

ANA MARÍA PITA GRANDAL
CARMEN RUIZ HIDALGO
(Coords.)

ZONAS FRANCAS Y COMERCIO INTERNACIONAL

Presentación de
Roberto Ignacio Fernández López

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO
2020

ÍNDICE

	Pág.
PRESENTACIÓN , <i>por Roberto Ignacio Fernández López</i>	7
EVOLUCIÓN DE LA ZONA FRANCA COMO INSTRUMENTO FISCAL DE POLÍTICA ECONÓMICA , <i>por Ana M.^a Pita Grandal</i>	11
1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ZONAS FRANCAS.....	11
1.1. Introducción. Las Zonas Francas, realidad económica y jurídica...	11
1.2. Notas para la delimitación del concepto de Zona Franca	13
2. LA DENOMINADA ZONA TRIBUTARIA ESPECIAL Y SU RELACIÓN CON EL CONCEPTO DE «ZONA FRANCA»	16
2.1. Introducción	16
2.2. Zonas de Libre Comercio, Depósitos Aduaneros y Puertos Francos.	17
3. ZONAS DE LIBRE COMERCIO Y UNIÓN ADUANERA.....	20
4. ZONAS DE LIBRE COMERCIO IMPROPIAS	21
5. PARAÍOS FISCALES	22
6. LAS ZONAS FRANCAS EN EL MARCO DE LA FINALIDAD EXTRAFISCAL	23
6.1. Reflexión tomando en consideración el concepto y los fines del tributo	23
6.2. La finalidad extrafiscal.....	24
7. CONCLUSIONES	25
BIBLIOGRAFÍA	26

	Pág.
LAS ZONAS FRANCAS EN EL ACTUAL ORDEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL, por Martín Vallespinos	29
1. LAS ZONAS FRANCAS. CONCEPTOS GENERALES.....	29
2. LAS ZONAS FRANCAS COMO HERRAMIENTA DE POLÍTICA FISCAL: LUCES Y SOMBRAS	31
3. ZONAS FRANCAS Y PARAÍDOS FISCALES: SIMILITUDES Y DIFERENCIAS.....	33
4. BENEFICIOS EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS. RÉGIMEN INTERNACIONAL	35
5. LAS ZONAS FRANCAS Y LA PERSPECTIVA DE LA OCDE.....	37
6. LAS ZONAS FRANCAS EN LA PERSPECTIVA DE LA OMC.....	41
6.1. Regímenes en zona de luz roja	44
6.2. Regímenes en zona de luz amarilla.....	46
6.3. Regímenes en zona de luz verde (área de permisión).....	47
7. CONCLUSIÓN.....	48
LAS ZONAS FRANCAS Y LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS, por Jaime Aneiros Pereira	49
1. INTRODUCCIÓN	49
2. LAS ZONAS FRANCAS DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES	51
2.1. La OCDE y los incentivos fiscales: de la <i>Harmful Tax Competition</i> a la <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>	51
2.2. La Organización Mundial del Comercio y los subsidios prohibidos.	55
3. LAS LIMITACIONES DERIVADAS DEL DERECHO EUROPEO PARA LAS ZONAS FRANCAS	56
4. LA DIVERSIDAD DE ÁREAS EXENTAS, <i>FREE ZONES</i> O ZONAS FRANCAS EN EL ARCO OCCIDENTAL DE EUROPA	60
5. CONCLUSIONES	65
AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL COMPATIBLES Y ZONAS FRANCAS, por Luis Miguel Muleiro Parada.....	71
1. INTRODUCCIÓN	71
2. LAS AYUDAS DE ESTADO EN EL MARCO DE LA NORMATIVA DE COMPETENCIA DE LA UE.....	72
2.1. Competencia y ayudas estatales.....	72
2.2. Los elementos normativos del concepto de ayuda incompatible...	74
3. LAS CATEGORÍAS DE AYUDAS COMPATIBLES Y LAS AYUDAS DE <i>MINIMIS</i>	77
3.1. La exención por categorías	77

	Pág.
3.2. Las ayudas de <i>minimis</i>	79
4. EL <i>SOFT LAW</i>	82
4.1. El TJUE ante la normativa en ayudas de Estado de carácter fiscal	82
4.2. La Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal	91
5. LOS LÍMITES DE LAS AYUDAS DE ESTADO PARA LA FINANCIACIÓN DE LAS ZONAS FRANCAS Y LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE SUS EMPRESAS	92
5.1. Las Zonas Francas aduaneras	92
5.2. El recurso financiero	94
5.3. Los beneficios fiscales para las empresas instaladas en las Zonas Francas aduaneras	96
6. LAS OTRAS ZONAS FRANCAS	97
6.1. Cuestiones previas	97
6.2. Las Zonas Francas urbanas	98
6.3. Otras zonas especiales de tributación	100
7. CONCLUSIONES	101
BIBLIOGRAFÍA	102
DECISIONES DE LA COMISIÓN SOBRE LAS ZONAS FRANCAS Y SU RELACIÓN CON LAS INFRAESTRUCTURAS PORTUARIAS Y AEROPORTUARIAS, por Carmen Ruiz Hidalgo	105
1. INTRODUCCIÓN	105
2. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE ZONA ECONÓMICA ESPECIAL Y ZONA FRANCA	108
3. DECISIONES DE LA COMISIÓN EN ALGUNAS ZONAS FRANCAS EN EUROPA	113
3.1. Francia	114
3.2. Italia	116
4. COMPETENCIA ENTRE ZONAS ECONÓMICAS ESPECIALES QUE SE SITUAN EN PUERTOS Y AEROPUERTOS EN EL ÁMBITO COMUNITARIO	118
5. UTILIZACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS PORTUARIAS Y AEROPORTUARIAS. PLANTEAMIENTO TRADICIONAL	121
6. LA CONSTRUCCIÓN Y GESTIÓN DE LAS INFRAESTRUCTURAS COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA	122
6.1. La dimensión económica de las infraestructuras	125
6.2. La actuación del Estado en las infraestructuras como operador económico	127

	Pág.
7. APLICACIÓN EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL DE LA DIRECTIVA 2009/12/CE, RELATIVA A LAS TASAS AEROPORTUARIAS Y DEL REGLAMENTO 2017/352, DE 15 DE FEBRERO, PARA LOS PUERTOS EUROPEOS.....	130
8. EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.....	135
8.1. Acotación de las prestaciones patrimoniales de carácter público...	138
8.2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público en el ámbito aeronáutico.....	141
8.3. Aplicación del Reglamento (UE) 2017/352 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de febrero, al ámbito portuario.....	143
9. CONCLUSIONES.....	145
BIBLIOGRAFÍA.....	146
LA PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA DE LA DEUDA ADUANERA EN LAS ZONAS FRANCAS, por Roberto Ignacio Fernández López.....	149
1. INTRODUCCIÓN.....	149
2. LA DOBLE NATURALEZA DE LA ZONA FRANCA EN EL CAU: COMO RECINTO O ENCLAVE Y COMO RÉGIMEN ADUANERO ESPECIAL.....	153
3. LA PROBLEMÁTICA ESPECÍFICA DE LA DEUDA ADUANERA POR INCUMPLIMIENTO EN LAS ZONAS FRANCAS.....	158
3.1. Aspectos generales de la deuda aduanera.....	158
3.2. La deuda aduanera nacida por incumplimiento.....	163
4. CONCLUSIONES.....	175
BIBLIOGRAFÍA.....	176
LAS ZONAS FRANCAS ADUANERAS Y EL IVA, por Mónica Siota Álvarez.....	179
1. INTRODUCCIÓN.....	179
2. LAS ZONAS FRANCAS EN EL CAU.....	182
3. LOS VÍNCULOS ENTRE EL IVA Y LA IMPOSICIÓN ADUANERA.....	187
4. LAS ZONAS FRANCAS EN LA DIRECTIVA IVA. SU FALTA DE ADECUACIÓN A LA ACTUAL REGULACIÓN DE LAS ZONAS FRANCAS EN EL CAU.....	190
5. LAS ZONAS FRANCAS EN LA LEY DEL IVA. DESAJUSTES RESPECTO DE LAS PREVISIONES DEL CAU EN MATERIA DE ZONAS FRANCAS.....	193
5.1. Exenciones relativas a Zonas Francas y a regímenes aduaneros ...	194
5.2. Las Zonas Francas como supuestos de no sujeción en las importaciones.....	199

	Pág.
5.3. Operaciones asimiladas a las importaciones: las salidas de las áreas previstas en el art. 23 LIVA y el abandono de los regímenes del art. 24 LIVA	202
BIBLIOGRAFÍA	205

PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN Y CALIFICACIÓN ENTRE EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN Y ALGUNOS PRECEPTOS DE LA LEY DEL IVA Y LA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN LAS OPERACIONES DE COMERCIO INTERNACIONAL, por Mónica García Freiría 209

1. INTRODUCCIÓN	210
2. DELIMITACIONES CONCEPTUALES PREVIAS.....	212
2.1. Breve aproximación al concepto de exención tributaria en nuestra doctrina y su diferenciación con los supuestos de no sujeción.....	212
2.2. La interpretación de la norma tributaria en general y de las exenciones tributarias y supuestos de no sujeción en particular: la superación de una vieja polémica doctrinal	214
3. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO EN LAS OPERACIONES DE COMERCIO INTERNACIONAL.....	217
3.1. La Ley del IVA y la normativa aduanera	217
3.2. Cuestiones interpretativas vinculadas a las exenciones relativas a las Zonas Francas, depósitos temporales, y a los regímenes suspensivos aduaneros y fiscales.....	221
a) Exenciones relativas a las áreas arancelarias exentas: Zonas Francas y depósitos temporales	221
b) Exenciones relativas a los regímenes suspensivos aduaneros y fiscales	223
3.3. Los impuestos especiales y la imposición aduanera: supuestos de no sujeción	226
4. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN EN EL CAU: LA ENTRADA DE MERCANCÍAS NO COMUNITARIAS EN ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS ADUANEROS	233
BIBLIOGRAFÍA	234

LA ZONA ESPECIAL CANARIA EN EL CONTEXTO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: UN ANÁLISIS A LA LUZ DE LAS RECOMENDACIONES DEL PLAN BEPS Y DEL CÓDIGO DE CONDUCTA EN TORNO A LOS REGÍMENES PREFERENCIALES, por María Cruz Barreiro Carril 237

1. INTRODUCCIÓN	237
-----------------------	-----

	Pág.
2. LAS ZONAS TRIBUTARIAS ESPECIALES EN EL CONTEXTO DE LA UTILIZACIÓN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS: CONDICIONAMIENTOS DERIVADOS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO INTERNO, EUROPEO E INTERNACIONAL	239
3. LAS ZONAS ECONÓMICAS ESPECIALES COMO RÉGIMENES PREFERENCIALES OBJETO DEL PLAN BEPS Y DEL CÓDIGO DE CONDUCTA.....	241
3.1. Las Zonas Económicas Especiales como regímenes preferenciales en el ámbito del Plan BEPS de la OCDE	241
3.2. Las Zonas Económicas Especiales como regímenes preferenciales objeto de análisis por el Grupo del Código de Conducta	250
4. LA ZONA ESPECIAL CANARIA A LA LUZ DE LAS RECOMENDACIONES DE LA OCDE Y DE LA UE EN TORNO A LOS RÉGIMENES PREFERENCIALES	255
4.1. Cuestiones previas. Requisitos para adquirir la condición de entidad ZEC, y actividades incluidas en el régimen: la <i>sustancia</i>	255
4.2. Los procedimientos de información y colaboración: la <i>transparencia</i>	258
4.3. El régimen fiscal (privilegiado) de las entidades ZEC.....	258
4.4. Valoración del régimen de la ZEC a la luz de las recomendaciones de la OCDE en torno a los regímenes preferenciales.....	261
4.5. La ZEC a la luz de las recomendaciones del Código de Conducta .	264
5. REFLEXIONES FINALES	266
BIBLIOGRAFÍA	266
LAS ZONAS FRANCAS COMO ELEMENTO DINAMIZADOR DE LA PESCA: VENTAJAS COMPETITIVAS DEL RÉGIMEN DE LA ZONA FRANCA PARA LOS OPERADORES PORTUARIOS, por Beatriz Huarte Melgar, Ll. M.	
1. INTRODUCCIÓN	269
2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE ZONA FRANCA	271
2.1. Contexto internacional.....	271
2.2. Contexto europeo.....	278
3. RELACIÓN ENTRE LOS PUERTOS Y LAS ZONAS FRANCAS.....	285
3.1. Zonas Francas y desarrollo económico.....	285
3.2. Zonas Francas en el desarrollo portuario.....	289
4. VENTAJAS COMPETITIVAS DE LA ZONA FRANCA PARA LOS OPERADORES PORTUARIOS RELACIONADOS CON LA PESCA.	292
4.1. Zona Franca de Barranquilla (Colombia).....	293
4.2. Zona Franca de Tánger (Marruecos).....	295
4.3. Zona Franca de Vigo y Puerto de Vigo (España).....	298
5. CONCLUSIONES	304
BIBLIOGRAFÍA	306

	Pág.
EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS «ZONAS FRANCAS» DE SERVICIOS DE SALUD: ANÁLISIS DE LA EXPERIENCIA COLOMBIANA, por Soraya Rodríguez Losada	309
1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL.....	309
2. LAS «ZONAS FRANCAS» DE SERVICIOS DE SALUD EN COLOMBIA.....	315
2.1. Introducción al turismo de salud.....	315
2.2. Las Zonas Francas en Colombia: concepto y tipos	315
2.3. La declaratoria de Zona Franca	319
2.4. Régimen jurídico-tributario de las Zonas Francas de servicios de salud en Colombia	321
2.5. Ampliación, extensión y reducción del área declarada como Zona Franca.....	323
2.6. Pérdida de la consideración de Zona Franca de servicios de salud.....	325
BIBLIOGRAFÍA	327

PRESENTACIÓN

Durante un largo tiempo las Zonas Francas españolas han sido consideradas como franjas de terreno situadas en el litoral, generalmente aisladas de todo núcleo urbano, con puerto propio o al menos adyacente, enclavadas en el término jurisdiccional de una aduana marítima y en cuyo perímetro podían realizarse una serie de actividades (almacenaje de productos para su ulterior distribución comercial, transformación de mercancías, instalación de industrias, etc.). De modo que, en nuestro país, la Zona Franca ha estado tradicionalmente vinculada a un puerto, a una aduana y a unas operaciones económicas muy concretas, casi siempre relacionadas con el tráfico exterior de bienes destinados inicialmente a su almacenaje temporal o a su transformación.

Sin embargo, con la integración de España en la Comunidad Económica Europea en 1986, el ordenamiento interno asume entre otras las Directivas 69/75/CEE y 71/235/CEE, las cuales reorientan la función de estos espacios fabriles y comerciales. En dichas normas, la Zona Franca aparece caracterizada como un enclave territorial, establecido y delimitado por las autoridades competentes de los Estados miembros, cuyo fin primordial consiste en calificar a las mercancías que se encuentran en él como situadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad a efectos de la aplicación de los derechos de aduana, de las exacciones reguladoras agrícolas y de cualquier exacción o medida de efecto equivalente. En esencia, la Zona Franca seguía manteniendo así su condición de área geográfica privilegiada en lo atinente a los tributos aduaneros sobre las mercancías que accedían o se fabricaban en su perímetro, e implícitamente continuaba potenciando el comercio marítimo, lo que determinaba su ubicación estratégica dentro o en los alrededores de los grandes puertos.

Con todo, la complejidad de la normativa comunitaria en esta materia comienza a acentuarse con la publicación del Reglamento (CEE) 2504/88

del Consejo, de 25 de julio, relativo a las zonas y depósitos francos. A partir de ahí, la regulación de las Zonas Francas irá siempre al compás de los sucesivos Reglamentos aprobados por la Comunidad Europea en materia aduanera. Son buena muestra de ello el Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC); el Reglamento (CEE) 450/2008, que contiene el denominado Código Aduanero Modernizado (CAM), y el Reglamento (UE) 952/2013, que establece el Código Aduanero de la Unión (CAU). Sirva este pequeño elenco de normas para atestiguar que en el Derecho comunitario las Zonas Francas han sido objeto de especial atención desde el prisma de los tributos aduaneros. Por su parte, las competencias legislativas de los Estados miembros se han centrado, casi en exclusiva, en la creación o constitución de Zonas Francas en sus respectivos ámbitos geográficos.

Pues bien, con base en esta realidad jurídica, desde el grupo de investigación de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Vigo hemos desarrollado varias líneas de estudio en torno al proyecto «DER2015-66338-P», financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, y que tuvo por objeto «El ordenamiento financiero y tributario de Puertos y Zonas Francas en España: implicaciones de la Unión Europea y de la liberalización del comercio internacional». Los trabajos recogidos en este libro son el resultado de las principales aportaciones realizadas por los distintos miembros que conformamos el citado equipo investigador, al margen de otras que ya han sido publicadas a lo largo de los tres años de duración del proyecto.

En este sentido, sin descuidar la concepción clásica de la Zona Franca como enclave aduanero, hemos querido explorar otras perspectivas tributarias que suscita esta institución en los tiempos actuales. Para ello hemos partido de un dato incontestable: las Zonas Francas actúan como un poderoso elemento de desarrollo regional, puesto que suelen situarse en el entorno de importantes puertos comerciales y con ellas se pretende potenciar la realización de actividades logísticas, productivas o industriales. Pero, a escala europea, lo cierto es que en el presente siglo se encuentran ante un doble reto: enfrentarse a la competencia de Zonas Francas en países que no tienen las limitaciones propias del Derecho de la Unión Europea y adaptar su funcionamiento a las constantes innovaciones del Derecho aduanero. Además, su estudio debe enmarcarse en un contexto internacional en el que las nuevas rutas marítimas, las autopistas del mar o la tensión arancelaria entre grandes polos económicos obligan a prestar atención a una realidad cambiante.

Por ello la obra que el lector tiene en sus manos intenta dar respuesta a algunos de los numerosos interrogantes que plantean hoy día las Zonas Francas desde la óptica del Derecho tributario interno e internacional: su función extrafiscal como instrumento al servicio de la política económica; su incidencia en los acuerdos de libre comercio y en la competencia entre jurisdicciones fiscales; el grado de acomodo entre el CAU y la legislación in-

terna en materia de IVA e Impuestos Especiales; su relación con las ayudas de Estado de carácter fiscal; o, por citar otro posible tema, las consecuencias tributarias de algunas experiencias socioeconómicas concretas y un tanto novedosas (Zonas Francas urbanas, de turismo y salud, áreas empresariales dedicadas a actividades de *offshoring*, etc.).

En fin, confiamos que esta publicación contribuya a proporcionar claridad y rigor a una parcela del saber que hasta el momento ha sido escasamente cultivada por los estudiosos del Derecho tributario, pues la labor de transferencia del conocimiento a la sociedad ha sido y debe seguir siendo una de las grandes señas de identidad de quienes desempeñamos nuestro oficio en la Universidad.

Ourense, festividad de Santo Tomás de Aquino de 2020.

Prof. Dr. Roberto Ignacio FERNÁNDEZ LÓPEZ

EVOLUCIÓN DE LA ZONA FRANCA COMO INSTRUMENTO FISCAL DE POLÍTICA ECONÓMICA*

Ana María PITA GRANDAL
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

SUMARIO: 1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ZONAS FRANCAS: 1.1. Introducción. Las Zonas Francas, realidad económica y jurídica. 1.2. Notas para la delimitación del concepto de Zona Franca.—2. LA DENOMINADA ZONA TRIBUTARIA ESPECIAL Y SU RELACIÓN CON EL CONCEPTO DE «ZONA FRANCA»: 2.1. Introducción. 2.2. Zonas de Libre Comercio, Depósitos Aduaneros y Puertos Francos.—3. ZONAS DE LIBRE COMERCIO Y UNIÓN ADUANERA.—4. ZONAS DE LIBRE COMERCIO IMPROPIAS.—5. PARAÍSO FISCALES.—6. LAS ZONAS FRANCAS EN EL MARCO DE LA FINALIDAD EXTRAFISCAL: 6.1. Reflexión tomando en consideración el concepto y los fines del tributo. 6.2. La finalidad extrafiscal.—7. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ZONAS FRANCAS

1.1. Introducción. Las Zonas Francas, realidad económica y jurídica

Es común a la evolución de las Zonas Francas, en todo el mundo, el desempeño de una función orientada a estimular el crecimiento del comer-

* Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto de investigación sobre «El ordenamiento financiero y tributario de puertos y zonas francas en España: implicaciones de la Unión Europea y de la liberalización del comercio internacional», financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (DER2015-66338-P).

cio, a través de la configuración de un régimen aduanero especial. Por esa razón, las Zonas Francas se situaron, en general, en lugares de desarrollo de la industria y del comercio para facilitar el transporte de mercancías. Esa caracterización evolucionó hacia el desempeño de funciones de política económica y de desarrollo regional, sin perder la función facilitadora del comercio. Por esa razón en la segunda mitad del siglo pasado las Zonas Francas se situaron sobre todo muy cerca de los puertos, pero también de aeropuertos, rutas de transporte en general y en determinadas localizaciones establecidas con fines de desarrollo local o regional. También se ha producido una clara evolución desde la función de facilitar acumulación de mercancías en depósitos, para su exportación por regla general, hasta constituir un instrumento de política económica a través de la producción de mercancías para el comercio internacional.

En la segunda mitad del siglo xx las Zonas Francas tuvieron un notable desarrollo en muchos y diversos enclaves a lo largo de todos los continentes y las Zonas Francas industriales aumentaron su protagonismo, sobre todo hacia la década de 1980. Europa, Asia e Hispanoamérica acogieron a muchas de ellas, si bien la importancia e interés de cada Zona Franca ha evolucionado en función de condicionantes políticos y económicos de su enclave¹.

A los efectos de contextualizar este análisis es conveniente poner de manifiesto que circunscribimos los antecedentes históricos como marco referencial a las modernas Zonas Francas, tal y como se concibieron en los Estados del siglo xx y evolucionaron hasta nuestros días. Difícilmente cualquier referencia a unos orígenes en periodos anteriores, en los que no existiese un moderno sistema tributario, podría admitirse. En este sentido, aunque algunas medidas dirigidas a facilitar el comercio podrían considerarse en cierto modo el origen de las modernas Zonas Francas, su análisis no es el objeto de este trabajo². Sobre todo, debido a que las Zonas Francas que evolucionan hasta nuestros días surgen después de la segunda guerra mundial, en todos los continentes, particularmente en Asia e Hispanoamérica. Existe un dato muy importante y que en el fondo justifica esa evolución: los tratados de libre comercio, los acuerdos intercontinentales y la liberación y reducción de los aranceles.

Sin olvidar que las Zonas Francas son un instrumento muy importante para el desarrollo de estrategias de industrialización, ya que permiten a muchos países competir entre sí para ofrecer incentivos a la inversión extranjera. Algunos países, como es el caso de Colombia y Uruguay, han diseñado

¹ Interesantes datos sobre la localización e importancia de las Zonas Francas en el mundo se encuentran en M. SIOTA ÁLVAREZ, «Las Zonas Francas en la Unión Europea: de las Zonas Francas Aduaneras a las Zonas Francas Urbanas» (I), *Crónica Tributaria*, núm. 163, 2017, pp. 2 y 3.

² En ese sentido, las concesiones especiales al puerto de Cádiz otorgadas por el rey Alfonso X «El Sabio» para el transbordo de mercancías o los puertos de Trieste, Génova y Marsella, que a través de franquicias aduaneras se convierten en impulsores del comercio europeo.

Zonas Francas para empresas de un determinado sector³. Ese tipo de Zonas Francas se han convertido de hecho en una realidad económica de complicada delimitación jurídica teniendo en cuenta que existen múltiples tipos de Zonas Francas y numerosas Zonas Francas de cada tipo, con diferentes grados de diversidad en sus características. Solo del tipo industrial se calculan más de 200 Zonas Francas dispersas por todos los continentes y en países tan dispares como China y Estados Unidos.

La importancia de las Zonas Francas en relación con el desarrollo económico y las políticas de empleo ha sido subrayada por el interés que han despertado en un organismo tan importante como es Naciones Unidas, desde un informe elaborado en la década de los años ochenta hasta la reciente convocatoria solicitando insumos para el informe del Grupo de Trabajo de Naciones Unidas para presentar al Consejo de Derechos Humanos en 2018. Este grupo de trabajo se planteó el objetivo de analizar la influencia de los Estados en la promoción del respeto corporativo de los derechos humanos a través de sus actividades de fomento del comercio y la inversión. Para ello solicitaban información a los Estados. Una de las cuestiones planteadas era la siguiente: ¿Existen ejemplos de leyes, reglamentos, políticas y procedimientos establecidos para las Zonas Económicas Especiales o Zonas Francas industriales, que incluyan también disposiciones para garantizar que las empresas que operan en esas Zonas respeten los derechos humanos de los trabajadores y otras personas o comunidades que pudieran verse afectados por sus actividades?

1.2. Notas para la delimitación del concepto de Zona Franca

En la Zona Franca concurren dos notas que contribuyen de manera esencial a su caracterización⁴; de una parte, se trata de un espacio geográfico, una demarcación territorial, que se sitúa en el territorio de un Estado, en el que mercancías provenientes de terceros Estados pueden introducirse sin satisfacer derechos de aduana. Las dos clases de Zonas Francas habituales son las denominadas, comerciales e industriales. En las Zonas Francas comerciales las mercancías procedentes de terceros Estados pueden ser descargados y almacenadas mediante formalidades aduaneras simplificadas, en espera de transbordo, exportación o introducción en el territorio del Estado, bien en su estado primitivo u original o bien después de manipulaciones u otras transformaciones elementales. En las Zonas Francas industriales, por el contrario, las mercancías son

³ Véase R. G. GARCÍA-CÁCERES, y H. R. OSPINA-ETUPIÑAN, «Evolución del modelo de zonas francas permanentes en el mundo: con un énfasis en el caso Latinoamericano», *DYNA*, vol. 84, núm. 202, 2017, pp. 2 y ss.

⁴ Sobre el concepto de Zona Franca y Zona tributaria especial, véase mi trabajo «The concept of Special Tax Zones», *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2019, pp. 13 y ss.

introducidas para ser sometidas a procesos de transformación industrial, imponiéndose el destino al mercado exterior de la mayor parte de la producción obtenida. Su creación permite, al tiempo, la de grandes zonas industriales, dados los incentivos que aquellas suponen para las empresas, pues estas pueden disponer de materias primas, maquinaria y productos intermedios importados sin satisfacer derechos de aduana, por lo que se encuentran en idóneas condiciones para exportar el producto elaborado a precios competitivos⁵.

La referida caracterización de la Zona Franca en sentido tradicional constituye acervo común. Con palabras más o menos coincidentes, la doctrina considera que las Zonas Francas son parte de un país, ocupan una porción del territorio debidamente delimitado en el que se va a aplicar un régimen aduanero especial a la entrada y salida de mercancías, lo que determinará que a efectos de los derechos de aduana ese territorio sea considerado fuera del territorio aduanero. Este régimen fiscal especial es la segunda nota característica de las Zonas Francas.

Ese régimen aduanero especial determina la *vis atractiva* de las Zonas Francas y el fundamento de su consideración como un instrumento fiscal de política económica.

A ese respecto debe recordarse que los Estados deciden no solo los impuestos que establecen sino también los puntos de conexión, gravando las rentas que se generan dentro de su territorio. La variedad de puntos de conexión, la existencia de diversas jurisdicciones fiscales, así como la liberalización del comercio internacional, y la libre circulación de capitales, determinan que los sistemas fiscales nacionales pueden llegar a ser importantes obstáculos al referido comercio, dado que suponen un incremento del coste y producen cargas financieras adicionales.

Por otro lado, las soberanías estatales, afectadas por sus situaciones económicas particulares, se ven forzadas a adoptar medidas de competencia fiscal real. Los Estados prevén diferentes incentivos fiscales, con la finalidad de promover la actividad comercial, y en última instancia, para atraer capital al sector inmobiliario. En resumen, los sistemas fiscales han venido estableciendo medidas para reducir la carga fiscal y/o diferir el pago de los impuestos. Ejemplos típicos de tales medidas son las reducciones, deducciones, beneficios fiscales a la inversión extranjera⁶. Además, y sobre todo desde la segunda década del siglo xx, emergieron ciertos regímenes ligados al Derecho aduanero con el fin de promover el comercio internacional. Estos regímenes, definidores de las Zonas Francas, han

⁵ J. L. VÁZQUEZ-PORTOMEÑE SEIJAS, *Los consorcios administradores de zonas francas. El consorcio de la Zona Franca de Vigo*, Barcelona, Atelier, 2004, pp. 27-28.

⁶ Sobre el concepto de competencia fiscal perniciosa, véase L. CERIONI, «Harmful tax competition revisited: why not a purely legal perspective under EC law», *European Taxation*, julio de 2005, pp. 267-281.

constituido un ejemplo regional de desarrollo dirigido a atraer la inversión extranjera⁷.

Sin embargo, si bien las Zonas Francas en sus orígenes aparecen ligadas a un régimen aduanero especial, los sistemas fiscales nacionales se han separado de las reglas generales para adentrarse en especialidades que reducen la carga tributaria. Algunas de estas especialidades han reclamado para sí la denominación de Zona Franca. En este sentido, hay que destacar la proliferación de las llamadas «Zonas Francas urbanas», «las Zonas Francas de servicios», «las Zonas Francas para propósitos turísticos», «los puertos francos para el almacenamiento de trabajos de arte y diversos patrimonios», etc⁸. En puridad se trata de realidades nuevas, que no están necesariamente vinculadas al concepto original de franquicia aduanera.

En efecto, históricamente, la creación de las Zonas Francas estuvo ligada a las infraestructuras portuarias y al almacenamiento de bienes. Sin embargo, desde el siglo XVIII, el auge del comercio de ultramar, y la creación de las rutas marítimas condujeron a la competencia intraportuaria y la consiguiente eliminación y/o reducción de tarifas sobre los bienes entrantes⁹.

A lo largo del siglo XX, los crecientes incentivos fiscales en todo el mundo, no solo en las áreas portuarias, sino también en los aeropuertos y en las áreas circundantes, permitieron resultados económicos significativos, en términos de incremento de puestos de trabajo y desarrollo industrial.

Debe de tenerse en cuenta, de todos modos, que en la Unión Europea, en años recientes, las Zonas Francas han venido siendo objeto de especial interés debido a los cambios que han afectado el marco legal aduanero, las últimas incorporaciones de Estados miembros, que han implicado el incremento de Zonas Francas¹⁰, y la creación, por ciertos países, de las llamadas «Zonas Francas urbanas».

Este nuevo tipo de Zonas Francas ha causado confusión en relación al concepto tradicional de Zona Franca Aduanera, y, además, ha conducido a varias decisiones de la Comisión Europea sobre su posible incompatibilidad con las reglas de la UE en materia de Ayudas de Estado¹¹.

⁷ A. EASSON, *Tax incentives for foreign direct investment*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2004, en particular pp. 194 y ss.

⁸ En relación al desarrollo de las Zonas Francas en la Unión Europea, véase M. STOTA ÁLVAREZ, «Las Zonas Francas en la Unión Europea: de las Zonas Francas Aduaneras a las Zonas Francas Urbanas» (I) y (II), *Crónica Tributaria*, núms. 163-164, 2017, pp. 169-203 y 185-215.

⁹ Sobre esto, véase M. P. ROMANIELLO, «Trade and the global economy», en H. SCOTT (ed.), *The Oxford Handbook of Early Modern European History, 1350-1750: Volume II: Cultures and Power*, Oxford University Press, 2015, pp. 307-334.

¹⁰ Véase M. G. KISLOWSKA, «The Future of Special Economic Zones in the Aftermath of Poland's Accession to the European Union», *Journal of International Business and Law*, vol. 5, núm. 1, art. 7, 2006.

¹¹ Sobre esto, véase A. A. AMBROZIAK, «Income Tax Exemption as a Regional State Aid in Special Economic Zones and Its Impact upon Development of Polish Districts», *Oeconomia Copernicana*, 7(2), 2016, pp. 245-267.