

XI. LAS ZONAS Y DEPÓSITOS FRANCOS EN ESPAÑA⁶¹⁰

Dedicaremos las siguientes páginas a analizar, con mayor detalle, la normativa interna española y comunitaria sobre las zonas francas y depósitos francos, comenzando por sus antecedentes, delimitación de su concepto, naturaleza jurídica, constitución y funcionamiento, tratamiento tributario de los bienes situados en tales aéreas, así como las ventajas que de ellas se extraen para la importación y exportación de bienes comunitarios y no comunitarios.

1. ANTECEDENTES DE LAS ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS FRANCOS EN ESPAÑA

Los antecedentes más remotos acerca de las zonas, puertos y depósitos francos en España datan de 1850, a partir de la creación de los depósitos generales de Cádiz, Coruña y Mahón, y los puertos francos de Canarias, Ceuta y Melilla. Posteriormente, en 1914 se autoriza la creación del primer depósito franco den Cádiz, se-

610. Milenka Vilca Pozo. Licenciada en Derecho por la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Técnica de Oruro (Bolivia) Becaria de investigación del Área de Derecho Financiero, de la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona (España). Investigadora del proyecto de I+D+I del Ministerio de Ciencia e Innovación (Dirección General de Investigación y Gestión del Plan Nacional de I+D+I) «Análisis jurídico-financiero de la inversión empresarial española en Asia y América Latina» (DER2010-15507), en el que se enmarca este trabajo. Asimismo, investigadora del proyecto de investigación en «Derecho Tributario internacional» de la AGAUR (Generalitat de Catalunya), 2009 SGR-912.

guidos de los de Barcelona (1917), Bilbao y Santander (1918). En 1929 se promulgó el Real Decreto-Ley de 11 de junio, de bases de puertos, zonas y depósitos francos. Dicha norma⁶¹¹ establecía todo lo referente al establecimiento y funcionamiento de las zonas y puertos francos, además de determinar la creación de las zonas francas de Barcelona y Cádiz, y prever la creación de una tercera en Vigo.

Posteriormente, a partir de 1 de enero de 1986, cuando España ingresa a formar parte de la Comunidad Económica Europea (Acta de adhesión a las Comunidades Europeas de 12 de junio de 1985), asumió todas las normativas de la Comunidad. A partir de esta adhesión, las zonas francas y depósitos francos españoles pasaron a adquirir la misma consideración que los comunitarios, en otras palabras, pasaron a formar parte del territorio aduanero Comunitario⁶¹².

Actualmente, en España existen cinco zonas francas, estas son: 1) Consorcio de la Zona Franca de Barcelona, 2) Consorcio de la Zona Franca de Cádiz, 3) Zona Franca de Las Palmas de Gran Canaria, 4) Consorcio de Zona Franca de Vigo y, 5) Consorcio de la Zona Franca de Tenerife. Existen más de quince depósitos francos en distintas ciudades del país, estas son: Depósito Franco de Algeciras, Alicante, Bilbao, Puerto de Cartagena, Gijón, La Coruña, Madrid-Aeropuerto, Málaga, Las Palmas de Gran Canaria, Pasajes (Guipúzcoa), Puerto de Santander, Sevilla, Tarragona, Valencia, Villafría (Burgos), y Zaragoza.⁶¹³

2. DEFINICIÓN DE ZONA FRANCA Y DEPÓSITO FRANCO

Los términos de «zona franca» y «depósito franco» han adquirido variedad de denominaciones, tales como áreas francas, depósitos francos, depósitos o almacenes de aduanas, puertos libres, zonas de desarrollo industrial, zonas de libre comercio, zonas económicas especiales, etc.

611. Se contaban también con otras normas de menor jerarquía que regulaban tanto la creación como el funcionamiento de las zonas y depósitos francos, estas normas fueron: la Orden de 29 de mayo de 1989, la Orden de 31 de mayo de 1989 y la orden de 2 de diciembre de 1992.

612. Paz Páez, Carmen: «Las Zonas y los depósitos francos en la Unión Europea», Ed. Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, 2002, Santander, p. 7.

613. La totalidad de las zonas francas y la mayoría de los depósitos francos situados en el país, se encuentran administradas por Consorcios compuestas por instituciones locales y entidades públicas y privadas de carácter nacional (Ayuntamientos, el Estado, el Gobierno, Autoridades Portuarias, Administraciones Aduaneras, Cámaras de Comercio, Confederación de Empresarios, y Cajas de Ahorro), quienes gestionan, planifican y comercializan su infraestructura, bajo constante vigilancia e inspección de las autoridades aduaneras.

Con un criterio amplio suele definirse las zonas francas como partes del territorio nacional de un país, debidamente delimitadas, en las que la entrada, permanencia y salida de bienes estarán sometidas al control de la autoridad aduanera, considerándose como si estuvieran fuera del territorio aduanero, para la aplicación de los derechos de aduana e impuestos indirectos.

Para algunos autores⁶¹⁴ las zonas franca son partes del territorio nacional de un país, debidamente delimitadas, en las que la entrada, permanencia y salida de las mercancías estarán sometidas al control de la autoridad aduanera y se considerarán como fuera del territorio aduanero con respecto a los derechos de aduana y recargos a que hubiera lugar.

La Asociación Española de Zonas y Depósitos Francos, define a las Zonas y Depósitos Francos como «partes» del territorio aduanero comunitario, separados del resto del mismo, en los que se puede introducir toda clase de bienes, cualquiera que sea la cantidad, naturaleza, origen, procedencia o destino, sin perjuicio de las prohibiciones o restricciones que pueden establecerse por razones de orden público, moralidad, seguridad pública, protección de la salud, etc.

Por su parte, la Organización Internacional del Trabajo, define a las zonas francas como «zonas industriales dotadas de incentivos especiales para atraer a los inversores extranjeros, en las que los materiales de importación se someten a un cierto grado de proceso industrial antes de ser de nuevo exportados»⁶¹⁵.

El Convenio de Kyoto de 1973 ⁶¹⁶ definía a su vez las zonas francas como: «Una parte del territorio de una Parte Contratante en el que las mercancías allí introducidas se consideran generalmente como si no estuviesen dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los derechos y los impuestos a la importación.»⁶¹⁷, es decir, se trata de zonas que forman parte del territorio aduanero de los paí-

614. Pardo Carrero, Germán A.: «El derecho aduanero en el siglo XXI», Ed. Universidad del Rosario, Bogotá, 2009, p. 319.

615. OIT: Cuestiones laborales y sociales relacionadas con las zonas francas industriales (Ginebra, 1998), documento TMEPZ/1998, p. 3.

616. El Convenio de Kyoto hace referencia al Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, internacionalmente conocido como Convenio de Kyoto de 1973, el cual entró en vigencia a partir de septiembre de 1974. Posteriormente en 1999 fue revisado y actualizado a una nueva versión, la cual se encuentra en vigor hasta la actualidad. Uno de sus principales objetivos fue el reducir las divergencias existentes entre los regímenes aduaneros de los países, buscando con ello alcanzar un alto grado de simplificación y armonización a nivel mundial.

617. Anexo Específico D, Capítulo 2 del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros.

ses contratantes, sin embargo, como veremos más adelante, tributariamente son considerados como excluidos del mismo. Por otra parte, según la Norma 2 de dicho Anexo, la legislación nacional de cada país contratante deberá establecer categorías de bienes admisibles en las zonas francas y las operaciones a las que se someterán en su interior.

De otra parte, dicho Convenio define el territorio aduanero como aquel «territorio en el cual es aplicable la legislación aduanera de una Parte Contratante.»⁶¹⁸ Entendiendo como legislación aduanera, al conjunto de disposiciones legales y reglamentarias, así como los reglamentos elaborados por las aduanas, con el fin de realizar controles de las actividades de importación, exportación, almacenaje o movimiento de bienes por la aduana de uno de los países contratantes.

Con mayor especificidad, el Real Decreto Ley de 11 de junio de 1929 definía las zonas francas como una franja o extensión de terreno situado en el litoral, aislada de todo núcleo urbano, con puerto propio o al menos adyacente y en el término jurisdiccional de una aduana marítima de primera clase⁶¹⁹, denominadas también como «áreas exentas». Es decir, formaban parte del territorio, pero bajo un régimen aduanero especial, de tal manera que las mercancías depositadas en estas zonas francas, podían ser objeto de importantes ventajas, principalmente de orden fiscal. En dichas zonas francas, podían realizarse actividades de cambios de envases de bienes, distribución, trituración de maderas, tostadura de café y cacao, extracción de aceite de semillas oleaginosas, así como la instalación de industrias. Por su parte, la función de los depósitos francos era únicamente la del almacenaje de las mercancías.

En atención a estas definiciones podemos decir que las zonas francas y depósitos francos, son partes del territorio aduanero Comunitario perfectamente delimitadas, en el que las mercancías que se encuentran en su interior (comunitarias o no comunitarias), virtualmente se encuentran fuera del territorio aduanero Comunitario, es decir, las mercancías que ingresen en su interior, es como si no hubiesen entrado en territorio aduanero de la Comunidad, por lo que, el ingreso de dichas mercancías no se ven sometidas al pago de los derechos de importación, de los aranceles aduaneros, o los impuestos ordinarios que rigen en su interior.

618. Anexo General, Capítulo 2 del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros.

619. Arteaga Ortiz, Jesús y Martínez Cobas Xavier: «Las zonas francas en España y su utilidad: Delimitación del concepto y perspectiva de futuro», Boletín Económico ICE, No. 2758, 2003, p. 1. Disponible en: «<http://www.revistasice.com>» [Fecha de consulta: 18 de septiembre de 2011].

El objetivo para que existan las zonas francas y puertos francos, por otra parte, es el de brindar un espacio geográfico debidamente delimitado para poder almacenar diferentes productos exentos de gravámenes, donde se permita la manipulación de dicho productos hasta que lleguen a su punto de destino final. Estas zonas francas y puertos francos han ido cambiando a través del tiempo según las necesidades y modelos que han adoptado los países.

Más concretamente, siguiendo a Arteaga y Martínez, puede decirse que los principios fundamentales que inspiran la creación de las zonas francas y puertos francos son los siguientes:

- «La promoción de las actividades del comercio exterior.
- La aplicación de formalidades aduaneras reducidas en comparación con las requeridas en las demás partes del territorio aduanero comunitario.
- Reducción al mínimo de las medidas de control en el interior de dichas zonas y ejercicio de las medidas de vigilancia en los límites exteriores.
- Dar cabida a todo tipo de mercancías ya sean comunitarias o no comunitarias; pudiéndose habilitar locales especiales para aquellas mercancías que supongan algún peligro o puedan alterar a otras.
- Dar cabida a cualquier tipo de actividad, casi sin restricciones.
- Igualdad en las condiciones de utilización y consumo de las mercancías en las zonas francas con las previstas en cualquier otra parte del territorio aduanero comunitario dada su condición de tal»⁶²⁰.

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS FRANCOS

El artículo 166 del Código Aduanero Comunitario⁶²¹ (CAC) configura las zonas francas o depósitos francos como partes del territorio aduanero de la Comunidad o locales situados en ese territorio, separados, del resto del mismo, en los cuales se considera que las mercancías no comunitarias, no se encuentran

620. Arteaga Ortiz, Jesus y Conesa Fontes, Andrés: «Las zonas francas en España», Boletín Económico ICE, No. 2649, 2000, p.10. Disponible en: «<http://www.revistasice.com>» [Fecha de consulta: 18 de septiembre de 2011].

621. Aprobado por el Reglamento (CEE) N° 2913/92 del Consejo de 12 de octubre de 1992, que establece el Código Aduanero Comunitario.

en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que no se despachen a libre práctica, ni se incluyan en otro régimen aduanero, ni se utilicen o consuman en condiciones distintas de las establecidas; donde las mercancías comunitarias, se benefician de las medidas relacionadas con la exportación de bienes desde una zona o depósito franco.

Se desprende de este precepto que, aún cuando las zonas francas y los depósitos francos se encuentran encuadrados dentro de las denominadas áreas exentas, éstas presentan una configuración especial en la normativa aduanera Comunitaria, ya que por disposición del artículo 4.15 del CAC las mismas son definidas como «destinos aduaneros» por lo que la introducción de bienes en estas zonas, en virtud de dicha disposición, aunque se encuentren al interior del territorio aduanero Comunitario, se consideran como si no lo estuvieran.

El hecho de constituirse en destino aduanero representa una simplificación de los trámites administrativos para el ingreso de las mercancías al interior de las zonas francas y depósitos francos, ya que no se encuentran obligadas a seguir el procedimiento normal establecido para los regímenes aduaneros. Sin embargo, una vez dentro, las mercancías no pueden ser destinadas al consumo interior, ni utilizarse en condiciones distintas a la prevista anterior a su ingreso.

4. DISTINCIÓN ENTRE ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS FRANCOS

Para delimitar el alcance funcional que tienen las zonas francas y depósitos francos, en primer lugar, debemos distinguir los conceptos de destino aduanero, régimen aduanero y depósito aduanero, puesto que el concepto de zona franca viene configurado en el CAC⁶²², como un destino aduanero.

a) Destino aduanero

Según el artículo 4.15 del CAC se entiende por destino aduanero de una mercancía, la realización de las siguientes operaciones respecto a las operaciones realizables con una mercancía:

622. En efecto, la normativa aduanera Comunitaria no llega a distinguir en términos jurídicos la diferencia entre zona franca y depósito franco, es más, su regulación es idéntica, pues alude a la zona franca y a los depósitos francos como partes del territorio aduanero de la Comunidad.

- a) La inclusión de las mercancías en un régimen aduanero,
- b) Su introducción en una zona franca o en un depósito franco,
- c) Su reexportación fuera del territorio aduanero de la Comunidad,
- d) Su destrucción, y
- e) Su abandono en beneficio del erario.

De entre ellas, las dos primeras resultan ser las más importantes y, a la vez, los dos destinos aduaneros más utilizados a la hora de importar o exportar mercancías hacia o desde el territorio aduanero de la Comunidad, por medio de las aduanas de importación o exportación designadas de acuerdo a la normativa aduanera⁶²³.

Una vez presentadas las mercancías en oficinas de la aduana, como primer paso para poder introducir o sacar mercancías del territorio aduanero de la Comunidad, estas, previa asignación de un destino aduanero, con autorización de las autoridades aduaneras podrán ser examinadas o tomarse muestras de estas para garantizar que las mismas cumplan las disposiciones legales vigentes⁶²⁴. Posteriormente, deberán recibir necesariamente uno de los destinos aduaneros⁶²⁵ previstos en el CAC⁶²⁶.

Las mercancías podrán recibir cualquiera de los cinco destinos aduaneros independientemente de su naturaleza, cantidad, origen, procedencia o destino. No obstante, podrán ser objeto de prohibiciones o restricciones justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad pública, protección de la salud y de la vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial⁶²⁷.

b) Regímenes aduaneros

Como ya hemos señalado, uno de los destinos aduaneros del que puede ser objeto la introducción de bienes en el territorio aduanero de la Comunidad, es

623. Artículo 4.4 del CAC.

624. Artículo 42 del CAC.

625. Los destinos aduaneros previstos en el CAC son: a) la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero, b) su introducción en una zona franca o en un depósito franco, c) su reexportación fuera del territorio aduanero de la Comunidad, d) su destrucción, e) su abandono en beneficio del erario.

626. Artículo 48 del CAC.

627. Artículo 58 del CAC.

la inclusión en un régimen aduanero. A tal efecto, el artículo 4.16 del CAC prevé que se entiende por régimen aduanero la realización de una de las siguientes actividades:

- a) El despacho a libre práctica,
- b) El tránsito,
- c) El depósito aduanero,
- d) El perfeccionamiento activo,
- e) La transformación bajo control aduanero,
- f) La importación temporal,
- g) El perfeccionamiento pasivo,
- h) La exportación.

En consonancia con el citado precepto, el artículo 59 del CAC determina que toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero debe ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero. Esta declaración podrá hacerse de forma escrita cumplimentando un impreso conforme un modelo oficial previsto a tal fin, utilizando los procedimientos informáticos para ello dispuestos, o, a través de una declaración verbal, con la finalidad de que la persona responsable de dichas mercancía demuestra su voluntad de incluirlas en un régimen aduanero⁶²⁸.

La posibilidad de acogerse a cualquier régimen aduanero estará supeditada a la concesión de una autorización por parte de las autoridades aduaneras⁶²⁹.

Por último, resulta necesario indicar que un régimen aduanero siempre será un destino aduanero, pero un destino aduanero no será siempre un régimen aduanero, ya que un destino aduanero puede adoptar cualquiera de los cinco destinos aduaneros reconocidos por el CAC, porque una mercancía obligatoriamente deberá recibir un destino aduanero, el cual no necesariamente puede ser un régimen aduanero.

c) Depósito aduanero

El depósito aduanero, como acabamos de apuntar, es una de las ocho posibles modalidades de regímenes aduaneros. El artículo 98 del CAC define el depósito

628. Artículo 61 del CAC.

629. Artículo 85 del CAC. En realidad, la elección de un régimen aduanero en el que se desee introducir una mercancía no queda al libre arbitrio del operador económico, sino que responde a las motivaciones fiscales, comerciales o logísticas concordantes con las operaciones de importación o exportación que el operador pretende realizar.

aduanero como todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometidas a su control, en el que pueden almacenarse mercancías en las condiciones establecidas. Así, los depósitos aduaneros pueden ser públicos o privados.

La peculiaridad del régimen de depósito aduanero es que permite almacenar mercancías no comunitarias en un depósito aduanero, sin que estas estén sujetas a satisfacer los derechos de importación, así como mercancías comunitarias que sean objeto de beneficios de mediadas relacionadas con la exportación de bienes⁶³⁰.

Al igual que en una zona franca o en un depósito franco, el tiempo de permanencia de las mercancías en el régimen de depósito aduanero no tiene límite, salvo casos excepcionales, donde las autoridades aduaneras pueden fijar un plazo especial, antes de cuya expiración el depositante deberá dar a las mercancías un nuevo destino aduanero⁶³¹. De igual forma cuando sea justificada, las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero podrán ser temporalmente retiradas del depósito aduanero⁶³².

Habiendo matizado el concepto y las características que poseen el destino aduanero, los regímenes aduaneros y el depósito aduanero, estamos en condiciones de establecer el alcance funcional de cada uno de ellos.

La funcionalidad de los depósitos aduaneros, zonas francas y depósitos francos, a primera vista, aparentemente resultan ser las mismas sin mayores diferencias. Sin embargo, presentan algunas diferencias, tales como:

- Las mercancías introducidas en un *depósito aduanero*, solamente son susceptibles de almacenamiento, y algunas manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, a mejorar su presentación o su calidad comercial o a preparar su distribución o su reventa, pudiendo establecerse un listado de casos en los que se prohíban estas manipulaciones para mercancías sometidas a la política agrícola común, dichas manipulaciones deberán ser previamente autorizadas por las autoridades aduaneras, quienes fijaran las condiciones en las que se podrá efectuar estas manipulaciones⁶³³.
- Por su parte, las mercancías introducidas en una *zona franca o depósito franco*, son susceptibles de ser incluidas en alguno de los regímenes aduaneros que implican transformación de la mercancía. También son susceptibles de reexportación, destrucción, o finalmente de ser abandonadas.

630. Artículo 98 del CAC.

631. Artículo 108 del CAC.

632. Artículo 110 del CAC.

633. Artículo 109 del CAC.

Tanto en las zonas francas y depósitos francos como en los depósitos aduaneros, el plazo de permanencia es ilimitado. En cambio, en los demás regímenes aduaneros, las mercancías siempre tienen prefijado un plazo para cumplir las condiciones establecidas y obtener los beneficios derivados del régimen de que se trate, de lo contrario, los titulares serán responsables de los intereses de demora, intereses compensatorios, u otras cargas tributarias que se impongan por el incumplimiento de los plazos establecidos.

En definitiva, uno de los atractivos principales de las zonas francas y depósitos francos es que se configuran como destinos intermedios, porque las mercancías pueden permanecer situadas allí sin que su titular deba preocuparse por el tiempo de permanencia, hasta que decida darles un destino definitivo.

5. CLASIFICACIÓN DE LAS ZONAS FRANCAS

Las zonas francas han sido objeto de varias clasificaciones en distintos articulados. Una de las primeras clasificaciones fue la realizada por el Convenio de Kyoto (1973). Este Convenio distinguía entre «zonas francas comerciales» y «zonas francas industriales». En el primer caso, las mercancías ingresadas en estas zonas permanecían almacenadas a la espera de un destino final, estando prohibida cualquier tipo de manipulación que se traduzca en una transformación de la mercancía; por su parte, las mercancías introducidas en una zona franca industrial, podían ser sometidos a operaciones de transformación y/o perfeccionamiento autorizado para su posterior despacho.⁶³⁴

Otra clasificación, haciendo referencia al origen del capital de explotación o al régimen de explotación, distingue entre zona franca pública, zona franca privada y zona franca mixta. En la zona franca pública la explotación y administración se encuentra a cargo de instituciones públicas del país donde se encuentra ubicada esta zona franca. En la zona franca privada, la explotación y administración se encuentra únicamente en manos de operadores privados⁶³⁵. Y en la zona franca mixta, la explotación y administración se encuentra compartida entre institu-

634. El Convenio Internacional para la Simplificación y Modernización de los Regímenes aduaneros (Revisado en 1999) ya no hace referencia a esta clasificación.

635. Según el artículo 799.c) se entiende por «operador» a toda persona que ejerza una actividad de almacenamiento, elaboración, transformación, venta o compra de bienes en una zona franca o en un depósito franco.

ciones públicas (en representación del país donde se encuentra ubicada) y uno o varios operadores privados⁶³⁶.

En la Comunidad Europea, el CAC y el respectivo Reglamento de Aplicación del CAC⁶³⁷ (RCAC) distingue dos tipos de zonas francas: la zona franca de control de tipo I y la zona franca de control de tipo II. La primera hace referencia a las zonas francas tradicionales, es decir, aquellas que se encuentran en determinadas partes del territorio aduanero de la Comunidad, las cuales cuentan con límites geográficos y se encuentran cercadas con puntos específicos de acceso y de salida⁶³⁸. En este tipo de zonas francas, el perímetro y los puntos de acceso se encuentran sometidos a la vigilancia de las autoridades aduaneras.

Por su parte, la zona franca de control de tipo II⁶³⁹ refiere a un nuevo tipo de zona franca, que tiene la característica de ser una zona franca abierta y no cercada como la anterior, lo que permite que todo el recinto portuario pueda ser utilizado como zona franca, sin la necesidad de que se encuentre cercada, donde los controles y formalidades aduaneras y las disposiciones en materia de deuda aduanera se aplican de conformidad con el régimen de depósito aduanero⁶⁴⁰. En otras palabras, se trata de un lugar reconocido por las autoridades aduaneras, sometido a su control, en el que pueden almacenarse mercancías en las condiciones establecidas.

6. CONCESIÓN DE UNA ZONA FRANCA Y AUTORIZACIÓN DE LA CREACIÓN DE UN DEPÓSITO FRANCO

La normativa del CAC confiere facultad a cada Estado miembro de la Comunidad para constituir determinadas partes de su territorio aduanero en zonas

636. Amendolara, Matías: «Estudio comparativo de las zonas francas en España y Argentina», Cuadernos del Instituto AFIP, C6, 2009 p. 37. Disponible en: «<http://www.afip.gov.ar/instituto/asp>» [Fecha de consulta: 15 de septiembre de 2011].

637. Aprobado por el Reglamento (CEE) N° 2454/93 de la Comisión de 2 de julio de 1993, por el que se fijan las disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) N° 2913/92 del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

638. Artículo 167 del CAC, concordante con el artículo 799.a) del RCAC.

639. Actualmente en la Comunidad Europea sólo existen dos zonas francas de control de tipo II, estas son: la Zona Franca de Shannon en Irlanda, y la Zona franca de Tenerife en España.

640. artículo 168 bis del CAC, concordante con el artículo 799.b) del RCAC.

francas y autorizar asimismo la creación de un depósito franco⁶⁴¹. De manera que la constitución de las zonas francas y depósitos francos en cada Estado miembro se encuentra regulado internamente.

En España, la Orden de 2 de diciembre de 1992⁶⁴² es el articulado que regula la constitución en el interior del territorio de zonas y depósitos francos. De acuerdo con esta Orden, la autoridad competente para autorizar la constitución de zonas francas de control de tipo de I, o la creación de depósitos francos, recae sobre el Ministerio de Economía y Hacienda, previo trámite a realizar ante el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta administración, tras recabar informes pertinentes de autoridades y organismos competentes, será quien determine la conveniencia de la constitución de la zona franca, o la creación de un depósito franco. En el caso de una solicitud de constitución de una zona franca de control de tipo II, serán las autoridades aduaneras las que concedan su constitución, previo cumplimiento de los requisitos específicos previstos a tal fin.

Cualquier persona física o jurídica podrá solicitar ante el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales⁶⁴³, debiendo acompañar la documentación correspondiente⁶⁴⁴. Una vez cumplidos los requisitos, el Departamento de Adua-

641. artículo 167.1 del CAC.

642. Publicada en BOE de 17 de diciembre de 1992.

643. El Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales tiene competencia para autorizar los reglamentos del funcionamiento interior de las zonas y depósitos francos, así como el régimen de las relaciones entre el titular y los operadores, la construcción o transformación de inmuebles en la zona franca, la transformación del inmueble que constituya el depósito franco, el funcionamiento en la zona o depósito francos de almacenes de avituallamiento previsto en el artículo 38 del Reglamento (CEE) 3665/87, y la consideración de la zona o depósito franco como depósito fiscal (Disposición Segunda del capítulo 1 de la Orden de 2 de diciembre de 1992).

644. Esta documentación comprende: a) La solicitud escrita en la que figuran los datos siguientes: Nombre y apellidos o razón social, número de identificación fiscal (NIF), domicilio del solicitante, descripción detallada de la ubicación, límites y accesos de los terrenos y/o de los locales e instalaciones con referencias a planos y croquis, justificantes que acrediten la propiedad, arrendamiento o concesión administrativa de dichos terrenos y/o locales, actividades de comercio exterior que se propone promocionar, y mercancías que se pretende introducir y en particular las comunitarias, así como los tratamientos a los que se someterán; b) Memoria de los tipos de actividades, tráficos y operaciones que se pretende realizar; c) Descripción de los sistemas contables e informáticos previstos para la gestión de la zona franca o depósito francos; y d) Proyecto de reglamento de régi-

nas e Impuestos Especiales elevará los informes pertinentes, y si corresponde una propuesta motivada para autorizar la concesión de la zona franca o la creación de un depósito franco ante el Ministerio de Economía y Hacienda, quien emitirá la Orden Ministerial de aprobación de concesión o autorización de la zona franca o depósito franco, fijando las condiciones particulares de funcionamiento, misma que deberá ser publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE).

La autoridad aduanera asimismo habrá de comunicar a la Comisión del Código Aduanero, la autorización de la concesión de una zonas francas y/o la creación de un depósito franco, así como los ya existentes y en funcionamiento, a objeto de poner en conocimiento de los operadores interesados, así como de las empresas interesadas, por medio de su publicación en la en Serie «C» del Diario Oficial de las Comunidades Europeas⁶⁴⁵.

6.1. Funcionamiento de las zonas francas y depósitos francos

Las zonas francas físicamente aglutinan en su interior una serie de edificios de oficinas, centros de negocios, naves y parcelas comerciales e industriales, servicios logísticos, servicios financieros, aparcamientos y zonas ajardinadas. Lo propio sucede en su exterior. Frecuentemente se encuentran asentados otros edificios de oficinas, parques empresariales, locales, naves comerciales e industrias, los cuales se benefician de las actividades realizadas al interior de zona franca.

men interior de la zona franca o depósitos franca (Numeral 2 de la Disposición Primera de la Orden de 2 de diciembre de 1992). Se ha de tener en cuenta que los diferentes trámites administrativos relacionados con las solicitud de concesión de una zona franca o la creación de un depósito franco, no implica coste alguno para la o las personas que soliciten dicha concesión. Tampoco requerirá garantía alguna para su autorización o funcionamiento.

645. artículo 802 del RCAC.

Con carácter general, están autorizados la realización de cualquier actividad de tipo industrial⁶⁴⁶, comercial⁶⁴⁷, o prestación de servicios⁶⁴⁸ al interior de las zonas francas o depósitos francos, debiendo previamente comunicar a las respectivas autoridades aduaneras el ejercicio de dichas actividades, quienes podrán establecer determinadas prohibiciones o limitaciones del ejercicio de dichas actividades a las personas que no ofrezcan las garantías necesarias para el cumplimiento de las disposiciones previstas en la normativa⁶⁴⁹.

Actualmente, como indica Amendolara⁶⁵⁰, ofrecen diversos servicios de almacenaje, manipulación, mantenimiento, cargas, descargas, consolidación, clasificación y otras manipulaciones usuales permitidas por el CAC, pudiendo introducirse cualquier clase de bienes directamente y libre de formalidades aduaneras, salvo determinados casos que están prohibidas por disposición explícita del CAC.

7. ENTRADA DE BIENES EN ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS FRANCOS

La entrada de bienes en una zona franca o depósito franco no requiere la presentación ante las autoridades aduaneras de una declaración en aduana⁶⁵¹, salvo que las autoridades aduaneras consideren necesario controlar los bienes que ingresen en la zona franca o en un depósito franco⁶⁵².

646. Se considera actividad industrial la producción o ensamble de bienes para la exportación fuera del territorio aduanero Comunitario, reexportación, o a la investigación y desarrollo tecnológico.

647. Se considera actividad comercial la actividad de comercialización de bienes, para ser destinadas a la exportación fuera del territorio aduanero Comunitario, así como a la reexportación sin que se realicen actividades que cambien las características del producto o alteren el origen del mismo.

648. Se entiende por prestación de servicios a todas las actividades dedicadas a la prestación de servicios vinculados al comercio internacional.

649. Artículo 172 del CAC.

650. Amendolara, Matías: ob.cit., p. 67.

651. Artículo 170 del CAC.

652. Artículo 168.4 del CAC.

Pueden ingresarse en una zona franca o en un depósito franco toda clase de bienes y de cualquier naturaleza, cantidad, origen, procedencia o destino. En caso de tratarse de bienes peligrosas, las autoridades aduaneras pueden exigir que éstas se sitúen en instalaciones especialmente preparadas para este fin (almacenes con climatización especial, depósitos para líquidos inflamables, cámaras frigoríficas, etc.).

Una vez ingresados los bienes en el interior de la zona franca o depósito franco, el tiempo de permanencia allí es ilimitado, salvo que se trate de bienes que sean objeto de la política agrícola común, ya que para tales casos, se podrá establecer plazos específicos de permanencia⁶⁵³.

7.1. Mercancías o bienes no comunitarios

En el caso de bienes no comunitarios que estén situados en el interior de una zona franca o de un depósito franco, los mismos pueden ser objeto de las siguientes operaciones de carácter aduanero⁶⁵⁴:

- a) Ser despachados a libre práctica en las condiciones previstas en el CAC, que consiste en pagar los derechos de importación para adquirir el estatus de bienes comunitarias.
- b) Ser objeto de manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, a mejorar su presentación o su calidad comercial, a preparar su distribución o su reventa; las cuales no requerirán de autorización por parte de las autoridades aduaneras.
- c) Ser incluidos en el régimen de perfeccionamiento activo para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento, los bienes no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera del territorio Comunitario, o bien para que estas puedan ser despachadas a libre práctica al interior del territorio Comunitario; previa satisfacción, si corresponde de los derechos de importación o exportación; exceptuando el territorio aduanero de las zonas francas de las islas Canarias, las cuales no se encuentran sometidas a condiciones de orden económico.
- d) Ser incluidos en el régimen de transformación bajo control aduanero, a objeto de que los bienes introducidos al territorio aduanero Comunitario sean sometidas a operaciones que modifiquen su especie; consiguiendo de esta forma posponer el pago de los derechos de importación al producto terminado y no así a los bienes introducidos.

653. Artículo 171 del CAC.

654. Artículo 173 del CAC.

- e) Ser incluidos en el régimen de importación temporal para permitir el uso predeterminado en el territorio aduanero de la Comunidad, de los bienes no comunitarios destinados a ser reexportadas sin haber sufrido modificaciones, las cuales podrán ser objeto de exenciones totales o parciales de los derechos de importación.
- f) Ser abandonados en beneficio del erario nacional de conformidad a las disposiciones nacionales, abandono que no deberá ocasionar gasto alguno al erario.
- g) Ser destruidos previa notificación a las autoridades aduaneras, siempre que el interesado suministre a la autoridad aduanera toda la información que ésta estime necesaria; asimismo, los desechos o residuos que puedan resultar de la destrucción deberán recibir uno de los destinos aduaneros contemplados para los bienes no comunitarios, dicha destrucción no deberá ocasionar gasto alguno al erario nacional.

7.2. Mercancías o bienes comunitarios

Los bienes comunitarios que se hallen almacenadas en una zona franca o en un depósito franco, éstos podrán ser objeto de las siguientes operaciones de carácter aduanero:

- a) Ser exportadas de conformidad a lo dispuesto por el artículo 166.b) del CAC, o reexportadas fuera del territorio de la Comunidad previa satisfacción de los derechos de exportación y aplicación de las disposiciones reglamentarias prevista a tal fin.
- b) Introducirse en las demás partes del territorio aduanero de la Comunidad, en las condiciones previstas en el artículo 177 del CAC, de igual forma, previa satisfacción de los tributos a los que se encuentren sometidos.
- c) Ser consumidas o utilizadas al interior de la zona franca o depósito franco, previa satisfacción de los gravámenes interiores.
- d) Las autoridades aduaneras, para todos los casos enumerados, están obligadas a velar por que se cumplan las disposiciones en materia de exportación, régimen de perfeccionamiento pasivo, reexportación, inclusión en un régimen de suspensión o en un régimen de tránsito interno, así como cuando estos bienes hayan de salir del territorio aduanero Comunitario desde una zona franca o de un depósito franco⁶⁵⁵. Por su parte, los operadores económicos también

655. Artículo 181 del CAC.

quedan obligados a cumplir con las formalidades y requisitos establecidos para tales operaciones⁶⁵⁶.

8. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS BIENES SITUADOS EN ZONAS Y DEPÓSITOS FRANCOS

A efectos fiscales aduaneros, los bienes no comunitarios que ingresen en una zona franca o en un depósito franco, se consideran como si no estuviesen en territorio aduanero de la Comunidad⁶⁵⁷.

En consecuencia, al no ingresar efectivamente en el territorio aduanero de la Comunidad, no generan ningún importe por concepto de derechos de importación, es decir, el ingreso de bienes no comunitarios en una zona franca o en un depósito franco, se encuentran exentas del pago de los derechos de importación, gravámenes interiores y demás medidas de política comercial, esto con el objetivo de facilitar determinadas operaciones comerciales, permitiendo de esta forma la adquisición de productos sin impuestos en determinadas áreas.

El nacimiento de la deuda aduanera de importación se origina: por la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, o si se tratare de una mercancía de esta índole que se encuentre en una zona franca o en un depósito franco, su introducción irregular en otra parte de dicho territorio⁶⁵⁸; cuando se hace uso o consumo de los bienes en condiciones distintas de las previstas por la normativa vigente; por la desaparición injustificada de bienes depositados al interior de una zona franca o de un depósito franco, la cual podrá ser considerada como si los bienes han sido consumidas o utilizadas en la zona o en el depósito franco⁶⁵⁹.

656. Así por ejemplo, las personas que deseen ejercer cualesquiera de las actividades mencionadas, incluidas las de almacenamiento, elaboración, transformación, venta o compra de bienes al interior de una zona franca de tipo I o II, o en un depósito franco, deberán llevar una contabilidad de existencias en la forma autorizada por las autoridades aduaneras, a objeto de que esta puedan identificar los bienes y poner de manifiesto sus movimientos. En este entendido, todo ingreso nuevo de bienes en los recintos autorizados, deberán anotarse en dicha contabilidad de existencias (artículo 176 del CAC).

657. Artículo 166, apartado a, del CAC.

658. Artículo 202 del CAC.

659. Artículo 205 del CAC.

En lo concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido, la introducción de bienes en zonas y depósitos francos disfruta de exención plena. De forma explícita la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁶⁶⁰ declara exentas del impuesto las siguientes operaciones⁶⁶¹:

- a) La entrega de bienes destinados a ser introducidos en una zona franca o depósito franco,
- b) La prestación de servicios relacionadas directamente con la entrega de bienes en zona franca y depósito franco,
- c) La importación de bienes destinados a ser introducidos en las zonas francas y depósitos francos, destinados a la prestación de servicios, y
- d) La prestación de servicios realizados al interior de las zonas francas y depósitos francos.

Estas exenciones se encuentran condicionadas a que los bienes no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las zonas francas o depósitos francos, y se ajusten a las normas establecidos en el CAC y respectivo reglamento. Las exenciones sólo se aplican mientras los bienes permanezcan en dichas zonas francas o depósitos francos⁶⁶².

9. SALIDA DE LOS BIENES DE LAS ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS FRANCOS

Tal como ocurre con la entrada de bienes en el interior de una zona franca o de un depósito aduanero, a la salida de estos, no será exigible la presentación ni declaración, solamente será exigible la entrega de una copia del documento de transporte y su correspondiente registro en la contabilidad de existencias del operador donde se encuentre registrado dicho bien.

660. Publicado en BOE número 312 de 29/12/1992.

661. Artículo 23 de la Ley 37/1992.

662. Se mantiene, por ello, que uno de los cambios más significativos en la legislación del IVA desde el año 1993 consiste precisamente en que cuando los bienes son introducidos en áreas exentas, como es el caso de las zonas francas y depósitos francos, la importación de dichas bienes se traslada hasta el momento en que abandonas dichas áreas exentas, por lo que, cuando ingresan y mientras permanezcan en su interior, se encuentran exentas del pago de los derechos de importación. Cabrera Fernández, José M. y Cabrera Herrero, María: «Todo IVA», Ed. CISS, 2008, Valencia, p. 478.

Una vez fuera del recinto de la zona franca o depósito franco, los bienes que salgan de ahí, se encontrarán sujetas a la aplicación de las disposiciones establecidas en el CAC referentes a la introducción de bienes en el territorio aduanero Comunitario, es decir, recibirán el mismo tratamiento de una mercancía que ingresa por primera vez en el territorio aduanero Comunitario procedente de un tercer país, salvo que la salida se realice directamente por vía marítima o aérea sin estar incluidas en un régimen de tránsito o en otro régimen aduanero.

Por otra parte, los bienes comunitarios objeto de la política agrícola común, situados en una zona franca o en un depósito franco, recibirán uno de los destinos previstos por la normativa, como es el caso de la exportación⁶⁶³.

10. UTILIDAD DE LAS ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS FRANCOS

Las consideraciones apuntadas precedentemente en el estudio constatan que las zonas francas y los depósitos francos efectivamente se encuentran al servicio de diferentes operadores económicos, que inicialmente no conocen con certeza cuál será el destino final de las mercancías a introducir en el territorio Comunitario o, aún conociéndolo, por diferentes motivos, les interesa mantenerlos almacenados durante algún tiempo antes de darle su destino final, beneficiándose de esta forma con la suspensión de los derechos de pago por la importación de mercaderías a territorio Comunitario.

Se hace atractiva la incursión de bienes al interior de una zona franca o de un depósito franco, porque ello representa una simplificación o libertad de trámites aduaneros para la entrada y salida de bienes de la zona franca. Sucede lo propio en su interior, pues existe libertad para poder realizar diferentes operaciones establecidas en la normativa aduanera Comunitaria.

La utilidad de las zonas francas y depósitos francos es realmente notable porque constituyen instrumentos que están al servicio de los diferentes operadores y de las empresas, las cuales buscan aumentar su rentabilidad económica por medio de una mejor planificación de sus operaciones. Pues, muchas veces, el almacenamiento de las mercancías en una zona franca o depósito franco suele obedecer a una planificación fiscal por parte de las empresas, ya que al permanecer al interior de uno de estos recintos, difieren el pago de los derechos de

663. Artículo 179 del CAC.

importación, pudiéndolo utilizar cuando así convenga a la empresa de acuerdo a su planificación fiscal.

11. VENTAJAS DE LA INTRODUCCIÓN DE BIENES EN ZONAS FRANCAS Y DEPÓSITOS FRANCOS

Las ventajas más significativas de la introducción de bienes en una zona franca o depósito franco son:

- a) Exención de derechos de importación e impuestos indirectos (Impuesto al Valor Añadido e Impuestos Especiales).
- b) Cobro anticipado de las restituciones a la exportación.
- c) No aplicación de las medidas de política comercial Comunitaria.
- d) Tiempo ilimitado de permanencia de las mercancías introducidas en su interior.
- e) Posibilidad de realizar operaciones triangulares de comercio.
- f) Realización de despachos de explotación, importación, tránsito y adscripción a otros regímenes aduaneros bajo el procedimiento simplificado.

Asimismo, existe la posibilidad de introducir mercancías no comunitarias bajo el régimen de perfeccionamiento activo para ser sometidas a transformación para su posterior reexportación, sin exigencia de garantías, avales ni otros gastos que gravan estas operaciones⁶⁶⁴. También pueden realizarse operaciones de transformación bajo control aduanero y manipulación de bienes comunitarias sin autorización alguna, más que la que se derive de la inclusión en un régimen aduanero determinado.

664. En el caso de las operaciones de perfeccionamiento realizadas en zonas francas y depósitos francos de Gran Canaria, por ejemplo, no se encuentran sometidas al requisito de no perjudicar los intereses esenciales de otros productores de los países de la Comunidad. De igual forma, estas empresas pueden reducir considerablemente el Impuesto sobre Sociedades, por medio de una serie de incentivos y bonificaciones fiscales, ya que pueden quedar exentas de satisfacer el impuesto sobre los beneficios obtenidos hasta el 90% bajo determinadas condiciones. Por otra parte, los beneficios derivados de la venta de bienes producidos al interior de la zona franca por una empresa establecida en la misma, así como en el resto del territorio canario, podrán acceder a una reducción de hasta el 50% de la cuota de su impuesto. García Consejero, Mónica: «De las zonas y depósitos francos a los depósitos aduaneros», Boletín Económico de ICE, Núm. 2831, 2005, p. 1. Disponible en: «http://www.revistasice.com/BICE_2831_I-VIII» [Fecha de consulta: 16 de septiembre de 2011].

12. CONSIDERACIONES FINALES

1. Las zonas francas y depósitos francos situados en el interior del país han pasado a formar parte del territorio aduanero Comunitario, a partir de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea (Acta de adhesión a las Comunidades Europeas de 12 de junio de 1985).
2. En España, con base en las facultades que el CAC confiere a cada Estado miembro de la Comunidad para constituir determinadas partes de su territorio aduanero en zonas francas y depósitos francos, la constitución de las zonas francas y depósitos francos se rige internamente por la Orden de 2 de diciembre de 1992.
3. Las zonas francas y depósitos francos, son partes del territorio aduanero Comunitario perfectamente delimitadas, en el que las mercancías no comunitarias que se encuentran en su interior se consideran como si estuvieran fuera del territorio aduanero comunitario, produciéndose así la ficción legal de que las mercancías todavía no han entrado de forma definitiva en territorio aduanero Comunitario.
4. En el interior de las zonas francas y depósitos francos las mercancías pueden ser objeto de la realización de cualquier actividad de tipo industrial, comercial o prestación de servicios; realización de operaciones triangulares de comercio; vinculación a regímenes aduaneros, tales como el despacho a libre práctica, importación, tránsito, perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero y otros regímenes aduaneros establecidos en la normativa.
5. En atención a que la introducción de mercancías o bienes en zonas francas y depósitos aduaneros se consideran como si no hubiesen entrado en territorio aduanero de la Comunidad, el ingreso de dichas mercancías no se ven sometidas al pago de los derechos de importación en el Impuesto al Valor Añadido, de los aranceles aduaneros, e impuestos que gravan los consumos específico (Impuestos Especiales), en tanto permanezcan depositadas allí. Las exenciones que recogidas en la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido ampara también las prestaciones de servicios relacionadas directamente con la entrega de bienes en zonas francas y depósitos francos.
6. Desde un punto de vista práctico, la introducción de bienes en una zona franca o depósito franco representa una simplificación en varios trámites administrativos aduaneros ya que para su ingreso, permanencia, y salida de las mercancías de tales áreas, bastará la presentación a las autoridades aduaneras de una copia del documento de transporte de las mercancías.

De ese modo las zonas francas y depósitos francos vienen a constituir verdaderos instrumentos que están al servicio de diferentes operadores económicos que les interesa mantener las mercancías almacenados durante algún tiempo en estas áreas, antes de darle su destino final, beneficiándose de esta forma con la suspensión de los derechos de pago por la importación de mercaderías a territorio Comunitario; así como de aquellos operadores que inicialmente no conocen el destino final que se va a dar a las mercancías.

13. BIBLIOGRAFÍA

- AMENDOLARA, Matías: «*Estudio comparativo de las zonas francas en España y Argentina*», Cuadernos del Instituto AFIP, C6, 2009. Disponible en: «<http://www.afip.gov.ar/instituto/asp>» [Fecha de consulta: 15 de septiembre de 2011].
- ARTEAGA ORTIZ, Jesús y Martínez Cobas Xavier: «*Las zonas francas en España y su utilidad: Delimitación del concepto y perspectiva de futuro*», Boletín Económico ICE, No. 2758, 2003. Disponible en: «<http://www.revistasice.com>» [Fecha de consulta: 18 de septiembre de 2011].
- ARTEAGA ORTIZ, Jesús y Conesa Fontes, Andrés: «*Las zonas francas en España*», Boletín Económico ICE, No. 2649, 2000. Disponible en: «<http://www.revistasice.com>» [Fecha de consulta: 18 de septiembre de 2011].
- CABRERA FERNÁNDEZ, José M. y Cabrera Herrero, María: «*Todo IVA*», Ed. CISS, 2008, Valencia.
- GARCÍA CONSEJERO, Mónica: «*De las zonas y depósitos francos a los depósitos aduaneros*», Boletín Económico de ICE, Núm. 2831, 2005. Disponible en: «http://www.revistasice.com/BICE_2831_I-VIII» [Fecha de consulta: 16 de septiembre de 2011].
- PAZ PÁEZ, Carmen: «*Las Zonas y los depósitos francos en la Unión Europea*», Ed. Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, 2002, Santander.
- PARDO CARRERO, Germán A.: «*El derecho aduanero en el siglo XXI*», Ed. Universidad del Rosario, Bogotá, 2009.