderes nacidos de la mera voluntad del poderdante son, con mucho, los más frecuentes. En estos casos, la representación es obra de la voluntad del representado, que es quién crea la situación representativa. En un mundo jurídico regido por el principio de autonomía de la voluntad, quien confiere el poder puede determinar el contenido del mismo y puede también modular el apoderamiento que contiene del modo que tenga por conveniente.*

Por lo que, a estos efectos sería posible compatibilizar la existencia de administradores mancomunados con el cumplimiento de la obligación de residencia únicamente por uno de los administradores. Pudiendo interpretarse literalmente la letra de la ley, la cual alude a que uno de los administradores resida en las islas Canarias<sup>78</sup>.

### **c. Los Administradores solidarios**

Menos problemática plantea la cuestión si se elige una administración solidaria, pues cada uno puede actuar dentro de sus competencias indistintamente unos de otros. Por lo que, en interpretación de lo dispuesto en el requisito, no es arriesgado concluir que con que uno de los administradores resida en las Islas Canarias se da por cumplido el requisito.

### **d. El Consejo de Administración**

Mayor problemática parece plantear la elección de un órgano colegiado para administrar la sociedad (que, en todo caso, si la sociedad fuera cotizada habría de ser obligatoria la implementación de este tipo de órgano de administración, tal y como establece el art. 529 *bis* LSC<sup>79</sup>).

Para Lezcano Sevillano y López Curbelo<sup>80</sup> resulta paradójico plantear que en un consejo de administración con un número de miembros amplios se exija únicamente a uno la residencia en las islas Canarias.

No obstante, por interpretación literal de la letra de la ley, así como en aplicación de los criterios interpretativos del art. 3 del Código Civil, se exige únicamente que al menos uno de los administradores resida en el ámbito geográfico de la

---

<sup>78</sup> Es cierto que el propio artículo hace uso de la terminología “*que al menos un administrador*”, por lo que no parece torticero pensar que bien pretendía ya el legislador permitir todos los modos de organizar la administración.

<sup>79</sup> *vid.* García de Enterría y Iglesias Prada. (2017) *Lecciones de Derecho Mercantil. Los órganos de las sociedades de capital (II). Los administradores.*

<sup>80</sup> *vid.* Díaz de Lezcano Sevillano y López Curbelo (2007) *Las entidades ZEC: Análisis de su problemática mercantil.* pág. 319. Planteaban además los autores la problemática que podría suscitar en estos casos la celebración de las reuniones de los Consejos de Administración, que, por regla general se realizan en el domicilio social de la entidad. Sin embargo, atendiendo a la realidad social modificada como consecuencia de la paralización que produjo en nuestras vidas el Covid-19, el que todos residan o no en un mismo lugar con la posibilidad que existe de celebrar exclusivamente las juntas telemáticamente resta riesgo o inseguridad jurídica a la elección de este modelo de organización de la administración.

ZEC, por lo que debería de poder admitirse la residencia de tan solo uno de los miembros que compongan el consejo de administración.

Resultaría inteligente quizás que fuera el consejero delegado, miembro del consejo, el que resida en las Islas Canarias o bien dotar de funciones ejecutivas a uno de los consejeros o incluso, se menciona en la doctrina, la posibilidad de investir a un consejero con el carácter de independiente; no obstante, la Ley de Sociedades de Capital únicamente establece supuestos concretos en los que, en ninguno de los casos habría de considerarse como independiente a un consejero (art. 529 *duodecies* LSC<sup>81</sup>).

En cualquier caso habría que determinar cuáles son los términos, funciones y competencias que podrían delegarse para tal fin, que encuentran su razón de ser en el art. 249 de la LSC.

A mayor abundamiento, no parecen interferir las denominadas facultades indelegables del consejo de administración con el lugar de residencia de sus miembros<sup>82</sup>.

### **iii. El concepto de residencia**

En consonancia con lo anterior, y siempre que el administrador seleccionado para ocupar al cargo sea una persona física, no está de más concretar el término «residencia» a efectos de nuestro ordenamiento jurídico.

La normativa a la que tiene sentido acudir no es otra que la Ley 35/2.006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establece en su precepto noveno que se entenderá que un contribuyente ostenta su residencia habitual en España siempre que permanezca ciento ochenta y tres días, durante un año natural en el territorio español, o bien, cuando radique en España su núcleo

---

<sup>81</sup> *vid.* García de Enterría y Iglesias Prada. (2017) *Lecciones de Derecho Mercantil. Los órganos de las sociedades de capital (II). Los administradores.*

<sup>82</sup> A mayor abundamiento, *vid.* Ortiz Herrero. (2019) *Facultades Indelegables del Consejo de Administración.* Trabajo de Fin de Grado de la Universidad de Valladolid realiza un estudio exhaustivo de estas materias que no interfieren verdaderamente con el fin de la norma que aquí se interpreta. págs. 25-36.

principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta<sup>83</sup>.

Es más, a efectos de la LREF se exige la residencia en cualquier parte del ámbito geográfico de la ZEC, esto es, todo el territorio ocupado por las islas Canarias. Cómo así concluyo la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en Consulta Vinculante V1345-21, de 12 de mayo de 2021<sup>84</sup>.

#### **iv. Aplicabilidad a la interpretación del requisito**

Así las cosas, queda claro que a la hora de seleccionar el modo de organizar la administración de una futura y potencial inscribible entidad ZEC, habrá que tener en cuenta que al menos uno de los administradores habrá de residir en las islas Canarias, siendo más sencillo en el supuesto de que el cargo sea ocupado por una persona física, pues parece tender el legislador a hacer referencia a este concepto, lo que no impide que una persona jurídica ocupe dicho cargo.

Atendiendo además a que en el mercado español se tiende a la constitución de pequeñas y medianas empresas, es posible que se prefiera en la práctica elegir a un administrador único o mancomunados o solidarios, dejando de lado las posibles dificultades de interpretación que pueda plantear la elección de un consejo de administración como órgano de administración de una entidad ZEC.

### **III. La obligación de realizar inversiones**

#### **i. Planteamiento de las incógnitas**

La letra d) del apartado segundo del art. 31 LREF establece como requisito a cumplir por las entidades ZEC la obligación de realizar inversiones en los dos años siguientes a la inscripción de la entidad en el registro correspondiente a estos efectos.

Para ello el precepto establece una serie de condiciones y requisitos que han de cumplir las inversiones y además, se prevé la posibilidad de suprimir dicha

---

<sup>83</sup>Agencia Tributaria (2023) La residencia de las personas físicas.

<sup>84</sup> Sencillamente concluye la consulta que de lo dispuesto en el precepto reproducido se desprende que a los efectos de cumplir con lo dispuesto en la letra b) del artículo 31.2 de la Ley 19/1994 se requiere que, al menos, un administrador de la entidad consultante resida en las islas Canarias sin que, a tales efectos, dicho precepto exija que sea en la misma isla en la que la entidad consultante tenga su domicilio social y la sede de dirección efectiva.

obligación cuando la creación de empleo y mantenimiento del promedio de la plantilla de trabajo superen los mínimos establecidos en el art. 31. E) LREF

No obstante, la flexibilización de este requisito nos ha de llevar a analizar la Resolución del Consorcio de 14 de julio de 2022, que plantea la posibilidad de eximir del cumplimiento de esta obligación, lo que, parece tergiversar los objetivos propios del régimen.

Igualmente abordaremos casos concretos de inversiones para conocer qué tipo de inversiones están teniendo acceso e incluso plantean problemática de aplicación del requisito en la práctica.

## **ii. Condiciones y requisitos de las inversiones: casuísticas reales.**

La obligación de realizar inversiones a efectos de dar por cumplido el requisito establecido parte del objetivo de desarrollo económico de las Islas Canarias.

En este sentido el texto normativo establece una serie de requisitos que han de cumplir las inversiones de las entidades ZEC, estableciendo la letra d) del precepto indicado en el apartado anterior que habrán de materializarse *“en la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible, en su caso, situados o recibidos en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de las actividades económicas efectuadas por el contribuyente en dicho ámbito geográfico”*, cuyos importes mínimos se distinguen entre islas capitalinas (100.000 euros de inversión) y el resto de islas (50.000 euros de inversión), durante los dos años siguientes a la inscripción de la entidad.

A estos requisitos se han de añadir (i) la necesidad de permanencia de las inversiones durante el período de disfrute del régimen o de su vida útil, y (ii) que los mismos han de ser nuevos, en el sentido más terminológico de la palabra pues tratándose elementos usados, estos no podrán aplicarse al fin perseguido por la obligación de realizar inversiones.

De un breve análisis de los requisitos indicados anteriormente, cabe destacar que existen distintos matices a recalcar y a estos efectos hay que tener en cuenta que:

- a) El marco temporal establecido para realizar la inversión en caso de excederse del mismo no supone la pérdida de las ventajas fiscales. En este sentido la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de

las Personas Jurídicas en Consulta Vinculante V3871-15 de 3 de diciembre de 2015 entiende que, aunque *“la regla general es que antes de la finalización del plazo máximo contemplado en las norma legal los elementos del inmovilizado han de cumplir las condiciones establecidas en ella, ha de tenerse en cuenta que en ocasiones puede resultar materialmente imposible la entrada en funcionamiento de los activos adquiridos en el plazo indicado por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, lo que podría ocurrir en proyectos de inversión que por su naturaleza o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción necesiten un plazo más amplio de construcción o de puesta en condiciones de funcionamiento que el general”*.

Por lo que, verdaderamente se establece en la norma un plazo orientativo, que bien, en determinadas circunstancias puede adecuarse a la realidad práctica para poder cumplir la finalidad perseguida por la ZEC, ofreciéndose una interpretación más beneficiosa para aquellas entidades que pretendan realizar grandes inversiones.

- b) Es importante también destacar que las inversiones realizadas han de encontrarse afectas por el desarrollo de la actividad económica de la ZEC, por lo que, no vale cualquier tipo de inversión.

A estos efectos, la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas es tajante al respecto en consultas tales como la Consulta Vinculante V1846-13, de 5 de junio de 2013, por medio de la cual una entidad dedicada a prestar servicios de comunicaciones pretendía incluir dentro de las inversiones la adquisición de un inmueble para ceder su uso a los empleados de la propia entidad; no obstante la Subdirección razona dos argumentos al respecto desestimando la posibilidad de incluir el inmueble como cómputo de inversiones de la entidad, en el sentido de que, ni tan siquiera se encuentra el arrendamiento dentro de las actividades y objeto social de la entidad por lo que el inmueble no afecta de manera ni directa ni indirecta al desarrollo de sus actividades y adicionalmente razona que *“un inmueble destinado a vivienda no puede computarse como un*

*elemento necesario para el desarrollo de la actividad económica prevista por la consultante”.*

En este sentido, es necesario tener claro que las inversiones han de afectar al desarrollo de la actividad económica realizada.

Otro supuesto es el desarrollado en la Consulta V0291-11 de 15 de febrero de 2022, por medio de la cual tres entidades ZEC distintas ostentan en proindiviso una inversión por valor de trescientos mil euros y en este sentido razona la Subdirección General que, al ostentar cada entidad en proindiviso un tercio equivalente al mínimo de inversión requerido por el artículo se cumple el requisito.

Esto nos da a entender que existen formas creativas y novedosas de interpretar un articulado encaminado, por lo que parece, a adecuarse en beneficio de las entidades ZEC.

No obstante lo anterior, no todo es válido y no todo puede entenderse como inversión, y en este sentido la **STSJ de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, 42/2015, de 25 de marzo de 2015, rec. 265/2014, ECLI:ES:TSJICAN:2015:2774** es clara cuando niega entender como inversión a efectos de la ZEC la participación en una ampliación de capital de una sociedad extranjera.

- c) Además, respecto a los elementos considerados como inversiones, es necesario matizar, como así se hace en la **STSJ de Las Palmas de Gran Canaria, 386/2018, de 8 de junio 2018, rec. 106/2017, ECLI:ES:TSJICAN:2018:1379** en relación con la letra b') del art. 31.2 de la Ley 19/1994, que las “inversiones iniciales” como es el arrendamiento del local para ejercer la actividad no computa a efectos de la inversión, puesto que, en el caso concreto de la sentencia el local ya se encontraba en funcionamiento antes de ser alquilado por la entidad ZEC.

**iii. La flexibilización del cumplimiento de la obligación de invertir con la promulgación de la Resolución de 14 de julio de 2022 del Consorcio Económico de la Zona Especial Canaria que establece criterios orientativas para la exención del requisito de inversión**

Llamativa fue la publicación de la Resolución de 14 de julio de 2022, del Consorcio de la ZEC, por la que se publica la Circular 1/2022 de 4 de julio del Consejo Rector, por la que se establecen los criterios orientadores de exención del requisito de inversión de la Zona Especial Canaria.

Si bien es cierto que su publicación parece traer causa en el ecosistema creado por las *start-ups* y sectores tecnológicos y de audiovisuales, al querer atraer a este tipo de entidades para que inviertan en las Islas Canarias (como es prueba de ello la multitud de publicaciones en las distintas redes sociales y página web de la ZEC) ello implica flexibilizar, quizás de manera excesiva, el cumplimiento de ciertos requisitos.

Ahora bien, no es menos cierto que esta flexibilización del requisito mejora con creces el cumplimiento del requisito de creación de empleo, lo que posibilita mejorar con creces la potenciación del desarrollo social del archipiélago canario.

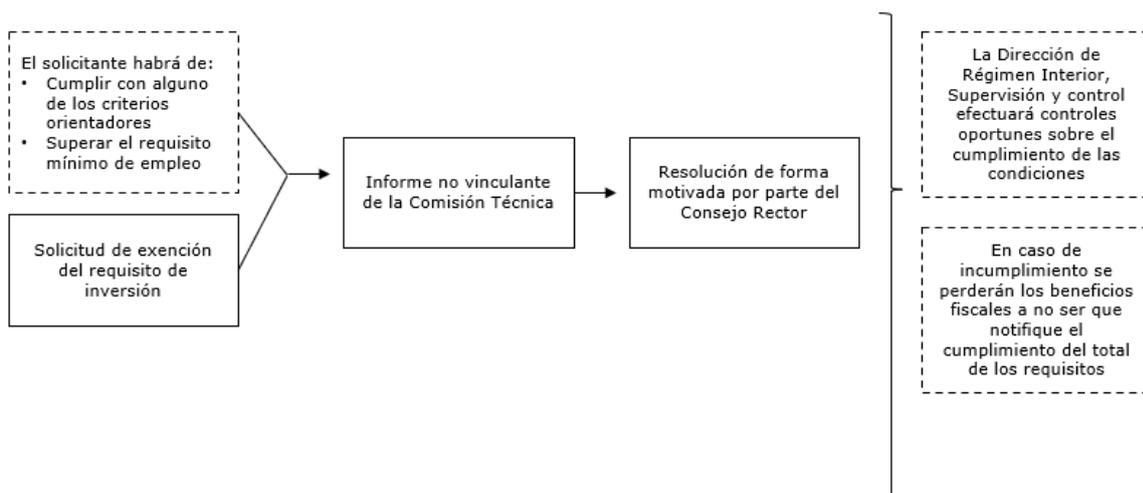
No obstante, y a meros efectos ilustrativos el propio **Tribunal Superior de Justicia de Canaria entiende entre otras, en la sentencia de 4 de febrero de 2022, rec. 119/2020, ECLI:ES:TSJICAN:2021:431** que este requisito, junto con el de creación de empleo, son los que manera más clara y directa contribuyen al potencial cumplimiento del desarrollo económico y social de las Islas Canarias.

Ahora bien, el ámbito de aplicación de la citada circular no es otro que el establecimiento de un procedimiento para eximir del requisito de inversión siempre y cuando se tengan en cuenta ciertas circunstancias<sup>85</sup> a la hora de resolver a favor de la exención así como el favorecimiento a ciertos sectores de nuestra economía en un intento de reforzar la inversión y ampliar el elenco de empresas adscritas a la ZEC.

---

<sup>85</sup> El Consejo Rector habrá de tener en cuenta el carácter innovador del proyecto, el potencial de crecimiento del proyecto, el carácter de investigación y/o desarrollo de tecnología innovadora, la explotación de tecnología innovadora, las características del proyecto en atención al uso intensivo de recursos humanos, las características del proyecto en atención al uso intensivo de conocimiento así como cualquier otras circunstancias distintas a las anteriores que repercutan en el desarrollo económico y social de las islas Canarias (Artículo Primero de la Circular 1/2022 relativo al ámbito de aplicación de la misma)

*Esquema 2: Procedimiento para la exención del requisito de inversión de la ZEC*



#### **iv. Aplicabilidad a la interpretación del requisito**

Queda claro por lo tanto que las inversiones habrán de cumplirse, siempre que sea posible, en los dos primeros años tras la inscripción de la entidad, cuya esencia ha de estar vinculada al desarrollo de la actividad económica.

Asimismo, es posible, por diversos motivos y circunstancias solicitar la exención a la obligación de inversión, lo que viene favoreciendo la incorporación de capitales de sectores más tecnológicos y de innovación en el archipiélago canario.

### **IV. Perspectiva laboral: creación de empleo y mantenimiento de la plantilla durante la duración de la inscripción.**

#### **i. Planteamiento de incógnitas**

El requisito de referencia para potenciar el desarrollo social de las islas Canarias no es otro que la exigencia de creación de empleo por parte de las entidades ZEC.

A este respecto, el requisito de creación de empleo plantea una serie de cuestiones al distinguir entre dos tipos de situaciones que pueden suceder dentro del régimen de la ZEC.

Así las cosas la normativa materializa dos supuestos jurídicos: (i) la creación de empleo como consecuencia de la creación *ex novo* de una nueva sociedad; (ii) la

creación de una nueva sociedad dependiente de otra sociedad matriz cuya actividad ya venía realizando.

Estas dos situaciones plantean diversas problemáticas, pues la correcta interpretación de una y otra podría ser determinante para entender que la entidad ZEC cumple debidamente los requisitos.

## **ii. Nociones del concepto de creación de empleo**

Establece el artículo primero del Convenio de la Organización Internacional de Trabajo sobre la política de empleo del año 1.964 que *“con el objetivo de estimular el crecimiento y el desarrollo económico, de elevar el nivel de vida, de satisfacer las necesidades de mano de obra y de resolver el problema del desempleo y del subempleo, todo miembro deberá formular y llevar a cabo, como un objetivo de mayor importancia, una política activa destinada a fomentar el pleno empleo, productivo y libremente elegido”*.

España, al adherirse al convenio en el año 1.970 se comprometía por lo tanto a materializar esta promesa con la promoción de distintas políticas activas de empleo para conseguir el pleno empleo, que no es otra cosa que el derecho universal a la formación continua<sup>86</sup>.

Coinciden no obstante, los autores Álvarez de la Rosa y Ramos Quintana<sup>87</sup> en que definir el concepto de empleo es altamente complicado por su dinamismo y evolución constante.

No obstante, si algo puede concretarse es que la ZEC se encuentra configurada dentro de las políticas activas de empleo al encontrarse orientadas en el fomento del espíritu empresarial y la economía social (art. 62 Ley 3/2023, de 28 de febrero, de Empleo).

Lo que es claro es que tanto las políticas nacionales como las políticas comunitarias se unifican en un mismo objetivo de aspiración al pleno empleo y al progreso social (cómo así se establece, por ejemplo, en la estrategia Europea

---

<sup>86</sup> *vid.* Álvarez de la Rosa, M. Ramos Quintana, M. (2022) *La Zona Especial Canaria y el empleo: aspectos jurídicos laborales*. op. cit. pág. 332.

<sup>87</sup> *vid.* Álvarez de la Rosa, M. Ramos Quintana, M. (2022) *La Zona Especial Canaria y el empleo: aspectos jurídicos laborales*. op. cit. pág. 331.

de Empleo<sup>88</sup>), es por ello coherente con todos estos objetivos, aspiraciones y regulaciones normativas, que uno de los requisitos que de manera más clara promueven la progresión económica y social del archipiélago es el de la creación de puestos de trabajo.

Extraña por lo tanto que la exigencia para cumplir con este requisito recaiga en unos números nimios, como entienden Álvarez de la Rosa y Ramos Quitana<sup>89</sup>, ya que la creación de empleos dependiendo de la isla en la que se instaure la entidad ZEC, sacrifican en cierta medida una mayor inversión en el perímetro geográfico de las islas.

Se facilita por lo tanto la entrada al régimen ZEC de entidades de tamaño pequeño o mediano, lo que puede provocar una proliferación de PYMES con plantillas reducidas y potenciar, quizás, la elección de determinados contratos que de manera torticera atacan contra el Estatuto de Trabajadores.

Porque, aun con la última modificación que entró en vigor el pasado 19 de enero de 2.022, por medio del Real Decreto-ley 32/2.021, de 28 de diciembre, la cual parte del criterio general de establecer contratos indefinidos, si tenemos en cuenta el carácter temporal de la ZEC siempre podrán celebrar contratos de duración determinada por circunstancia de la producción que tergiversen<sup>90</sup> verdaderamente el objeto de desarrollo social por el que aboga la inclusión de este requisito (art. 15 párrafo segundo del Estatuto de Trabajadores)<sup>91</sup>.

No obstante lo anterior, y aunque en palabras de los autores referenciados "*hubiera sido preferible aumentar la exigencia de puestos de trabajo*", no es menos cierto que la posibilidad de exención de la obligación de inversión que comentábamos en epígrafes anteriores parte de la idea de aumentar los puestos a crear por las entidades ZEC.

---

<sup>88</sup> *vid.* Makay, M (2022) *Parlamento Europeo: La política de empleo.*

<sup>89</sup> *vid.* Álvarez de la Rosa, M. Ramos Quinta, M. (2022) La Zona Especial Canaria y el empleo: aspectos jurídicos laborales. *op. cit.* pág. 338.

<sup>90</sup> Aunque no parece común en la jurisprudencia este tipo de situaciones no es menos cierto que parecen tener razón los autores cuando mencionan que puede querer optarse por los empresarios la utilización fraudulenta de los contratos de trabajo, o, en el supuesto de la STSJ de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria 1268/2021, de 23 de diciembre de 2021, Rec. 854/2021, la cesión ilegal de trabajadores.

<sup>91</sup> *vid.* Álvarez de la Rosa. Ramos Quinta. (2022) La Zona Especial Canaria y el empleo: aspectos jurídicos laborales. *op. cit.* pág. 339.

Por lo que, en cierta medida, con las últimas modificaciones normativas de la ZEC, se está intentando aumentar la importancia de este requisito armonizando de manera efectiva el cumplimiento de los objetivos principales.

A mayor abundamiento es ilustrativo tener en cuenta que la exigencia de creación de puestos de trabajo es mínima, lo que no obsta a que las entidades puedan generar más empleo, y es más cuantos más empleo mayor capacidad de reducir la base imponible del Impuesto de Sociedades que se permite.

*Tabla 1: Relación del número de empleos y la base imponible aplicable<sup>92</sup>*

	<b>Base imponible máxima</b>	<b>Número de empleos</b>
<b>ISLAS CAPITALINAS (Gran Canaria y Tenerife)</b>	1.800.000€	5 empleos
	500.000€ adicionales por empleo (hasta un máximo de 24.300.000€)	Entre 6 y 50 empleos
	Base imponible ilimitada	Cuando se superen los 50 empleos
<b>RESTANTE DE ISLAS</b>	1.800.000€	3 empleos
	500.000€ adicionales por empleo (hasta un máximo de 25.300.000€)	Entre 4 y 50 empleos
	Base imponible ilimitada	Cuando se superen los 50 empleos

### **iii. La dicotomía que presenta la creación de empleo neta y el concepto de actividad preexistente**

Ahora bien, aun cuando partamos de la idea que creación de empleo es, al tenor literal del concepto, la creación de los puestos de trabajo mínimo que exige la normativa, un breve análisis del art. 31 LREF nos permite observar que el legislador distingue dos situaciones para cumplir el requisito.

En este sentido, el precepto distingue entre (a) la creación de empleo en entidades de nueva creación; y entre (b) la creación de empleo neta para aquellas entidades que desarrollaban una actividad existente en forma mercantil

<sup>92</sup> Tabla configurada en relación a la publicada en la página web del Consorcio de la Zona Especial Canaria, donde se especifica que *la minoración de la cuota íntegra como resultado de la aplicación del tipo impositivo del 4% no podrá ser superior al 30% del importe de la cifra de negocio de la entidad de la Zona Especial Canaria.*

distinta o idéntica con anterioridad a su inscripción en el ámbito de la ZEC. Por lo que es necesario subdividir el análisis para entender la problemática que puede plantear cada una de estas situaciones.

#### **a. Creación de empleo en entidades de nueva creación**

En una interpretación amplia del requisito de creación de empleo para entidades de nueva creación en la ZEC, habida en cuenta el art. 22 bis LREF, parece claro que el legislador, cuando habla de la creación de empleo pretende que los trabajadores a contratar, sea cual sea el régimen de contratación elegido, provengan del ámbito geográfico de la ZEC<sup>93</sup>.

De esta manera se recalca en el artículo citado la necesidad de potenciar la competitividad, investigación e innovación de las Universidades que conforman el tejido académico del archipiélago canario para potenciar asimismo el desarrollo social de la isla, pues tiene sentido que legislador pretenda que sea la población en edad de trabajar (a partir de los 16 años) el sector poblacional hacia el que se dirige el requisito.

En este sentido, como recalca Mauricio Subirana<sup>94</sup> la condición de las Islas Canarias como RUP implica la necesaria promoción de acciones y programas específicos por parte del a Unión Europea, además de otros órganos gubernativos puesto que en palabras de la profesora *"las Universidades públicas canarias y los centros de investigación más relevantes del archipiélago han de quedar especialmente protegidos en la parte económica del REF de forma que su labor formativa e investigadora se financie a través de medidas concretas que potencien su desarrollo económico y social"*.

Por lo que, en este supuesto práctico todo se reduce al cumplimiento objetivo del requisito sin mayor implicación en cuanto a su posible interpretación.

A pesar de ello, y a efectos prácticos, es necesario traer a colación la **STSJ de Santa Cruz de Tenerife, 561/2022, de 21 de junio de 2022, rec. 36/2021, ECLI:EST:TSJICAN:2022:1969**, que establece dos importantes matices a tener en cuenta respecto de la aplicación de este requisito: (i) los administradores no

---

<sup>93</sup> Lo que asimismo podría suponer la posibilidad de teletrabajar, siempre que los trabajadores residieran en las Islas Canarias.

<sup>94</sup> *vid.* Mauricio Subirana. (2016) La necesaria y urgente reforma de los aspectos económicos del régimen económico y fiscal de Canarias. Revista nº 18 de la Hacienda Canaria.

computan a efectos de creación de empleo; (ii) tampoco computan a efecto de creación de empleo los no residentes en canarias, lo que parece implicar que solo se han de emplear a aquellos trabajadores residentes en las islas.

**b. Creación de empleo neta para aquellas entidades que desarrollaban una actividad preexisten a su inscripción**

Mayor problemática, respecto del epígrafe anterior, plantea el supuesto que entramos a analizar, puesto que, como veníamos diciendo, en el planteamiento de las incógnitas de este requisito el legislador parece indicar que existen dos supuestos distintos respecto de las entidades que pueden adscribirse al régimen de la ZEC.

Así es necesario discernir entre una serie de conceptos que, de cara a una posible inspección tributaria, tienen todos los visos para ser interpretados de manera que favorezcan a la entidad recaudadora o al interesado.

Arrojan luz a los conceptos de creación de empleo neta y de actividad preexistente, las sentencia del **Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 7 de diciembre de 2006, recurso. 6848/2001** y, especialmente, la del **Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 13/2021, de 4 de febrero de 2021, rec. 119/2020, ECLI:ES:TSJICAN:2021:431**.

A nuestro entender, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias establece los parámetros claves para entender ambos conceptos -de creación de empleo neta y actividad preexiste- cuando establece que *“es por ello por lo que la propia Ley regula un mínimo de empleos creados que justifiquen por tanto los beneficios fiscales otorgados a la zona ZEC, que en caso de Gran Canaria se establece en 5. Por tanto, el régimen de la ZEC no se estableció para que las empresas canarias ya establecidas antes de su aprobación, o aquellas creadas vigente ya dicho régimen pero que no se hubiesen acogido a aquel, traspasen formalmente su actividad a nuevas entidades creadas a su amparo, que es lo que sucede en el presente caso”*.

Parece entonces dejar entender el Tribunal que cuando el legislador habla de creación de empleo neta y actividad preexistente a efectos del mantenimiento del promedio de plantilla anual, lo hace teniendo en mente que si las entidades

residen en el ámbito geográfico de Canarias y quieren adscribirse al régimen fiscal no será suficiente mantener la plantilla que venía existiendo sino que habrá que aumentar por el mínimo exigible dicha plantilla, es decir, habrá de mantenerse la plantilla media y aumentarla conforme a si se encuentra la entidad en una isla capitalina o no.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo permite entender con mayor precisión el fin último del legislador, pues el establecimiento de beneficios fiscales a efectos de promover la creación de empleo no es únicamente originario de las islas Canarias, todo lo contrario, la sentencia analiza el cumplimiento de la política de creación de empleo establecido por la Junta de Extremadura y acaba concluyendo que la *"concesión de estas ayudas, no es otro que el de conseguir la creación de empleo, concretamente incentiva la contratación indefinida en el ámbito de la Comunidad Autónoma, siempre y cuando la nueva contratación suponga creación neta de empleo y no la sustitución de unos trabajadores por otros"*.

Es más, criterios similares se encuentra en la emisión de consultas por diversos órganos administrativos, a este respecto, resaltamos la Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0294-22 de 16 de febrero de 2022 a la cual se le somete a consulta la validez de los empleados (el promedio anual de plantilla) de dos sociedades, ya adscritas a la ZEC, que tras ejecutarse una fusión por absorción cuestionan si seguirán cumpliendo los requisitos, y en este sentido la DGT entiende que: *"a estos efectos, se partirá de la hipótesis de que la consultante está planteando el caso de subrogación de plantilla en el marco de una sucesión empresarial, en los términos establecidos en el artículo 44 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores."*

*Así, podrá entenderse que los trabajadores que entren a formar parte de la nueva empresa como consecuencia de la sucesión de empresa en los términos previstos en la legislación laboral podrán computarse a los efectos de calcular el incremento o mantenimiento del promedio de plantilla de trabajadores de la nueva empresa."*

En este sentido y a la luz de ambas sentencias, y en cierta medida la doctrina de la Dirección General de Tributos tiene sentido interpretar el requisito de creación de empleo sobre las siguientes bases:

- El requisito es aplicable para aquellas entidades canarias que no se encontraran adscritas al régimen de la ZEC pero que quisieran beneficiarse de las ventajas fiscales.
- Cómo el requisito último de la ZEC es atraer capital nacional y extranjero, al encontrarse estas entidades previamente en el ámbito geográfico de la ZEC se les requiere que mantengan el promedio anual de plantilla y que además contraten a los empleos exigidos por la normativa distinguiendo en si nos encontramos entre islas capitalinas (se requerirá la creación de cinco puestos de trabajo) o el resto de las islas (se requerirá la creación de tres puesto de trabajo).
- Por último, no se podría considerar válido que la sociedad canaria adopte otra forma social distinta con el propósito de beneficiarse de las ventajas de la ZEC, ya que a efectos prácticos se trata de la misma sociedad dedicándose a la misma actividad por lo que no hay nueva inversión como tal en las islas, sino una actividad preexistente, entendiendo como tal aquella que se venía realizando bajo otra titularidad.

#### **iv. Aplicabilidad al requisito**

Tras el análisis efectuado queda claro que la exigencia para el cumplimiento del requisito de creación de empleo es mínima, y por lo tanto asequible. Prueba de lo anterior es que el promedio de trabajadores por entidad ZEC supera los diez trabajadores.

Mayor problemática plantea interpretar que el legislador, teniendo en cuenta de que entidades canarias pudiesen querer beneficiarse del régimen expresamente regula dicha situación exigiendo que estas entidades de constitución canaria deban, además de crear los empleos exigidos por la normativa, mantener el promedio anual de plantilla que venían teniendo, circunscribiendo la aplicación de este apartado del requisito al ámbito geográfico de la ZEC.

## **V. El objeto social**

### **i. Planteamiento de las incógnitas**

El último de los requisitos de estudio no plantea mayor problemática que tener en cuenta que las entidades ZEC han de tener un objeto social concorde con el listado de actividades permitidas publicado en su momento, el cual incluye los códigos NACE<sup>95</sup> a los que deben vincular el objeto social las entidades que pretendan adscribirse al régimen. En este sentido, es posible realizar una pequeña reflexión al respecto (la relación de actividades permitidas se encuentra en el Anexo I)

### **ii. Actividades permitidas y actividades no permitidas**

En palabras de Faus<sup>96</sup>, el objeto social es la actividad o actividades que la sociedad que se constituye va a realizar para conseguir su fin primordial: la obtención de lucro.

Esta idea de obtención de lucro se liga necesariamente, en el ecosistema normativo de la ZEC, con la idea de promover los objetivos primordiales de desarrollo económico y social del archipiélago, de esta manera se restringe esta facultad de decisión para determinar el objeto social con este fin último de promoción económico y social.

Además es importante destacar que en virtud del principio de estanqueidad las actividades que se realizan y configuran potencialmente el objeto social de la entidad han de realizarse dentro del ámbito geográfico de la ZEC, así lo establece el art. 30 de la Ley del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, puesto que, de tener las entidades ZEC establecimientos secundarios éstos no podrán aplicarse los beneficios fiscales. Por lo que, a efectos de la ZEC el objeto social se restringe tanto a nivel de actividad como a nivel territorial.

En la práctica esto ha derivado en problemáticas sucintas con las operaciones triangulares de exportación de mercancías, pues en algunas ocasiones las mercancías transportadas no llegaban a “tocar tierra” canaria, lo que ha provocado discusiones sobre si verdaderamente puede entenderse como

---

<sup>95</sup> Se trata de las nomenclaturas publicadas de actividades económicas de la Comunidad Europea publicadas por EUROSTAT.

<sup>96</sup> *vid.* Faus (2022) Aspectos comunes a las sociedades mercantiles: el objeto social

actividad ZEC, prueba de ello han sido las distintas discusiones mantenidas entre el Ministerio de Hacienda y la ZEC del pasado abril de 2.022<sup>97</sup>.

A pesar de lo anterior, lo que es importante es extrapolar el concepto de seguridad jurídica y aplicarlo al régimen para que permita seguir siendo beneficios para el desarrollo económico y social de las islas Canarias.

Es por ello por lo que aunque el objeto social, siempre que la actividad sea lícita es a elección *cuasi* libre de quien funda la sociedad, en el ámbito del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la determinación del objeto social no es absolutamente libre<sup>98</sup>.

A este respecto se partió originariamente de un *numerus clausus* que se ha visto concretado en un listado de actividades autorizadas en el ámbito de la Zona Especial Canaria.

Y aunque inicialmente se partía de un criterio restrictivo para el establecimiento de actividades permitidas, como bien recuerdan Lezcano Sevillano y López Curbelo<sup>99</sup>, dicho criterio desapareció del Real Decreto-Ley 2/2000, ampliándose posteriormente la relación de actividades con la promulgación del Real Decreto-Ley 12/2006.

El listado de actividades mencionado es bastante amplio y establecido con el objetivo de promover el desarrollo económico y social del archipiélago canario.

No obstante, dentro de las actividades permitidas destacan ciertos sectores, como son el sector audiovisual, el sector marítimo, el sector de transporte, logística y distribución, las actividades relacionadas con el turismo, y el sector de la tecnología. Todos ellos sectores *cuore* del tejido empresarial y economía del archipiélago canario<sup>100</sup>.

A este respecto cabe mencionar que, del extenso listado establecido se excluyen expresamente en el texto normativo los centros de coordinación y servicios intragrupo, concretados en las categorías NACE 70.10 relativas a las actividades

---

<sup>97</sup> *vid.* Cabrera Bela (2022) Los desacuerdos internos de Hacienda amenazan la ZEC. Atlántico Hoy.

<sup>98</sup> *vid* Díaz de Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) Las entidades ZEC: Análisis de su problemática mercantil. *op. cit.* pág. 319

<sup>99</sup> *vid* Díaz de Lezcano Sevillano. López Curbelo (2007) Las entidades ZEC: Análisis de su problemática mercantil. *op. cit.* pág. 31

<sup>100</sup> Consorcio de la Zona Especial Canaria (2022) Sectores. Canarias ZEC Invest & Live

de las sedes centrales o 70.22 relativas a otras actividades de consultoría de gestión empresarial. En el supuesto en que la entidad ZEC quisiera además realizar adicionalmente alguna de las actividades relacionadas con estos códigos sería recomendable establecer balances analíticos<sup>101</sup> con el fin de discernir preventivamente las distintas actividades en aras a una posible revisión de la Agencia Tributaria.

A efectos prácticos, cabe resaltar dos sentencias de nuestro ordenamiento jurídico de cara a concretar los matices del concepto de actividad/objeto social a efectos de la ZEC, y en este sentido:

- El Tribunal Supremo sienta doctrina jurisprudencial cuando sentencia que las actividades realizadas por la ZEC han de contribuir necesariamente al desarrollo económico y social de las islas. En este sentido cabe recordar los distintos fallos del Alto Tribunal en relación a si las actividades de ITV pueden encontrarse permitidas dentro de la ZEC.

Entre otras, al amparo de la STS 110/2018, de 29 de enero de 2018, recurso. 2509/2017<sup>102</sup> se discutía si la actividad de ITV podría entenderse como actividad permitida dentro de los parámetros de la ZEC, falla finalmente la Salta Tercera en el sentido de que el listado de actividades es tan amplio *“de tal forma que no hay problema en considerar incluido en alguno de sus epígrafes la actividad desarrolladas por las ITV”*.

- Ahondando en lo anterior, en la misma sentencia el TS entiende que *el inciso «contribución al desarrollo económico y social» contemplado en los*

---

<sup>101</sup> El método analítico es un método financiero utilizado para comprender las distintas situaciones operacionales de un negocio. A este respecto pueden dividirse las distintas partidas lo que en todo caso es aconsejable pues, de cara a llevar distintas actividades, algunas adscritas al REF y otras no, será más sencillo determinar a cuales pueden aplicárseles los beneficios fiscales.

<sup>102</sup> En aras a no inundar de ideas el requisito y a mayor abundamiento, el Tribunal Supremo entendía que la actividad de ITV encajaba perfectamente en alguna de las actividades listadas para la ZEC, y a estos efectos *“A partir de los preceptos reproducidos, podemos afirmar que no hay en ellos base para afirmar que la actividad desarrollada por las empresas dedicadas a los servicios de ITV no contribuye al desarrollo económico y social del territorio donde se establecen. En efecto, acierta la sentencia recurrida al rechazar las dos razones expresadas por Consejo Rector en el sentido de que se trata de una actividad concesional y de que la prestación del servicio es idéntica en Canarias que en el resto de España. Baste subrayar, por no reiterar las razones expresadas por la sentencia recurrida, que se trata de una actividad, que si bien precisa de autorización, no es ya concesional sino que ha sido liberalizada; pero además, es que ni siquiera la naturaleza concesional sería por sí sola una razón bastante para excluir que una actividad contribuya al desarrollo económico y social de una región”*. También pueden verse las STS 123/2018, de 30 de enero, rec. 981/2017. Otro fallo del Tribunal Supremo ha ahondado en aceptar la actividad de ITV como actividad permitida dentro de la ZEC, y a estos efectos, cabe menciona la Sentencia 123/2018, de 30 de enero de 2018, Rec. 981/2017.

*artículos 28.1 y 31.2.f) de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, debe ser interpretado en el sentido de que no hay ninguna razón para considerar que una actividad económica de prestación de un servicio de utilización obligatoria no contribuya, por esa misma circunstancia, al desarrollo económico y social del territorio donde se emplaza.*

- La actividad realizada por la entidad ha de ser real y no un mero espejismo, en este sentido es relevante la SAP de Las Palmas 369/2018, de 8 de octubre de 2018, rec. 494/2018. La sentencia hace eco de que, el incumplimiento de los requisitos o fraude de ley en cuanto a la existencia real de la entidad ZEC puede conllevar el inicio de un proceso penal pues puede presumirse que la finalidad de tal declaración es elusoria del pago del impuesto de sociedad (entre otros) afectado directamente a la responsabilidad de los administradores.

Ahora bien, aun siendo claros los parámetros de las actividades de la ZEC el mundo tecnológico y la diversidad de actividades a realizar por una entidad colisionan a veces con los objetivos de la ZEC. En este sentido, son relevantes la Consulta de 9 de febrero de 2005 de la Dirección General de Tributos de Canarias y la Consulta de 27 de febrero de 2007, ambas, aunque discuten problemas de aplicación de tributación especial (IGIC) resulta curioso la forma adoptada por ambas sociedades, ya que las dos se tratan de sociedades de informática que se dedican al telemarketing y a la oferta de productos ofertados por internet, aplicándoles para entenderlas como entidades ZEC las reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones regulados en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

### **iii. Aplicabilidad al requisito**

A este respecto, el factor importante a tener en cuenta de cara a cumplimentar este requisito es que las actividades que constituyan el objeto social estén dentro de las actividades permitidas y autorizadas para la ZEC, así como que contribuyan al desarrollo económico y social de las islas.

De ello no obstante, no puede desprenderse que no puedan realizarse varias de las actividades autorizadas, e incluso de actividades mixtas, es decir, que algunas

estén dentro de las actividades autorizadas y otras no, habiendo de discernir a la hora de aplicar los beneficios fiscales entre las mismas para aplicar correctamente el tipo impositivo de referencia para este régimen fiscal.

El cumplimiento de este requisito es importante, y la actividad ha de ser real y realizarse en el ámbito geográfico de la ZEC, pues el fraude de ley implícito en aplicarse unos beneficios fiscales que no se tienen por no cumplir los requisitos no sólo implican las sanciones administrativas pertinentes, sino que también pueden tener implicaciones penales.

## **CONCLUSIONES**

- I.** El estudio de la ZEC es algo complejo teniendo en cuenta la escasa jurisprudencia que interpreta los requisitos y que la mayoría de los trabajos doctrinales hacen alusión de manera general a los requisitos sin entrar a concretar su interpretación, ello unido a que en los últimos tiempos se están incluyendo nuevas modificaciones legislativas para adaptar el régimen a la realidad social dificultan la concreción de argumentos jurídicos válidos para la defensa del cumplimiento de requisitos de cara a posibles inspecciones tributarias.
  
- II.** La configuración de las entidades ZEC, aun partiendo del concepto de persona jurídica, se hace con el objetivo de que se constituyan sociedades de capital por la seguridad jurídica y regulación concreta de las mismas, excluyendo otros vehículos jurídicos que, aunque ambiciosos podrían convertir al régimen en algo más parecido a un paraíso fiscal (i.e. sociedades civiles, comunidades de bienes, fondos de inversión que no funcionan a través de sociedades de capital, etc.). Esto se traduce en una restricción autónoma del legislador respecto del concepto de persona jurídica.

Si bien es cierto que la configuración de entidades ZEC responde a una estructura de sociedad de capital, los inversores extranjeros prefieren, por comodidad el establecimiento de sucursales lo que ha provocado su inclusión como vehículo jurídico válido para el establecimiento de entidades ZEC.

- III.** La configuración del órgano de administración está orientada a establecer administradores únicos y no otras formas más complejas de organizar la administración (como son los consejos), de esta manera se cumple y respeta realmente el requisito de residencia exigido a los administradores.

Lo cual, por otra parte no afectaría a la dimensión de la sociedad, aunque si es cierto que suele optarse por el establecimiento de consejo de administración para gestionar grandes empresas. Sin embargo, el listado de empresas inscritas deja claro que predominan las sociedades de responsabilidad limitada.

- IV.** Con el objetivo de atraer más capital, se han flexibilizado requisitos fundamentales para el desarrollo económico y social del archipiélago como es la obligación de invertir apostando por el legislador por promover otros requisitos clave del REF como es la creación de empleo.

Además, de cara a proteger el régimen, las inversiones de la ZEC deben cumplir unos requisitos concretos y servir para el desarrollo de la actividad económica.

- V.** En consonancia con el punto anterior la creación de empleo establecida para las entidades ZEC es asumible y poco exigente, habida en cuenta que se pretende desarrollar socialmente al archipiélago.

No obstante lo anterior, y como referenciamos en el punto anterior, el ánimo legislativo de los últimos tiempos está apostando por mejorar este requisito con incentivos tales como suprimir la obligación de invertir si se realiza una mayor contratación de trabajadores. Es más, el hecho de que el legislador parezca incluir dos tipos de situaciones a la hora de entender por cumplido el requisito de creación de empleo, incentiva la atracción de capital extranjero y peninsular, y “castiga” en cierta manera la materialización de sociedades canarias como entidades ZEC, obligándolas, en caso de venir desarrollando la misma actividad, a mantener el promedio anual de plantilla y aumentar la creación de empleo.

- VI.** Las actividades permitidas pueden también interpretarse. Lo cual permite incluir multitud de actividades que quizás no desarrollan debidamente la ZEC como se configuró en un primer momento. Como vemos en el ejemplo de las ITV cuyo recurso llegó hasta el Tribunal Supremo el cual entendió y argumentó que en suma si potenciaban el desarrollo económico del archipiélago canario.

Si bien es cierto que en un cambiante mundo tecnológico da cabida y protege la configuración de nuevas actividades que quizás, al momento de constituirse la ZEC ni si quiera existían. De hecho, quizás por ello el listado de la ZEC es tan amplio y genérico, pues pretende cubrir casi todas las

actividades que puedan en mayor o menor medida potenciar el progreso económico de las islas. Ejemplo claro de potenciación son la multitud de entidades con proyectos medioambientales que están cubriendo una necesidad mundial como es el cuidado del medioambiente.

**VII.** El hecho de que la Agencia Tributaria tenga derecho a inspeccionar el cumplimiento de los requisitos por las entidades inscritas en la ZEC desplaza ciertamente las competencias del Consorcio y del Consejo Rector difuminándose el principio *non bis in idem* al haber dos organismos distintos que interpretan el cumplimiento o no de los requisitos. Esto se traduce en cierta inseguridad jurídica para potenciales inversores. Si bien, por el contrario obliga a un cumplimiento certero de los requisitos y crea inseguridad en aquellas situaciones en las que se pretende, únicamente beneficiarse de un beneficio fiscal fraudulentamente.

## FUENTES Y BIBLIOGRAFÍA

### I. Normativa

**Constitución** Española. Publicado en BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1.978, BOE-A-1978-31229

**Tratado** de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. Protocolos. Anexos. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa. Publicado en DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010. DOUE-Z-2010-70002.

**Decisión del Consejo**, de 26 de junio de 1.991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las Islas Canarias (POSEICAN). Publicado en DOCE núm. 171, e 29 de junio de 1991. DOUE-L-1991-80880

**Resolución** de 14 de julio de 2022, del Consorcio de la Zona Especial Canaria, por la que se publica la Circular 1/2022, de 4 de julio, del Consejo Rector por la que se establecen los criterios orientadores de exención del requisito de inversión de la Zona Especial Canaria. Publicado en BOE núm 194, de 13 de agosto de 2022. BOE-A-2022-13692.

**Ley** 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Publicado en BOE núm. 137. BOE A-1991-14463.

**Ley** 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Publicado en BOE núm. 161, de 7 de julio de 1.994. BOE-A-1994-15794.

**Ley** 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Publicado en BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2.014. BOE-A-2014-12328.

**Ley Orgánica** 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Canarias. Publicado en BOE núm. 268, de 6 de noviembre de 2.018. BOE-A-2018-15138.

**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

**Ley** 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2.022. Publicado en BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 2.021. BOE-A-2021-165875.

**Real Decreto** de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. Publicado en GAZ, núm. 289, de 16 de octubre de 1885. BOE-A-1885-6627

**Real Decreto** de 24 de julio de 1889 por el que se aprueba el Código Civil. Publicado en Gaceta de Madrid, núm. 206, de 25 de julio de 1889. BOE-A-1889-4763

**Real Decreto Legislativo** 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Publicado en BOE núm. 251. BOE-A-1993-25359.

**Real Decreto** 1050/1995, de 23 de junio, por el que se aprueba el Estatuto del Consejo Rector del Consorcio de la Zona Especial Canaria. Publicado en BOE núm. 164, de 11 de julio de 1.995. BOE-A-1995-16750.

**Real Decreto-ley** 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y otras normas tributarias. Publicado en BOE núm. 151, de 24 de junio del 2.000, p.p. 22415 a 22426. BOE-A-2000-11832

**Real Decreto-ley** 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la

**Ley** 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio. Publicado en BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 2.006, p.p. 46612 a 46262. BOE-A-2006-22952.

**Real Decreto-ley** 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y se fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a métodos y regímenes especiales de tributación. Publicación en BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 2021. BOE-A-2021-21654.

**Real Decreto** 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a incentivos fiscales en la imposición indirecta, la Reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria. Publicado en BOE núm. 14, de 16 de enero de 2.008. BOE-A-1995-16750.

**Resolución** de 20 de diciembre de 2021, del Consorcio de la Zona Especial Canaria, por la que se publica el Acuerdo del Consejo Rector de 29 de noviembre de 2.021, por el que se aprueba la instrucción de organización interna y servicios. Publicado en BOE

núm. 16, de 19 de enero de 2.022, p.p. 5447 a 5453. BOE-A-2022-845.

**Circular** 1/2021 del Consejo Rector por la que se hace público el criterio de la Dirección General de Tributos en relación a la sujeción al régimen especial de la Zona Especial Canaria de la compraventa de bienes corporales cuya puesta a disposición no se realice o su despacho no se inicie en el territorio de las Islas Canarias. Publicado el 20 de julio de 2021.

## II. Bibliografía

**Acosta Criado** (2019) *El régimen económico y fiscal de Canarias: el control de ayudas de estado como ventaja para invertir desde Canaria*. LA LEY 13025/2019

**Agencia Tributaria** (2023) *La residencia de las personas físicas*. Consultado en [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/contribuyente-residencia/residencia-personas-fisicas.html#:~:text=Ser%C3%A1%20residente%20del%20Estado%20donde,\(centro%20de%20intereses%20vitales\)](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/contribuyente-residencia/residencia-personas-fisicas.html#:~:text=Ser%C3%A1%20residente%20del%20Estado%20donde,(centro%20de%20intereses%20vitales).).

**Agencia Tributaria** (2022) *Beneficios Fiscales en Canarias. Reserva para*

*inversiones en Canarias*. Consultado en

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/deducciones-beneficios-fiscales-impuesto-sobre-sociedades/beneficios-fiscales-canarias/reserva-inversiones-canarias.html>

**Alfaro Águila-Real** (2016) *La sucursal*. Consultado en <https://almacenederecho.org/la-sucursal>

**Álvarez de la Rosa. Ramos Quintana** (2022) *La Zona Especial Canaria y el empleo: aspectos jurídicos laborales* Revista de Hacienda Canaria, núm. 18 Especial ZEC, pág. 327-346

**Botía Valverde** (2017) *Poder individual a favor de administrador mancomunado ¿representación orgánica o voluntaria? Poder, consentimiento y delegación*. Consultado en <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/doctrina/articulos-doctrina/poder-individual-a-favor-de-administrador-mancomunado/>

**Canarias ZEC** (2022) *La ZEC*. Consultado en <https://canariaszec.com/>

**Carballo Armas** (2022) *El <<hecho diferencial canario>> y sus*

*repercusiones en el ordenamiento jurídico español y de la Unión Europea (una breve reflexión a propósito de la Zona Especial Canaria)* Revista de Hacienda Canaria, núm. 18, pág. 83-105.

**Clavijo Hernández** (2019) *El Régimen Económico Fiscal de Canarias en la Constitución. Un análisis de la disposición adicional tercera* Revista Técnica Tributaria, núm. 124, pág. 39-52

**Clavijo Hernández. Génova Galván** (2019) *Capítulo 37. Título VI. Capítulo I. Del régimen económico y fiscal de Canarias (Artículos 165 a 168)* El Estatuto de Autonomía de Canarias. pág. 727-748.

**Clavijo Hernández** (1995) *La reforma de los aspectos económicos del REF.* Noticias de la Unión Europea, nº130. pág. 7-10.

**Corporación 5** (2018) *Estudio del impacto de la ZEC sobre el tejido socioeconómico de Canarias: 2016.* Publicado en [www.canariaszec.com/recursos/publicaciones](http://www.canariaszec.com/recursos/publicaciones)

**Criado Acosta** (2019) *El régimen económico y fiscal de Canarias: el control de ayudas de estado como ventaja para invertir desde Canarias*

Técnica Contable y Financiera, núm. 25, Sección Fiscalidad, Wolters Kluwer.

**Cruz Padial** (2002) *La zona especial canaria (ZEC) y la transparencia internacional (TFI).* Revista fiscal mes a mes, núm. 76-77, pág. 29-31.

**Díaz de Lezcano Sevillano. López Curbelo** (2022) *Las entidades ZEC: Análisis de su problemática mercantil* Revista de Hacienda Canaria, núm. 18 Especial ZEC, p-p- 303-326

**Espino Romero** (2003-2004) *El Real Decreto de Puertos Francos, siglo y medio después.* Revista de ciencias jurídicas, núms. 8-9, p.p. 69-74

**García-Verdugo** (2002) *¿Es la Zona Especial Canaria un paraíso fiscal? Análisis conforme a los trabajos desarrollados por la O.C.D.E en materia de competencia fiscal prejudicial.* Revista Hacienda Canaria, núm. 1, pág. 126-146.

**García-Verdugo** (2002) *¿Es la Zona Especial Canaria un paraíso fiscal?* Revista Hacienda canaria, núm. 2, págs. 65-88.

**García de Enterría. Iglesias Prada** (2017) *Lecciones de Derecho Mercantil. Los órganos de las sociedades de capital (II). Los administradores.* pág. 573-598.

**González Marante. García Cabrera** (2022) *Historia y creación de la Zona Especial Canaria*, Revista de Hacienda Canaria, núm. 18 Especial ZEC, p.p 5-51.

**Génova Galván** (1983) *El Régimen Económico-Fiscal Canario ante la Constitución de 1978: Análisis jurídico de la disposición adicional tercera*. REVL-1983, núm. 281. pág. 262-176

**Génova Galván. Clavijo Hernández** (2022) *En el cincuentenario de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico y Fiscal de Canarias*. Revista Hacienda Canaria núm. 58. pág. 5-26.

**Génova Galván** (2017) *Las ayudas de Estado en el REF. Control y recuperación*. Revista Hacienda Canaria, núm 47. pág. 27-64.

**González-Meses** (2007) *Administración mancomunada y apoderamiento*. Libro Homenaje a Don Juan Francisco Delgado de Miguel, pág. 289-310.

**Gran Canaria film commission** (2022) *Otros incentivos en Gran Canaria*. Consultado en <https://www.grancanariafilm.com/rodar-en-gran-canaria/ventajas-fiscales/otros-incentivos-en-canarias/>

**Herrero Hernández** (2001) *El principio de estanqueidad en los diseños de la zona especial Canaria*. Noticia de la Unión Europea, núm. 203, pág. 65-78

**Jimenez** (2020) *El paraíso fiscal de los Reyes Católicos en Canarias*. Consultado en <https://www.eleconomista.es/canarias/noticias/10856234/10/20/El-paraiso-fiscal-de-los-Reyes-Catolicos-en-Canarias.html>

**Lagares Abogados** (2021) *Zona Especial Canaria (ZEC): requisitos y beneficios*. Consultado en <https://lagares-abogados.com/zona-especial-canaria-zec-requisitos-beneficios/>

**Lecuona Prats** (2005) *Crisis de gobierno y presión fiscal en las islas señoriales en el tránsito del siglo XVIII al XIX*. Tebeto: Anuario del Archivo Histórico Insular de Fuerteventura, núm. 18, p.p. 37-52

**Martín Pascual** (2022) *El Consorcio de la Zona Especial Canaria: estructura organizativa y funcional*. pág. 107-122 Revista de Hacienda Canaria, número 18.

**Mauricio Subirana** (2016) *La necesaria y urgente reforma de los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*.

Revista de Hacienda Canaria, núm. 44, p.p. 8-27.

**Ministerio de Hacienda y Función Pública** (2022) *Informe de gestión 2021. Zona Especial Canaria. Consorcio de la Zona Especial Canaria.*

**Miranda Calderín. Dorta Velázquez. Déniz Mayor** (2016) *Los retos del REF. Control de ayudas, creación de empleo y financiación autonómica.* Colección Cátedra del REF, núm 2, 1ª edición: Universidad de las Palmas de Gran Canaria, Servicio de Publicaciones y Difusión Científica, España.

**Núñez Pérez** (2021) *Consideraciones en torno al origen histórico del Régimen Fiscal Especial de Canarias (I).* Revista de Hacienda Canaria, núm. 55, p.p 139-172.

**Olivera Herrera** (2011) *La Zona Especial Canaria: luces y sombras.* Revista Hacienda Canaria, núm. 33. pág. 93-108.

**Ortega** (2021) Los Presupuestos de 2022 confirman que los incentivos canarios no quedan sujetos a la tributación mínima del 15%. Consultado en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/los-presupuestos-de-2022-confirman-que-los-incentivos-canarios-no->

[quedan-sujetos-a-la-tributacion-minima-del-15/](#)

**Ortiz Herrero** (2019) *Facultades Indelegables del Consejo de Administración.* Trabajo de Fin de Grado. Pág. 25-36.

**Pacheco González** (2020) *La Divulgación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF)* Trabajo de Fin de Grado, pág. 10.

**Pascual González** (1999) *La Zona Especial Canaria en el marco jurídico constitucional y del Tratado de la Unión Europea.* Anales de la Facultad de Derecho. Universidad de la Laguna. Núm. 16, p.p. 281-309.

**Paz-Ares** (2017) *Lecciones de Derecho Mercantil. Volumen I. Segunda parte: Derecho de Sociedades.* 15ª Edición. pág. 359-374.

**Penco Acedo** (2022) *Compendio de Introducción al Derecho Privado.* 1ª Edición. pág. 153-178.

**Pineda Ramos** (2016) *El Régimen Económico y Fiscal de Canarias: antecedentes y situación actual.* Revista Atlántida, núm 7, p.p. 183-213; ISSN: 556-4924

**Sánchez Blázquez** (2016) *Compatibilidad del régimen especial de*

*la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias (comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 8 de marzo de 2016)*. Revista de Hacienda Canaria, núm. 45, pág. 399.

**Sánchez Blázquez** (2022) *El control jurisdiccional de las resoluciones denegatorias de la autorización del Consorcio de la Zona Especial Canaria (Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 29 y de 30 de enero de 2018)* Revista Hacienda Canaria, núm. 58. pág. 475-500.

**Sánchez Blázquez. Clavijo Hernández. Génova Galván** (2018) El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos núm. 421, pág. 85-114.

**Sánchez Blázquez** (2016) *Compatibilidad del régimen especial de la Zona Especial Canaria y la Deducción por Inversiones en Canarias (comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 8 de marzo de 2016)*. Revista Hacienda Canaria, núm. 45. pág. 399-414.

**Sánchez Blázquez** (2013) *La Zona Especial Canaria. Problemas actuales y perspectivas de reforma a la luz del Derecho Comunitario. Fiscalidad*

empresarial en Europa y competitividad. pág. 573-588.

**Sánchez Serrano** (1995) *Régimen General de las entidades ZEC (arts. 42 a 50 de la Ley 19/1994, de 6 de julio)* Noticias de la Unión Europea, núm. 130, p.p. 101-114

**Ubeda Tarajano** (2007) *La potestad sancionadora del Consorcio de la Zona Especial Canaria*. Revista Hacienda Canaria, núm. 21, pág. 19-36.

**Velasco García. González Peñuela** (2007) Régimen fiscal de la ZEC. Alcance, contenido y valoración. Revista Hacienda Canaria, núm. 18, pág. 147-180.

### **III. Doctrina judicial**

#### **Tribunal Constitucional**

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 134/2004 de 22 de julio de 2004, rec. 1313/1997.

#### **Tribunal Supremo**

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de junio de 2004, rec. 8717/1999.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 7 de diciembre de 2006, rec. 6848/2001.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 3 de junio de 2010, rec. 2268/2005.  
ECLI:ES:TS:2010:2838.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 110/2018 de 29 de enero de 2018, rec. 2509/2017.  
ECLI:ES:TS:2018:194.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 123/2018, de 30 de enero de 2018, rec. 981/2017.  
ECLI:ES:TS:2018:195.

#### **Tribunales Superiores de Justicia**

Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 27/2010, de 19 de enero, rec. 390/2008.  
ECLI:ES:TSJICAN:2010:164.

Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 259/2015, Rec. 47/2013:  
ECLI:ES:TSJICAN:2015:3220.

Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 42/2015 de 25 de marzo 2015, rec. 265/2014.  
ECLI:ES:TSJICAN:2015:2774.

Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 386/2018, de 6 de julio de 2018, rec. 106/2017.  
ECLI:ES:TSJICAN:2018:1379.

Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 321/2018 de 8 de junio de 2018, rec. 116/2017.  
ECLI:ES:TSHICAN:2018:1379.

Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 13/2021, de 4 de febrero 2021, rec. 119/2020. ECLI:ES:TSJICAN:2021:431.

Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Santa Cruz de Tenerife, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 561/2022 de 21 de junio de 2022, rec. 36/2021. ECLI:TSJICAN:2022:1969

### **Audiencia Provincial**

Audiencia Provincial de Las Palmas, Sección 1ª, Sentencia 369/2018 de 8 de octubre de 2018, rec. 494/2018. ECLI:ES:APGC:2018:2285.

## **IV. Doctrina administrativa**

### **Dirección General de Tributos**

Resolución de 14 de marzo de 2022, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la anota de calificación del registrador mercantil y de bienes muebles I de Palma de Mallorca, por la que se suspende la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdo de cambio de domicilio. Publicado en BOE núm. 80, p.p. 44970 a 44974. BOE-A-2022-5415.

Resolución de 11 de septiembre de 1990.

Resolución de 15 de marzo de 2011.

Resolución de 13 de diciembre de 2017.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2145-06 de 25 de octubre de 2006

Consulta vinculante V2559-05, de 7 de noviembre de 2005, de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas.

Consulta Vinculante V0294-22, de 16 de febrero de 2022 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas jurídicas. La Ley 316/2022

Consulta Vinculante 2142-22, de 26 de septiembre de 2022, de la Dirección General de Tributos de Canarias

Consulta Vinculante V0291-22, de 15 de febrero de 2022 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Consulta de 14 de junio de 2005 de la Dirección General de Tributos de Canarias

Consulta de 27 de septiembre de 2008 de la Dirección General de Tributos de Canarias

Consulta de 9 de febrero de 2005 de la Dirección General de Tributos de Canarias

Consulta Vinculante V0294-22, de 16 de febrero de 2022, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Consulta Vinculante V1749-12, de 10 de septiembre de 2012 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. La Ley 2029/2012

Consulta Vinculante V1345-21, de 12 de mayo de 2021 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas. La Ley 1443/2021.

Consulta Vinculante V0517-07, de 13 de marzo de 2007, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Consulta Vinculante V0518-07, de 13 de marzo de 2007, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Consulta Vinculante V1846-13, de 5 de junio de 2013, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Consulta Vinculante V2554-14, de 30 de septiembre de 2014, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Consulta Vinculante V2664-16, de 14 de junio de 2016, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Consulta Vinculante V3871-15 de 3 de diciembre de 2015, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

Contestación Vinculante de la Dirección General de Tributos V1749-12, de 10 de septiembre de 2012.

### **TEAC**

Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, Resolución de 30 de noviembre de 2016

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 30 de noviembre de 2016, recursos acumulados 1028/2013 y 2080/2013.

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 26 de mayo de 2021, rec. 4224/2019

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Primera, Resolución de 3 de diciembre de 2019, rec. 478/2019

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Primera, Resolución de 26 de mayo de 2021, rec. 4224/2019.

### **Otros órganos**

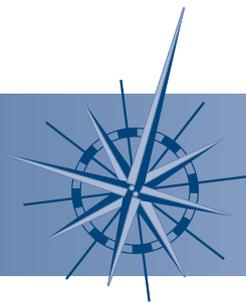
Resolución de 11 de septiembre de 1.990, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso gubernativo interpuesto por Don Miguel Verdaguer Montes, en nombre de "Club Intersport AG", de nacionalidad suiza, contra la negativa del Registrador a inscribir una escritura de sucursal de una sociedad anónima. Publicado en BOE núm. 249, de 17 de octubre de 1990, p.p. 30472 a 30473. BOE-A-1990-25070

### **V. Otra documentación**

Comisión Europea (2022) "Dar prioridad a las personas, asegurar el crecimiento sostenible e inclusivo y liberar el potencial de las regiones ultraperiféricas de la UE" Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Estrasburgo.

Comisión Europea (2022) "Las regiones ultraperiféricas, en síntesis: activos, retos y oportunidad" Documento de trabajo de los

**ANEXO I – LISTADO DE ACTIVIDADES  
PERMITIDAS**



# LISTA DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS ZEC

## Desglosada a cuatro dígitos según NACE Rev. 2

- |  |  |
|--|--|
| 01.28 Cultivo de plantas medicinales y farmacéuticas.                                  | 10.84 Elaboración de especias, salsas y condimentos.   |
| 03.11 Pesca marina.  | 10.85 Elaboración de platos y comidas preparados.  |
| 03.12 Pesca en agua dulce.   | 10.85 Elaboración de platos y comidas preparados.  |
| 03.21 Acuicultura marina.  | 10.86 Elaboración de preparados alimenticios homogeneizados y alimentos dietéticos.                    |
| 03.22 Acuicultura de agua dulce.   | 10.89 Elaboración de otros productos alimenticios n.c.o.p.   |
| 10.11 Procesado y conservación de carne.   | 10.91 Fabricación de productos para la alimentación de animales de granja.                             |
| 10.12 Procesado y conservación de volatería.   | 10.92 Fabricación de productos para la alimentación de animales de compañía.                           |
| 10.13 Elaboración de productos cárnicos y de volatería.                                | 11.01 Destilación, rectificación y mezcla de bebidas alcohólicas.                                      |
| 10.20 Procesado y conservación de pescados, crustáceos y moluscos.                     | 11.02 Elaboración de vinos.  |
| 10.31 Procesado y conservación de patatas.   | 11.03 Elaboración de sidra y otras bebidas fermentadas a partir de frutas.                             |
| 10.32 Elaboración de zumos de frutas y hortalizas.                                     | 11.04 Elaboración de otras bebidas no destiladas, procedentes de la fermentación.                      |
| 10.39 Otro procesado y conservación de frutas y hortalizas.                            | 11.05 Fabricación de cerveza.  |
| 10.41 Fabricación de aceites y grasas.   | 11.06 Fabricación de malta.  |
| 10.42 Fabricación de margarina y grasas comestibles similares.                         | 11.07 Fabricación de bebidas no alcohólicas; producción de aguas minerales y otras aguas embotelladas. |
| 10.51 Preparación de leche y fabricación de sus derivados.                             | 12.00 Industria del tabaco.  |
| 10.52 Elaboración de helados.  | 13.10 Preparación e hilado de fibras textiles.   |
| 10.61 Fabricación de productos de molinería.   | 13.20 Fabricación de tejidos textiles.   |
| 10.62 Fabricación de almidones y productos amiláceos.                                  | 13.30 Acabado de textiles.   |
| 10.71 Fabricación de pan y de productos frescos de panadería y pastelería.             | 13.91 Fabricación de tejidos de punto.   |
| 10.72 Fabricación de galletas y productos de panadería y pastelería de larga duración. | 13.92 Fabricación de artículos confeccionados con textiles, excepto prendas de vestir.                 |
| 10.73 Fabricación de pastas alimenticias, cuscús y productos similares.                | 13.93 Fabricación de alfombras y moquetas.   |
| 10.81 Fabricación de azúcar.   |  |
| 10.82 Fabricación de cacao, chocolate y productos de confitería.                       |  |
| 10.83 Elaboración de café, té e infusiones.  |  |



- 13.94 Fabricación de cuerdas, cordeles, bramantes y redes.
- 13.95 Fabricación de telas no tejidas y artículos confeccionados con ellas, excepto prendas de vestir.
- 13.96 Fabricación de otros productos textiles de uso técnico e industrial.
- 13.99 Fabricación de otros productos textiles n.c.o.p.

---

- 14.11 Confección de prendas de vestir de cuero.
- 14.12 Confección de ropa de trabajo.
- 14.13 Confección de otras prendas de vestir exteriores.
- 14.14 Confección de ropa interior.
- 14.19 Confección de otras prendas de vestir y accesorios.
- 14.20 Fabricación de artículos de peletería.
- 14.31 Confección de calcetería.
- 14.39 Confección de otras prendas de vestir de punto.

---

- 15.11 Preparación, curtido y acabado del cuero; preparación y teñido de pieles.
- 15.12 Fabricación de artículos de marroquinería, viaje y de guarnicionería y talabartería.
- 15.20 Fabricación de calzado.

---

- 16.10 Aserrado y cepillado de la madera.
- 16.21 Fabricación de chapas y tableros de madera.
- 16.22 Fabricación de suelos de madera ensamblados.
- 16.23 Fabricación de otras estructuras de madera y piezas de carpintería y ebanistería para la construcción.
- 16.24 Fabricación de envases y embalajes de madera.
- 16.29 Fabricación de otros productos de madera; artículos de corcho, cestería y espartería.

---

- 17.11 Fabricación de pasta papelera.
- 17.12 Fabricación de papel y cartón.
- 17.21 Fabricación de papel y cartón ondulados; fabricación de envases y embalajes de papel y cartón.
- 17.22 Fabricación de artículos de papel y cartón para uso doméstico, sanitario e higiénico.
- 17.23 Fabricación de artículos de papelería.
- 17.24 Fabricación de papeles pintados.
- 17.29 Fabricación de otros artículos de papel y cartón.

---

- 18.11 Impresión de periódicos.
- 18.12 Otras actividades de impresión y artes gráficas.
- 18.13 Servicios de preimpresión y preparación de soportes.
- 18.14 Encuadernación y servicios relacionados con la misma.
- 18.20 Reproducción de soportes grabados.

---

- 19.10 Producción de brea y coque de brea.

---

- 20.11 Fabricación de gases industriales.
- 20.12 Fabricación de colorantes y pigmentos.
- 20.13 Fabricación de otros productos básicos de química inorgánica.
- 20.14 Fabricación de otros productos básicos de química orgánica.
- 20.15 Fabricación de fertilizantes y compuestos nitrogenados.
- 20.16 Fabricación de plásticos en formas primarias.
- 20.17 Fabricación de caucho sintético en formas primarias.
- 20.20 Fabricación de pesticidas y otros productos agroquímicos.
- 20.30 Fabricación de pinturas, barnices y revestimientos similares; tintas de imprenta y masillas.
- 20.41 Fabricación de jabones, detergentes y otros artículos de limpieza y abrillantamiento.
- 20.42 Fabricación de perfumes y cosméticos.
- 20.51 Fabricación de explosivos.
- 20.52 Fabricación de colas.
- 20.53 Fabricación de aceites esenciales.
- 20.59 Fabricación de otros productos químicos n.c.o.p.
- 20.60 Fabricación de fibras artificiales y sintéticas.

---

- 21.10 Fabricación de productos farmacéuticos de base.
- 21.20 Fabricación de especialidades farmacéuticas.

---

- 22.11 Fabricación de neumáticos y cámaras de caucho; reconstrucción y recauchutado de neumáticos.
- 22.19 Fabricación de otros productos de caucho.
- 22.21 Fabricación de placas, hojas, tubos y perfiles de plástico.
- 22.22 Fabricación de envases y embalajes de plástico.
- 22.23 Fabricación de productos de plástico para la construcción.
- 22.29 Fabricación de otros productos de plástico.

---

- 23.11 Fabricación de vidrio plano.
- 23.12 Manipulado y transformación de vidrio plano.
- 23.13 Fabricación de vidrio hueco.
- 23.14 Fabricación de fibra de vidrio.
- 23.19 Fabricación y manipulado de otro vidrio, incluido el vidrio técnico.
- 23.20 Fabricación de productos cerámicos refractarios.
- 23.31 Fabricación de azulejos y baldosas de cerámica.
- 23.32 Fabricación de ladrillos, tejas y productos de tierras cocidas para la construcción.
- 23.41 Fabricación de artículos cerámicos de uso doméstico y ornamental.
- 23.42 Fabricación de aparatos sanitarios cerámicos.
- 23.43 Fabricación aisladores y piezas aislantes de material cerámico.
- 23.44 Fabricación de otros productos cerámicos de uso técnico.
- 23.49 Fabricación de otros productos cerámicos.
- 23.51 Fabricación de cemento.



- 23.52 Fabricación de cal y yeso.
  - 23.61 Fabricación de elementos de hormigón para la construcción.
  - 23.62 Fabricación de elementos de yeso para la construcción.
  - 23.63 Fabricación de hormigón fresco.
  - 23.64 Fabricación de mortero.
  - 23.65 Fabricación de fibrocemento.
  - 23.69 Fabricación de otros productos de hormigón, yeso y cemento.
  - 23.70 Corte, tallado y acabado de la piedra.
  - 23.91 Fabricación de productos abrasivos.
  - 23.99 Fabricación de otros productos minerales no metálicos n.c.o.p.
- 
- 24.33 Fabricación de planchas acanaladas y paneles laminados mediante laminación en frío por conformación con plegado.
- 
- 25.11 Fabricación de estructuras metálicas y sus componentes.
  - 25.12 Fabricación de carpintería metálica.
  - 25.21 Fabricación de radiadores y calderas para calefacción central.
  - 25.29 Fabricación de otras cisternas, grandes depósitos y contenedores de metal.
  - 25.30 Fabricación de generadores de vapor, excepto calderas de calefacción central.
  - 25.50 Forja, estampación y embutición de metales; metalurgia de polvos.
  - 25.61 Tratamiento y revestimiento de metales.
  - 25.62 Ingeniería mecánica por cuenta de terceros.
  - 25.71 Fabricación de artículos de cuchillería y cubertería.
  - 25.72 Fabricación de cerraduras y herrajes.
  - 25.73 Fabricación de herramientas.
  - 25.91 Fabricación de bidones y toneles de hierro o acero.
  - 25.92 Fabricación de envases y embalajes metálicos ligeros.
  - 25.93 Fabricación de productos de alambre, cadenas y muelles.
  - 25.94 Fabricación de pernos y productos de tornillería.
  - 25.99 Fabricación de otros productos metálicos n.c.o.p.
- 
- 26.11 Fabricación de componentes electrónicos.
  - 26.12 Fabricación de circuitos impresos ensamblados.
  - 26.20 Fabricación de ordenadores y equipos periféricos.
  - 26.30 Fabricación de equipos de telecomunicaciones.
  - 26.40 Fabricación de productos electrónicos de consumo.
  - 26.51 Fabricación de instrumentos y aparatos de medida, verificación y navegación.
  - 26.52 Fabricación de relojes.
  - 26.60 Fabricación de equipos de radiación, electromédicos y electroterapéuticos.
  - 26.70 Fabricación de instrumentos de óptica y equipo fotográfico.
  - 26.80 Fabricación de soportes magnéticos y ópticos.
- 
- 27.11 Fabricación de motores, generadores y transformadores eléctricos.
  - 27.12 Fabricación de aparatos de distribución y control eléctrico.
  - 27.20 Fabricación de baterías y acumuladores eléctricos.
  - 27.31 Fabricación de cables de fibra óptica.
  - 27.32 Fabricación de otros hilos y cables electrónicos y eléctricos.
  - 27.33 Fabricación de dispositivos de cableado.
  - 27.40 Fabricación de lámparas y aparatos eléctricos de iluminación.
  - 27.51 Fabricación de electrodomésticos.
  - 27.52 Fabricación de aparatos domésticos no eléctricos.
  - 27.90 Fabricación de otro material y equipo eléctrico.
- 
- 28.11 Fabricación de motores y turbinas, excepto los destinados a aeronaves, vehículos automóviles y ciclomotores.
  - 28.12 Fabricación de equipos de transmisión hidráulica y neumática.
  - 28.13 Fabricación de otras bombas y compresores.
  - 28.14 Fabricación de otra grifería y válvulas.
  - 28.15 Fabricación de cojinetes, engranajes y órganos mecánicos de transmisión.
  - 28.21 Fabricación de hornos y quemadores.
  - 28.22 Fabricación de maquinaria de elevación y manipulación.
  - 28.23 Fabricación de máquinas y equipos de oficina, excepto equipos informáticos.
  - 28.24 Fabricación de herramientas eléctricas manuales.
  - 28.25 Fabricación de maquinaria de ventilación y refrigeración no doméstica.
  - 28.29 Fabricación de otra maquinaria de uso general n.c.o.p.
  - 28.30 Fabricación de maquinaria agraria y forestal.
  - 28.41 Fabricación de máquinas herramienta para trabajar el metal.
  - 28.49 Fabricación de otras máquinas herramienta.
  - 28.91 Fabricación de maquinaria para la industria metalúrgica.
  - 28.92 Fabricación de maquinaria para las industrias extractivas y de la construcción.
  - 28.93 Fabricación de maquinaria para la industria de la alimentación, bebidas y tabaco.
  - 28.94 Fabricación de maquinaria para las industrias textil, de la confección y del cuero.
  - 28.95 Fabricación de maquinaria para la industria del papel y del cartón.
  - 28.96 Fabricación de maquinaria para la industria del plástico y el caucho.



- 28.99 Fabricación de otra maquinaria para usos específicos n.c.o.p.
- 29.31 Fabricación de equipos eléctricos y electrónicos para vehículos de motor.
- 29.32 Fabricación de asientos para vehículos.
- 30.11 Fabricación de asientos para barcos y estructuras flotantes.
- 30.12 Construcción de embarcaciones de recreo y deporte.
- 30.20 Fabricación de equipo mecánico y electromecánico de señalización, seguridad y control de tráfico para ferrocarriles, tranvías, carreteras, vías de navegación interiores, aparcamientos y aeropuertos, etc. Fabricación de asientos para vagones ferroviarios.
- 30.30 Fabricación de vehículos aéreos de control remoto. Fabricación de misiles balísticos intercontinentales. Fabricación de asientos para aeronaves.
- 30.40 Fabricación de vehículos militares de combate.
- 30.92 Fabricación de bicicletas y vehículos para personas con discapacidad.
- 31.01 Fabricación de muebles de oficina y de establecimientos comerciales.
- 31.02 Fabricación de muebles de cocina.
- 31.03 Fabricación de colchones.
- 31.09 Fabricación de otros muebles.
- 32.11 Fabricación de monedas.
- 32.12 Fabricación de artículos de joyería y artículos similares.
- 32.13 Fabricación de artículos de bisutería y artículos similares.
- 32.20 Fabricación de instrumentos musicales.
- 32.30 Fabricación de artículos de deporte.
- 32.40 Fabricación de juegos y juguetes.
- 32.50 Fabricación de instrumentos y suministros médicos y odontológicos.
- 32.91 Fabricación de escobas, brochas y cepillos.
- 32.99 Otras industrias manufactureras n.c.o.p.
- 33.11 Reparación de productos metálicos.
- 33.12 Reparación de maquinaria.
- 33.13 Reparación de equipos electrónicos y ópticos.
- 33.14 Reparación de equipos eléctricos.
- 33.15 Reparación y mantenimiento naval.
- 33.16 Reparación y mantenimiento aeronáutico y espacial.
- 33.17 Reparación y mantenimiento de otro material de transporte.
- 33.19 Reparación de otros equipos.
- 33.20 Instalación de máquinas y equipos industriales.
- 35.11 Producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables.
- 35.12 Transporte de energía eléctrica a partir de fuentes renovables.
- 35.13 Distribución de energía eléctrica a partir de fuentes renovables.
- 35.14 Comercio de energía eléctrica a partir de fuentes renovables.
- 36.00 Desalinización y desalación de agua a partir de energías renovables.
- 37.00 Recogida y tratamiento de aguas residuales.
- 38.11 Recogida de residuos no peligrosos.
- 38.12 Recogida de residuos peligrosos.
- 38.21 Tratamiento y eliminación de residuos no peligrosos.
- 38.22 Tratamiento y eliminación de residuos peligrosos.
- 38.31 Separación y clasificación de materiales.
- 38.32 Valorización de materiales ya clasificados.
- 39.00 Actividades de descontaminación y otros servicios de gestión de residuos.
- 41.20 Rehabilitación, reforma, remodelación o renovación de edificios o espacios. Montaje in situ de construcciones prefabricada.
- 42.21 Construcción de redes para fluidos.
- 43.21 Instalaciones eléctricas.
- 43.22 Fontanería, instalaciones de calefacción y aire acondicionado.
- 43.29 Otras instalaciones en obras de construcción.
- 43.31 Revocamiento.
- 43.32 Instalación de carpintería.
- 43.33 Revestimiento de suelos y paredes.
- 43.34 Pintura y acristalamiento.
- 43.39 Otro acabado de edificios.
- 43.91 Construcción de cubiertas.
- 43.99 Otras actividades de construcción especializada n.c.o.p.
- 45.11 Venta al por mayor de automóviles y vehículos de motor ligeros.
- 45.19 Venta al por mayor de otros vehículos de motor.
- 45.20 Mantenimiento y reparación de vehículos de motor.
- 45.31 Comercio al por mayor de repuestos y accesorios de vehículos de motor.
- 45.40 Venta al por mayor, mantenimiento y reparación de motocicletas y de sus repuestos y accesorios.



- 46.11 Intermediarios del comercio de materias primas agrarias, animales vivos, materias primas textiles y productos semielaborados.
- 46.12 Intermediarios del comercio de combustibles, minerales metales y productos químicos industriales.
- 46.13 Intermediarios del comercio de la madera y materiales de construcción.
- 46.14 Intermediarios del comercio de maquinaria, equipo industrial, embarcaciones y aeronaves.
- 46.15 Intermediarios del comercio de muebles, artículos para el hogar y ferretería.
- 46.16 Intermediarios del comercio de textiles, prendas de vestir, peletería, calzado y artículos de cuero.
- 46.17 Intermediarios del comercio de productos alimenticios, bebidas y tabaco.
- 46.18 Intermediarios del comercio especializados en la venta de otros productos específicos.
- 46.19 Intermediarios del comercio de productos diversos.
- 46.21 Comercio al por mayor de cereales, tabaco en rama, semillas y alimentos para el ganado.
- 46.22 Comercio al por mayor de flores y plantas.
- 46.23 Comercio al por mayor de animales vivos.
- 46.24 Comercio al por mayor de cueros y pieles.
- 46.31 Comercio al por mayor de frutas y hortalizas.
- 46.32 Comercio al por mayor de carne y productos cárnicos.
- 46.33 Comercio al por mayor de productos lácteos, huevos, aceites y grasas comestibles.
- 46.34 Comercio al por mayor de bebidas.
- 46.35 Comercio al por mayor de productos del tabaco.
- 46.36 Comercio al por mayor de azúcar, chocolate y confitería.
- 46.37 Comercio al por mayor de café, té, cacao y especias.
- 46.38 Comercio al por mayor de pescados, mariscos y otros productos alimenticios.
- 46.39 Comercio al por mayor, no especializado, de productos alimenticios, bebidas y tabaco.
- 46.41 Comercio al por mayor de textiles.
- 46.42 Comercio al por mayor de prendas de vestir y calzado.
- 46.43 Comercio al por mayor de aparatos electrodomésticos.
- 46.44 Comercio al por mayor de porcelana, cristalería y artículos de limpieza.
- 46.45 Comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética.
- 46.46 Comercio al por mayor de productos farmacéuticos.
- 46.47 Comercio al por mayor de muebles, alfombras y aparatos de iluminación.
- 46.48 Comercio al por mayor de artículos de relojería y joyería.
- 46.49 Comercio al por mayor de otros artículos de uso doméstico.
- 46.51 Comercio al por mayor de ordenadores, equipos periféricos y programas informáticos.
- 46.52 Comercio al por mayor de equipos electrónicos y de telecomunicaciones y sus componentes.
- 46.61 Comercio al por mayor de maquinaria, equipos y suministros agrícolas.
- 46.62 Comercio al por mayor de máquinas herramienta.
- 46.63 Comercio al por mayor de maquinaria para la minería, la construcción y la ingeniería civil.
- 46.64 Comercio al por mayor de maquinaria para la industria textil y de máquinas de coser y tricotar.
- 46.65 Comercio al por mayor de muebles de oficina.
- 46.66 Comercio al por mayor de otra maquinaria y equipo de oficina..
- 46.69 Comercio al por mayor de otra maquinaria y equipo.
- 46.71 Comercio al por mayor de combustibles sólidos, líquidos y gaseosos, y productos similares.
- 46.72 Comercio al por mayor de metales y minerales metálicos.
- 46.73 Comercio al por mayor de madera, materiales de construcción y aparatos sanitarios.
- 46.74 Comercio al por mayor de ferretería, fontanería y calefacción.
- 46.75 Comercio al por mayor de productos químicos.
- 46.76 Comercio al por mayor de otros productos semielaborados.
- 46.77 Comercio al por mayor de chatarra y productos de desecho.
- 46.90 Comercio al por mayor no especializado.

---

- 49.10 Transporte interurbano de pasajeros por ferrocarril.
- 49.20 Transporte de mercancías por ferrocarril.
- 49.31 Transporte terrestre urbano y suburbano de pasajeros.
- 49.32 Transporte por taxi.
- 49.39 Otros tipos de transporte terrestre de pasajeros n.c.o.p.
- 49.41 Transporte de mercancías por carretera.
- 49.42 Servicios de mudanza.
- 49.50 Transporte por tubería.

---

- 50.10 Transporte marítimo de pasajeros.
- 50.20 Transporte marítimo de mercancías.
- 50.30 Transporte de pasajeros por vías navegables interiores.
- 50.40 Transporte de mercancías por vías navegables interiores.

---

- 51.10 Transporte aéreo de pasajeros.
- 51.21 Transporte aéreo de mercancías.
- 51.22 Transporte espacial.

---



- 52.10 Depósito y almacenamiento.
- 52.21 Actividades anexas al transporte terrestre.
- 52.22 Actividades anexas al transporte marítimo y por vías navegables interiores.
- 52.23 Actividades anexas al transporte aéreo.
- 52.24 Manipulación de mercancías.
- 52.29 Otras actividades anexas al transporte.

---

- 53.10 Actividades postales sometidas a la obligación del servicio universal.
- 53.20 Otras actividades postales y de correos.

---

- 58.11 Edición de libros.
- 58.12 Edición de directorios y guías de direcciones postales.
- 58.13 Edición de periódicos.
- 58.14 Edición de revistas.
- 58.19 Otras actividades editoriales.
- 58.21 Edición de videojuegos.
- 58.29 Edición de otros programas informáticos.

---

- 59.11 Actividades de producción cinematográficas, de vídeo y de programas de televisión.
- 59.12 Actividades de postproducción cinematográfica, de vídeo y de programas de televisión.
- 59.13 Actividades de distribución cinematográfica, de vídeo y de programas de televisión.
- 59.20 Actividades de grabación de sonido y edición musical.

---

- 60.10 Actividades de radiodifusión por Internet.
- 60.20 Actividades de programación y emisión de televisión por Internet.

---

- 61.10 Telecomunicaciones por cable.
- 61.20 Telecomunicaciones inalámbricas.
- 61.30 Telecomunicaciones por satélite.
- 61.90 Otras actividades de telecomunicaciones.

---

- 62.01 Actividades de programación informática.
- 62.02 Actividades de consultoría informática.
- 62.03 Gestión de recursos informáticos.
- 62.09 Otros servicios relacionados con las tecnologías de la información y la informática.

---

- 63.11 Proceso de datos, hosting y otras actividades relacionadas.
- 63.12 Portales web.
- 63.99 Otros servicios de información n.c.o.p.

---

- 64.91 Arrendamiento financiero cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.

---

- 69.10 Actividades jurídicas.
- 69.20 Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal.

---

- 70.21 Relaciones públicas y comunicación.
- 70.22 Otras actividades de consultoría de gestión empresarial<sup>1</sup>.

---

- 71.11 Servicios técnicos de arquitectura.
- 71.12 Servicios técnicos de ingeniería y otras actividades relacionadas con el asesoramiento técnico.
- 71.20 Ensayos y análisis técnicos.

---

- 72.11 Investigación y desarrollo experimental en biotecnología.
- 72.19 Otra investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y técnicas.
- 72.20 Investigación y desarrollo experimental en ciencias sociales y humanidades.

---

- 73.11 Agencias de publicidad.
- 73.12 Servicios de representación de medios de comunicación.
- 73.20 Estudios de mercado y realización de encuestas de opinión pública.

---

- 74.10 Actividades de diseño especializado.
- 74.20 Actividades de fotografía.
- 74.30 Actividades de traducción e interpretación.
- 74.90 Otras actividades profesionales, científicas y técnicas n.c.o.p.

---

- 77.11 Alquiler de automóviles y vehículos de motor ligeros cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.12 Alquiler de camiones cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.21 Alquiler de artículos de ocio y deportivos cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.22 Alquiler de cintas de vídeo y discos cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.

<sup>1</sup> Los centros de coordinación y servicios intragrupo se encuentran excluidos de las actividades comprendidas en las categorías 70.10 «Actividades de las sedes centrales» o 70.22 «Otras actividades de consultoría de gestión empresarial».



- 77.29 Alquiler de otros efectos personales y artículos de uso doméstico cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.31 Alquiler de maquinaria y equipo de uso agrícola cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.32 Alquiler de maquinaria y equipo para la construcción e ingeniería civil cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.33 Alquiler de maquinaria y equipo de oficina, incluidos ordenadores cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.34 Alquiler de medios de navegación cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.35 Alquiler de medios de transporte aéreo cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.39 Alquiler de otra maquinaria, equipos y bienes tangibles n.c.o.p. cuando sea desarrollado por el fabricante para la puesta en circulación de su propia producción.
- 77.40 Arrendamientos de la propiedad intelectual y productos similares, excepto trabajos protegidos por los derechos de autor.
- 
- 78.10 Actividades de las agencias de colocación.
- 78.20 Actividades de las empresas de trabajo temporal.
- 78.30 Otra provisión de recursos humanos.
- 
- 79.11 Actividades de las agencias de viajes.
- 79.12 Actividades de los operadores turísticos.
- 79.90 Otros servicios de reservas y actividades relacionadas con los mismos.
- 
- 80.10 Actividades de seguridad privada.
- 80.20 Servicios de sistemas de seguridad.
- 80.30 Actividades de investigación.
- 
- 81.21 Limpieza general de edificios.
- 81.22 Otras actividades de limpieza industrial y de edificios.
- 81.29 Otras actividades de limpieza.
- 
- 82.11 Servicios administrativos combinados.
- 82.19 Actividades de fotocopiado, preparación de documentos y otras actividades especializadas de oficina.
- 82.20 Actividades de los centros de llamadas.
- 82.30 Organización de convenciones y ferias de muestras.
- 82.91 Actividades de las agencias de cobros y de información comercial.
- 82.92 Actividades de envasado y empaquetado.
- 82.99 Otras actividades de apoyo a las empresas n.c.o.p.
- 
- 85.32 Educación secundaria técnica y profesional.
- 85.41 Educación postsecundaria no terciaria.
- 85.42 Educación terciaria.
- 85.51 Educación deportiva y recreativa.
- 85.52 Educación cultural.
- 85.53 Actividades de las escuelas de conducción y pilotaje.
- 85.59 Otra educación n.c.o.p.
- 85.60 Actividades auxiliares a la educación.
- 
- 86.90 Otras actividades sanitarias.
- 
- 87.1 Asistencia en establecimientos residenciales con cuidados sanitarios.
- 
- 93.19 Centros de alto rendimiento deportivo.
- 93.21 Actividades de los parques de atracciones y los parques temáticos.
- 
- 95.11 Reparación de ordenadores y equipos periféricos.
- 95.12 Reparación de equipos de comunicación.
- 95.22 Reparación y mantenimiento de máquinas cortacésped, aspiradores de nieve y hojas, cortadoras de setos, etc..
- 95.24 Reparación de muebles y artículos de menaje.
- 95.29 Reparación de otros efectos personales y artículos de uso doméstico.
- 
- 96.04 Actividades de mantenimiento físico.
-

## Consortio de la Zona Especial Canaria (ZEC)

Santa Cruz de Tenerife

Tel.: +34 922 298 010

Fax: +34 922 278 063

Las Palmas

Tel.: +34 928 490 505

Fax: +34 928 273 274

[zec@zec.org](mailto:zec@zec.org) - [www.zec.org](http://www.zec.org)



**ZEC**

Zona Especial Canaria  
Canary Islands Special Zone

