

PRESUPUESTOS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN Z.E.C. CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO.

Francisco Hernández González.

Abogado.

Delegado del Gabinete de Estudios de la AEDAF.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. PRESUPUESTOS.
3. CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO.
4. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN.

Nos vamos a ocupar en el presente trabajo de los presupuestos materiales y formales que las entidades de la Zona Especial de Canarias (en adelante Z.E.C.) deben reunir para disfrutar del régimen fiscal de la misma y de las consecuencias de su incumplimiento. Son, por tanto, los *"requisitos"* a los que se refiere el artículo 31 de la Ley 19/1994 (en adelante la Ley), en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 2/2000.

Debemos señalar inmediatamente que el régimen tributario de la Z.E.C. viene constituido por lo que se conoce genéricamente como un régimen de beneficios fiscales -así se denomina expresamente en los artículos 52 y 71,2 de la Ley-, consistente en tipos reducidos en el Impuesto sobre Sociedades y en exenciones en determinados rendimientos y ganancias patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y

en determinados actos, contratos y operaciones, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto General Indirecto Canario. Dichos beneficios fiscales tienen por finalidad, según reconoce expresamente el artículo 28 de la Ley en su nueva redacción, promover el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva¹.

En el momento de establecer los presupuestos materiales y formales que dan derecho a disfrutar del régimen fiscal de la Z.E.C., y, en concreto, los requisitos a cumplir por los sujetos que pretendan disfrutar del mismo, el legislador tiene plena libertad para su configuración. No obstante, esta afirmación debe ser convenientemente matizada en el sentido de que dicha libertad no es absoluta, sino que, por el contrario, cuenta con determinados *límites* a la hora de fijar los supuestos que originan la aplicación del régimen Z.E.C. De un lado, el legislador cuenta con los límites que derivan de la *Constitución* y de los principios tributarios, tanto materiales como formales, que en ella se fundamentan². De otro, también el legislador español debe respetar los principios que derivan del *ordenamiento comunitario*, principios tales como el de la libre competencia y su manifestación de prohibición de ayudas de Estado. Precisamente es el choque con este principio comunitario el que da lugar a la modificación de la Ley 19/1994 que se realiza por el Real Decreto-Ley 2/2000, como se reconoce expresamente en la exposición de motivos de esta última norma.

Finalmente, podríamos referirnos a otro límite a la fijación por el legislador de los presupuestos materiales y formales del régimen Z.E.C., límite que vendría representado por la *coherencia entre el objetivo* perseguido con la implantación de tal régimen (el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva) y *los medios* utilizados para conseguir tal finalidad (los presupuestos materiales y formales exigidos por el legislador para el disfrute del régimen). Esta exigencia de coherencia entre medios y fines es una manifestación más de la dimensión lógica que caracteriza al Derecho y, lo que también debe resaltarse, una manifestación del proceder no arbitrario del Legislador, que, respetando dicha coherencia, ajusta su conducta a la prohibición de arbitrariedad que se hace en el artículo 9, 3 de la Constitución³.

¹ Es la primera vez que en la normativa REF se recoge, junto a la tradicional y genérica finalidad del *desarrollo económico y social* del archipiélago canario, esta otra, más específica, *de la diversificación de su estructura productiva*.

² No obstante, es comúnmente admitido que, en ocasiones, las exigencias de esos principios y, especialmente las del principio de capacidad económica, pueden ceder ante otras finalidades plenamente justificadas como pueden ser, en este caso, las de desarrollo económico y social y de diversificación del tejido productivo de una región con insularidad alejada, fragmentación territorial y monocultivo productivo como es la canaria.

³ Véase TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, "*De la arbitrariedad del Legislador. Una crítica de la jurisprudencia constitucional*", Editorial Civitas, Madrid, 1998, págs. 157 y 158

2. PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ZEC

Las entidades de la Zona Especial Canaria, a las cuales queda restringida la aplicación del régimen ZEC, son, según el artículo 31.2 de la Ley, *las personas jurídicas de nueva creación*, expresión esta que plantea diversas cuestiones, unas referidas a la exigencia de personalidad jurídica y otra a que esa personalidad sea "ex novo".

Respecto a la primera -la exigencia de *personalidad jurídica*-, supone excluir del régimen ZEC, en primer lugar, a las personas físicas y más concretamente a las empresas individuales que pudieran optar a este régimen cumpliendo el resto de los requisitos, lo cual plantea la adecuación de tal presupuesto al principio de libertad de empresa que se formula en el artículo 38 de la Constitución y del que podría extraerse, junto a un aspecto sustancial, un aspecto formal que haría referencia al respeto por el legislador ordinario de las diversas opciones que al ciudadano y contribuyente se le ofrece por el ordenamiento jurídico para realizar una actividad económica.

En segundo lugar, dicha exigencia deja también fuera del régimen Z.E.C. a las sucursales o establecimientos permanentes, circunstancia esta que puede atentar al principio comunitario de no discriminación y que resulta de difícil explicación en el caso de la regulación introducida por el Real Decreto-Ley 2/2000, toda vez que en la *Decisión de la Comisión Europea por la que se establecen los términos en los que la Zona Especial Canaria puede ser compatible con el ordenamiento comunitario*^{3 bis}, y al tratar de la descripción analítica de las ayudas fiscales y, en concreto, de los beneficiarios de tales ayudas, la Comisión Europea parte de la base de que los mismos serán "*personas jurídicas de nueva creación y nuevos establecimientos permanentes de personas físicas y jurídicas tanto residentes como no residentes en el territorio español cuya inscripción en el Registro oficial de entidades de la Zona especial canaria se autorice*", razón por la que la Comisión, al valorar las ayudas al funcionamiento en que consiste, desde la perspectiva del Derecho comunitario, el régimen tributario Z.E.C., y, en relación con el principio de no discriminación, afirma en el apartado f 2) *El grado de estanqueidad del régimen ("ring fencing") de la Decisión que:*

"Dado el compromiso de las autoridades españolas de suprimir toda discriminación en las condiciones de apertura del régimen en cuestión a los residentes y a los no residentes, en particular en cuanto a la posibilidad de localizarse en la Z.E.C. por medio de un establecimiento permanente, la Comisión considera que el régimen está abierto en condiciones no discriminatorias tanto a los residentes como a los no residentes".

Precisamente por ese respeto del principio de no discriminación, en la redacción anterior de la Ley 19/1994, introducida por el artículo 61 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se autorizaba la inscripción de las sucursales o establecimientos permanentes configurados como un

^{3 bis} Publicada en *Canarias Fiscal*, nº 6, abril 2000, pág. 207 y s.s.

centro de actividad diferenciado con autonomía de gestión y contabilidad independiente, modificando la redacción originaria de la Ley 19/1994 en este punto, atendiendo según la doctrina⁴ a “una serie de advertencias efectuadas desde la Comisión Europea y dirigidas a respetar el principio básico de no discriminación”. Con estos antecedentes, tanto del ordenamiento interno como del comunitario, no se comprende bien la exclusión, a través de la redacción de la Ley 19/1994 introducida por el Real Decreto-Ley 2/2000, de las sucursales o establecimientos permanentes.

Finalmente, el requisito de la personalidad jurídica rompe también con la redacción anterior introducida por la Ley 13/1996, que autorizaba la inscripción de aquellas entidades que siendo sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, carecían de tal personalidad, circunstancia esta que, en opinión de los comentaristas⁵, aumentaría la competitividad de la Z.E.C. en cuanto que “en la actualidad es muy frecuente el uso de figuras sin personalidad, como fondos de inversión o de pensiones”.

Cabe añadir, en cuanto a la naturaleza jurídica y a la forma de las entidades ZEC, que ninguna exigencia se plantea por el legislador más allá del requisito de la personalidad jurídica, por lo que, en principio, pueden consistir aquellas no solo en sociedades mercantiles, sino también en entidades de cualquier otro tipo como pueden ser sociedades civiles provistas de personalidad, Cooperativas, Fundaciones, Asociaciones etc., eliminando la redacción vigente aquellas referencias concretas de la normativa anterior a determinados tipos de sociedades que habían hecho manifestar a la doctrina que la “forma” en cualquier caso habría de ser “mercantil”⁶. No obstante ello, cabe señalar que la exigencia respecto del objeto social que se contiene en el artículo 31, 3, c) de la Ley puede excluir de la aplicación del régimen ZEC a determinadas entidades que, conforme a su normativa reguladora, tengan dificultades para cumplir con el mencionado requisito⁷.

El segundo de los presupuestos que establece la norma respecto de las entidades ZEC es el de que sean de *nueva creación*, exigencia que, desde el punto de vista procedimental, debe ponerse en relación con el artículo 41, 2 de la Ley, que, al disponer que una vez obtenida la autorización, el solicitante deberá aportar al Registro Oficial de Entidades ZEC los documentos acreditativos de la constitución de la entidad con arreglo a la Ley, parece indicarnos que este será el *momento* de creación de la entidad. No obstante, dado que el texto de la norma vigente se refiere solo a *los documentos*

⁴ SERRANO ANTÓN, en la obra colectiva, coordinada por FALCÓN Y TELLA, “Medidas fiscales para 1997”, Editorial Civitas, 1997, pág. 528

⁵ SERRANO ANTON, op. cit., pág. 529

⁶ Por ejemplo las letras c) y d) del artículo 40. SÁNCHEZ SERRANO, “Régimen General de las entidades ZEC (arts. 40 a 52 de la Ley 19/94, de 6 de julio)”, en *Noticias de la Unión Europea*, número 130, noviembre 1995, pág. 102

⁷ SÁNCHEZ SERRANO, op. cit., *ibidem*, respecto de las sociedades civiles.

acreditativos de la constitución de la entidad con arreglo a la Ley, sin indicar, a diferencia de la normativa anterior, el momento de la constitución⁸, cabe plantear si una sociedad constituida, por ejemplo, con anterioridad a la solicitud, cumpliendo todos los requisitos del artículo 31, puede ser inscrita, una vez obtenida la autorización, en el Registro Oficial de entidades ZEC, a lo que no parece haber impedimento legal alguno e, incluso, podría pensarse que se fomenta por la norma al señalar, en los apartados d) y e) del apartado 3, como momento inicial del cómputo del plazo para cumplir los requisitos de inversión y de creación de empleo, el de la autorización y no el de la inscripción en el Registro ZEC, cuestión esta sobre la que volveremos al estudiar los mencionados requisitos.

Como tendremos, asimismo, ocasión de examinar más adelante, la exigencia de *nueva creación* hace referencia a la *entidad* aspirante a disfrutar de los beneficios ZEC, *no a la actividad* a realizar por la misma, la cual puede haber sido desempeñada anteriormente bajo otra titularidad (Art.31, 3, c, último párrafo).

En el apartado 3 del artículo 31 de la Ley 19/1994 se desgranán las exigencias que han de cumplir las personas jurídicas de nueva creación que aspiren a ser inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC. El primero, que se recoge en la letra a), es el de "*que tengan su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la Z.E.C.*". Con ello el legislador está exigiendo la concurrencia en el territorio ZEC de las dos circunstancias que tiene en cuenta para determinar el domicilio fiscal en los artículos 45, 1, b) de la ley General Tributaria (en adelante LGT) y 8, 4 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades: el domicilio social y la sede de dirección efectiva, evitando, sin embargo, emplear el término domicilio tributario, como quizás fuera más adecuado en una norma de contenido tan acusadamente tributario como es la Ley 19/1994.

Además y aunque resulte obvio, ha de tenerse en cuenta que el ámbito geográfico de las entidades Z.E.C. dedicadas a las operaciones de producción, transformación, manipulación o comercialización de mercancías queda limitado al área de su localización (artículo 30 de la Ley), por lo que ambas circunstancias, domicilio social y sede de dirección efectiva, han de concurrir en dicha área territorial y no fuera de la misma, aunque se trate del resto del territorio canario, a fin de no incumplir las condiciones exigidas por la norma.

En la letra b) del citado número y precepto se formula otro de los requisitos exigibles a las entidades ZEC: "*que al menos uno de los administradores resida en las islas Canarias*"; regulación esta con la que quizás no se atienda suficientemente, como ha se-

⁸ "... una vez obtenida la autorización a la que se refiere el apartado anterior, los promotores procederán a constituir ante fedatario público...", en la redacción original de la Ley. Véanse los comentarios que a dicho precepto, entre otros, realizó MAZORRA MANRIQUE DE LARA, en "El régimen jurídico de la Zona Especial Canaria", *Noticias de la Unión Europea*, n° 130, Noviembre 1995, pág. 90 y s.s.

ñalado la doctrina⁹, “ a la diversa configuración que pueden llegar a revestir los órganos de gestión y representación de las entidades mercantiles, ni a que estos pueden estar constituidos tanto por personas físicas como también por personas jurídicas”. Pensamos, por otra parte, que el legislador utiliza aquí el término residencia en su dimensión tributaria, por lo que serían aplicables los preceptos de las leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según sea en cada caso la naturaleza del administrador, referidos naturalmente al ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias.

En la primera parte del apartado c) del nº 3 del artículo 31, se contiene otro de los requisitos exigibles a las entidades ZEC: “ *Constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria de actividades económicas incluidas en el anexo de presente Real Decreto-ley*”. El anexo citado contiene una lista de actividades separadas en dos apartados, *las de producción, transformación, manipulación y distribución al por mayor de mercancías*, de un lado, y *las de servicios*, de otro, de acuerdo a la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en las Comunidades Europeas, aprobada por el Reglamento 3037/90 CEE, de 9 de octubre de 1990. Dentro de cada uno de los apartados se incluyen las actividades -con sus correspondientes dígitos- que pueden constituir el objeto social de las entidades ZEC y se salva expresamente de tal posibilidad *los centros de coordinación y servicios intragrupo* comprendidos en el grupo 74 de la NACE (“ *Otras actividades empresariales*”)¹⁰.

En la segunda parte del apartado c) se contiene la posibilidad de que las entidades ZEC realicen, fuera del territorio ZEC, actividades accesorias o complementarias a las incluidas en el anexo, para cuya efectividad el legislador se remite al reglamento, sin perjuicio de facultar a dichas entidades para abrir sucursales en el resto del territorio nacional a las que no serán de aplicación los beneficios del régimen. A este respecto, podemos comentar que la limitación al territorio nacional para ubicar las sucursales de las entidades ZEC, si bien podría estar justificado, desde el punto de vista interno, en la comprobación de la parte de base imponible realizada efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la ZEC, que es la que goza de los beneficios fiscales (Art. 44), excluye de tal posibilidad al resto del territorio de la Unión Europea, por lo que podría plantearse su compatibilidad con el principio comunitario de no discriminación.

Esta distinción entre actividades con derecho a la aplicación de los beneficios fiscales y aquellas otras que no dan derecho a los mismos (regulada en la Sección Segunda del Capítulo III, al tratar del *Régimen Fiscal* de las entidades ZEC), confirma en

⁹ SÁNCHEZ SERRANO, op. cit., pág. 104

¹⁰ Véanse los comentarios que sobre el anexo formulan FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA Y SÁNCHEZ ÁLVAREZ en “*La Zona Especial Canaria: un instrumento de inversión empresarial*”, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 480, págs. 2 y 3.

cierto modo las apreciaciones de la doctrina en el sentido de que el régimen cuyos presupuestos examinamos va destinado especialmente a las fuentes de renta más que a las propias entidades¹¹, con la matización, añadimos, de que ello se refiere obviamente al ámbito de la imposición directa y, además, que como consecuencia de la accesoriedad o complementariedad que se predica de las actividades no exentas, las fuentes de renta a las que se aplica el régimen ZEC deberían ser, en buena lógica las más importantes de las obtenidas por la entidad.

En los apartados d), e) y f) del número 3 del artículo 31 de la Ley, se contienen los presupuestos o requisitos a los que el Real Decreto-ley 2/2000 parece otorgarles mayor importancia, si nos atenemos a las consecuencias de su incumplimiento: calificación como infracción grave y aplicación de la correspondiente sanción (Arts. 66, 2, b) y 67, 1). También debe destacarse que solo respecto de ellos el Legislador ha previsto la posibilidad de su regulación por el reglamento (Art. 31, último párrafo).

En el apartado d) se contempla el requisito de la *inversión* cuyo importe mínimo se sitúa en 16.638.600 pesetas (100.000 euros) y del que cabe destacar, en general, su acertada regulación, superior, a nuestro juicio, a la realizada respecto de requisito similar de otro beneficio fiscal que se instrumenta en la misma Ley 19/1994¹². Cabe, no obstante, referirse a la problemática que plantean determinados aspectos de la ordenación de este requisito material.

En primer lugar, el que se refiere al momento inicial del cómputo del plazo de dos años para realizar la inversión. La norma establece que es el momento de la *autorización*, por el que debemos entender el momento en que la entidad solicitante es notificada de la autorización concedida por el Consejo Rector para inscribirse en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC, de acuerdo con lo que dispone el artículo 41 de la Ley¹³.

La cuestión que se plantea es la de si el legislador estuvo acertado al fijar como momento inicial del cómputo el de la *autorización* o, por el contrario, si debió de fijar como tal el de la *inscripción*, teniendo en cuenta que el primero supone, normalmente, el inicio de los trámites de constitución e inscripción de la entidad en el Registro correspondiente, trámites durante los cuales el plazo para la inversión va corriendo para la entidad solicitante sin que pueda acometerla, precisamente por la falta de constitu-

¹¹ SERRANO ANTÓN, op. cit., pág. 530

¹² Me refiero en concreto a la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias que se regula en el artículo 27, 4 de la Ley 19/1994, si bien es cierto que dicha regulación permanece con la redacción original y no ha sufrido las sucesivas modificaciones que ha experimentado la regulación de la ZEC. Así, la letra d) menciona entre los activos fijos a los materiales e inmateriales, respecto de los usados no exige la mejora tecnológica y regula las condiciones de la desinversión en relación con el requisito de permanencia.

¹³ Debe prevalecer, en mi opinión, la fecha de la notificación de la autorización sobre la de la autorización, ya que la primera es el momento en que la entidad solicitante conoce el acto administrativo y a partir del cual puede comenzar a realizar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma.

ción e inscripción¹⁴. Por otra parte, dado el plazo de caducidad de la autorización, fijado por el propio Consejo Rector en un año¹⁵, tal límite temporal para la inscripción impediría que el momento inicial del computo de dos años fijado, como se propone, desde la inscripción se dejara a libre albedrío del solicitante.

En segundo lugar, debe hacerse referencia a las condiciones exigidas respecto de las inversiones, entre las que sobresale el requisito de permanencia en la entidad ZEC durante todo el periodo de disfrute del régimen como regla general. Entre las salvedades a este requisito no se comprende bien la del supuesto de que la entidad ZEC tenga por objeto social la del arrendamiento o cesión de bienes a terceros, dado que dicha actividad no figura en la lista que se recoge en el anexo y a la que anteriormente hemos hecho mención, salvo que se interprete que, junto a las actividades del anexo, el legislador ha incluido por medio de este texto la de arrendamiento o cesión de bienes a terceros entre las actividades que da derecho a disfrutar del régimen ZEC.

En tercer lugar, hemos de destacar la *preferencia* que el legislador concede al supuesto de creación de empleo sobre el de inversión en activos fijos, materiales o inmateriales, nuevos o usados, por cuanto en el último párrafo del apartado d) *dispensa del requisito de inversión* a los solicitantes que superen el mínimo de creación y mantenimiento de empleo que se regula en el apartado e). Hemos de resaltar el *carácter excepcional* de tal dispensa, lo que puede suponer un relativo límite a la amplia discrecionalidad que se reconoce a los órganos del Consorcio a la hora de conceder la misma. En cualquier caso, entendemos que tanto la concesión como la denegación de la dispensa habrá de ser motivada en cada supuesto para evitar incurrir, por parte del citado organismo público en una conducta arbitraria rechazable por el ordenamiento jurídico¹⁶.

El requisito previsto en el apartado e) del número 3 del artículo 31 se refiere, en su primer párrafo, a la *creación* al menos de *cinco puestos de trabajo* en el ámbito geográfico de la ZEC dentro de los seis meses siguientes a su autorización y al *mantenimiento*, como mínimo, en ese número del *promedio anual de plantilla* durante el periodo de disfrute del régimen. Serían aplicable aquí las consideraciones anteriormente expuestas acerca de la conveniencia de referir el momento inicial del plazo a la inscripción y no a la autorización, consideraciones que cobran mayor importancia en este supuesto, dado que el plazo es notablemente inferior y difícilmente podrán cumpli-

¹⁴ De acuerdo con la normativa I sobre sociedades mercantiles la personalidad jurídica se adquiere a partir de la inscripción en el Registro Mercantil, ello con independencia de lo previsto para las sociedades en formación (Artículo 15 de la Ley de Sociedades Anónimas, al que remite el artículo 11, 3 de la ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada) y de que, en las relaciones reguladas por el Derecho Público, las posibilidades de utilizar las previsiones de dichos preceptos queden considerablemente limitadas.

¹⁵ Epígrafe 4, apartado 2, nº 2, de la Instrucción de organización, gestión y procedimiento del Registro ZEC, publicada en el Boletín Oficial de Canarias nº 127/2000, el 22-9-00.

¹⁶ Véase por todos, TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, "De la arbitrariedad de la Administración", Civitas, Madrid, 3ª edición ampliada.

mentarse todos los trámites relativos a la creación de empleo (Contrato laboral, alta en la Seguridad Social, etc.) sin previamente obtener la inscripción en el Registro correspondiente -normalmente el mercantil-, la entidad autorizada.

El contenido del segundo párrafo del apartado e) debe destacarse¹⁷. En primer lugar, porque si bien el legislador exige que la entidad sea de nueva creación, no sucede lo mismo con la *actividad* a realizar, la cual puede haberse ejercido anteriormente en cualquier territorio. Ello puede suponer un mayor estímulo a la deslocalización de empresas que si se exigiera la concurrencia de las dos circunstancias: entidad de nueva creación y realización por primera vez de la actividad. En segundo lugar, sorprende que en este caso la *creación neta* de empleo se refiera a un ámbito geográfico diferente –el territorio español- del utilizado habitualmente por el legislador: el de la ZEC. De esta manera, en el caso de actividad preexistente, sería posible que cumpliendo el resto de los requisitos del artículo 31 la entidad solicitante fijara la totalidad o, al menos, parte de la creación neta de empleo en territorio peninsular español y no en territorio canario, lo cual entraría en contradicción con la finalidad de la ZEC (artículo 28).

En tercer lugar, en este supuesto de actividad preexistente no se exige el requisito de mantenimiento de la creación neta de empleo, lo que dejando a salvo una interpretación acorde con los requisitos exigidos a la actividad nueva (creación puestos de trabajo y mantenimiento de los mismos), refuerza aún más, si cabe, los aspectos negativos de este párrafo desde la perspectiva de los objetivos que justifican el régimen ZEC. Es básicamente la coherencia entre objetivos y medios a que nos referíamos en la Introducción de este trabajo, la que en este caso parece no haber respetado el Legislador.

En el apartado f) se establece un requisito que tiene un carácter más formal que material. Nos referimos al deber de presentar la *memoria descriptiva de las actividades económicas a desarrollar, cuyo contenido, dice la Ley, será vinculante para la entidad*. Habría que destacar de la redacción del texto legal la extensión del carácter vinculante a todo el contenido de la memoria, contenido que según la propia norma abarca aspectos como la solvencia, la viabilidad, la competitividad internacional y la contribución al desarrollo económico y social de las islas Canarias, aspectos estos que, por tratarse de proyecciones de futuro cuyo resultado no depende solo de la voluntad de la entidad solicitante, habrá que entender no obligan a la misma, la que, sin embargo, si debe verse obligada a desarrollar la actividad o actividades que figuran en la memoria, aspecto este relevante desde el punto de vista del régimen ZEC y que si es imputable a la entidad solicitante. Por lo tanto, en el contenido de la memoria deben diferenciarse, en mi opinión, los aspectos meramente informativos de aquellos otros que tienen, además, un carácter obligacional para la persona jurídica que los emite.

¹⁷ "Cuando se haya ejercido anteriormente la misma actividad bajo otra titularidad, se exigirá una creación neta de, al menos, cinco empleos en el territorio español"

En este sentido debe resaltarse la importancia de la actividad económica a desarrollar hecha constar en la memoria, puesto que la misma condicionará la autorización del Consejo Rector del Consorcio ZEC, de manera que el desarrollo de actividades no incluidas en la memoria y, consiguientemente, en la autorización, aún tratándose de las incluidas en el anexo del Real Decreto-ley 2/2000, se considera infracción grave (artículo 66, 2, a). Ello implica que la variación de actividades, aún dentro de las incluidas en la lista del referido anexo, requerirá autorización expresa del Consejo Rector (artículo 31, 3, f) *in fine*). Se pone de relieve, por consiguiente, la trascendencia que para la entidad tiene, en el momento de solicitar la autorización, una correcta definición de las actividades a desarrollar, de acuerdo con la Nomenclatura Estadística comunitaria, en evitación de una nueva solicitud de autorización al Consejo Rector, o, en su caso, de la comisión de una infracción grave.

En el número 4 del artículo 31 se establece que *"las características y condiciones de lo dispuesto en las letras d), e) y f) del apartado 3 se podrán determinar reglamentariamente"*. Habría que resaltar que la materia que nos ocupa es el ámbito subjetivo de aplicación del régimen ZEC, régimen que, como expusimos en la Introducción de este trabajo, está constituido en definitiva por la existencia de unos *beneficios fiscales* en la imposición directa y en la indirecta y al que, por tanto, resulta de aplicación el principio de reserva de ley que se establece en el artículo 133, 3 de la Constitución: *"Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley"*.

Este principio se encuentra estrechamente relacionado con el de reserva de ley en el establecimiento de tributos que se contiene en el artículo 31, 3 de la Constitución. No obstante, así como en este último es pacíficamente aceptado que la reserva de ley que contiene es relativa y no absoluta, es decir, que el reglamento puede contener la regulación de la materia tributaria siempre que la ordenación de los elementos esenciales del tributo se encuentre plasmada en la ley, en el ámbito de los beneficios fiscales un importante sector de la doctrina entiende que, al existir un precepto constitucional específico (el artículo 133, 3), se produce un reforzamiento de la reserva que la convierte en absoluta¹⁸. Sin embargo, aún admitiendo que la reserva de ley respecto de los beneficios fiscales pueda no ser absoluta sino relativa, debe convenirse que, en todo caso, la regulación de los elementos esenciales del beneficio fiscal, entre los cuales se encuentra el presupuesto de hecho que da origen al mismo, ha de realizarse por norma con rango de ley, pudiendo el reglamento colaborar en el desarrollo normativo de aspectos no esenciales del beneficio fiscal de que se trate.

¹⁸ RAMOS PRIETO, en *"Manual General de Derecho Financiero. Parte General"*, Tomos primero y segundo, obra colectiva coordinada por LASARTE ÁLVAREZ, editorial Comares, Granada, 1999, 2ª edición actualizada, págs. 325 y 326. Entre los autores que defienden el carácter absoluto de la reserva de ley en el caso de los beneficios fiscales, pueden citarse a ALONSO GONZÁLEZ, *"Jurisprudencia constitucional tributaria"*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1993, nota pie de página 35 y PÉREZ ROYO, *"Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional"* en *"Hacienda y Constitución"*, IEF, Madrid, 1979, págs. 21 y 22.

Si desde esta perspectiva realizamos un examen de las remisiones que se contienen en el artículo 31 de la ley 19/1994 al reglamento, la contenida en la letra c) del apartado 3, que le autoriza a regular la realización por las entidades ZEC de *actividades accesorias o complementarias fuera del ámbito geográfico ZEC* y la que figura en el apartado 4, referida a que el reglamento pueda determinar *las características y condiciones de lo dispuesto en las letras d), e) y f) del apartado 3*, se desprende, en nuestra opinión, que, así como la primera tiene un ámbito concreto y limitado, pareciendo justificado en este caso que la Ley no entre a regular los detalles de esas actividades accesorias o complementarias, por el contrario, la amplitud con que se encuentra formulada la autorización del apartado cuatro, de manera que el reglamento pueda regular, no aspectos secundarios de los requisitos en cuestión como sucede en el caso anterior, sino genericamente *las características y condiciones* de los mismos, nos lleva a expresar nuestras reservas sobre si tal autorización es respetuosa con el principio de legalidad en el establecimiento de los beneficios fiscales que se contiene en el artículo 133, 3 de la Constitución. La cuestión se centraría por tanto, como ha manifestado el Tribunal Constitucional en sus sentencias números 83/1984 y 19/1987, en concluir si *mediante tal remisión se provoca, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador*.

3. CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO.

A las consecuencias del incumplimiento de los presupuestos exigidos por la norma para disfrutar de los beneficios fiscales del régimen ZEC se refieren varios preceptos de la Ley 19/1994. A ese respecto podemos diferenciar los preceptos que tratan las *consecuencias tributarias* del incumplimiento, de aquellos otros que se refieren a las *consecuencias administrativas* de tal conducta.

Entre los primeros se encuentra el artículo 52 de la Ley, el último que la Sección 2ª del Capítulo III dedica a regular el *régimen fiscal* de las entidades ZEC. Dicho precepto establece, en su primer párrafo, que *"El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 de esta Ley determinará...la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el presente título"* y, en el segundo párrafo regula, en concreto, el momento en que se entiende producida tal pérdida en el Impuesto sobre Sociedades y, asimismo, el supuesto, aún más específico, de que el requisito no cumplido sea el de inversión previsto en la letra d) del apartado 3 del artículo 31¹⁹.

¹⁹ En cuyo caso, establece el texto legal, se aplicará *"el tipo general"*, lo que interpretado literalmente significa la aplicación del tipo del 35 por 100 previsto en el artículo 26, 1 de la Ley 43/1995, con exclusión de los tipos especiales establecidos en los restantes apartados de dicho precepto y, asimismo, en el 127 bis, a) de la citada norma para las empresas de reducida dimensión, lo que podría implicar una auténtica sanción para la entidad ZEC incumplidora que tuviera derecho, por cualquier otra circunstancia ajena al régimen ZEC, a la aplicación de un tipo de gravamen especial inferior al general. En la situación contraria se encontrarían las entidades dedicadas a la explotación de yacimientos de hidrocarburos con un tipo especial del 40 por 100 y que por ser incumplidoras del régimen que examinamos podrían encontrarse con la aplicación del tipo general del 35 por 100.

También referido a las consecuencias tributarias del incumplimiento de los requisitos del régimen ZEC se encuentra el artículo 71, ubicado dentro del Capítulo VI, *Infracciones y Sanciones*, del Título V, que figura bajo el encabezamiento de *Infracciones y sanciones tributarias*. En dicho precepto se establece la compatibilidad de las infracciones y sanciones administrativas del régimen ZEC con las de naturaleza tributaria, tanto en el terreno sustantivo como procedimental, a cuyos efectos se reconoce competencias a las Administraciones tributarias implicadas para verificar el cumplimiento de los requisitos del régimen ZEC, con independencia de las reconocidas al Consorcio de la ZEC.

De esta manera, en el ámbito *tributario* cabe distinguir dos planos diferentes en relación al incumplimiento de los requisitos del régimen ZEC. De uno, el del artículo 52 de la Ley 19/1994, destinado, según parece, al supuesto de que sea el propio sujeto pasivo el que, en cumplimiento de su deber de declarar y liquidar, aplique por si mismo el ordenamiento tributario. El otro, el del artículo 71 de dicha Ley, orientado a la aplicación por la Administración de las normas tributarias, al margen del correcto cumplimiento de aquellos deberes tributarios por parte de los sujetos pasivos.

La existencia de esos dos planos, según sea el sujeto pasivo o la Administración quien aplique las normas tributarias, representados respectivamente por los artículos 52 y 71 de la Ley 19/1994, implica obviamente la existencia de un diferente régimen jurídico derivado del incumplimiento de los requisitos del régimen ZEC. En el caso del artículo 52, el sujeto pasivo debe adecuar su conducta al mandato de la Ley -pérdida de los beneficios fiscales-, que, en el caso del Impuesto sobre Sociedades exigirá de aquel un determinado comportamiento, el cual, entendemos, será también exigible a los sujetos pasivos cuando se trate de otros impuestos en los que se hayan aplicado beneficios fiscales respecto de los que se haya perdido el derecho a su disfrute, aunque el legislador contemple expresamente solo el caso del Impuesto sobre Sociedades. La conducta a seguir por el sujeto pasivo en relación con estos otros impuestos (Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto General Indirecto Canario) debe ser, en principio, la de regularizar su situación tributaria al amparo del artículo 61 de la Ley General Tributaria, ante la ausencia de una norma específica de regularización como la que el segundo párrafo del artículo 52 ofrece en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso del artículo 71, será la Administración quien en el ejercicio de sus potestades compruebe el adecuado disfrute de los beneficios fiscales ZEC, a través del cumplimiento de los requisitos del artículo 31 y, en el supuesto de que no se hayan respetado aquellos podrá reprimir aquella conducta a través del régimen de infracciones y sanciones tributarias, en el cual se tipifica como infracción en el artículo 79, a) de la Ley General Tributaria, la conducta consistente en "*Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria...*" y en la letra c) del mencionado precepto el "*Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones*". Entre las sanciones se encuentra, en

el artículo 80, 2 de la Ley General Tributaria, la *"Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales"*.

Interesa destacar, por tanto, que la Administración tributaria no podrá declarar la pérdida de los beneficios fiscales ZEC por la entidad correspondiente, sino que, actuando *a posteriori*, podrá sancionar en su caso el disfrute indebido de tales beneficios, previa constatación de que se han incumplido los requisitos del artículo 31 y teniendo en cuenta, obviamente, que en la infracción cometida se han dado los elementos de la infracción tributaria²⁰, entre ellos el de culpabilidad, exigidos por el ordenamiento. Ello es así porque, en mi opinión, la consecuencia de la pérdida de los beneficios fiscales que se establece en el artículo 52 no se configura por el legislador como una sanción tributaria que reprime la infracción consistente en el incumplimiento de los requisitos del régimen ZEC, sino que la conducta base, el incumplimiento de los citados requisitos, lleva anudada la pérdida de los beneficios fiscales de tal régimen y es la conducta consistente en disfrutar de los beneficios por la entidad, a pesar de no haber respetado alguno de los requisitos del artículo 31, la que constituye el tipo de la infracción definida en el artículo 79, c) de la LGT, con la consecuencia de dejar de ingresar parte o la totalidad de la deuda tributaria, comportamiento que constituye el tipo de la infracción contemplado en el art. 79, a) del mismo texto legal²¹. De ello se deduce que la conducta consistente en incumplir alguno de los requisitos del artículo 31 de la Ley no constituye, desde la vertiente tributaria y considerada en si misma, una conducta infractora.

En el ámbito *administrativo* de la ZEC encontramos también referencia al incumplimiento de los requisitos del artículo 31. Al incumplimiento de *"los requisitos y condiciones a que quedan sujetas las entidades de la Zona Especial Canaria para poder acogerse al régimen previsto en esta Ley"* se refiere el artículo 64, 1, dentro del Capítulo VI, denominado *Infracciones y sanciones*, y, de manera más específica, la letra b) del apartado 2 del artículo 66, que considera como infracción grave administrativa, sancionable por el Consorcio, *"el incumplimiento de alguno de los requisitos contenidos en las letras d), e) y f) del apartado 3 del artículo 31 de la presente Ley, salvo causa de fuerza mayor y sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo de la letra d) del apartado 3 de dicho artículo"*. También se encuentra relacionado con el aspecto que estudiamos el texto de la letra c) del apartado 3 del artículo 66, que considera infracción leve del

²⁰ Entre las obras sobre infracciones y sanciones tributarias cfr. PÉREZ ROYO, *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*, IEF, Madrid, 1986 y ZORNOZA PÉREZ, *"El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)"*, Civitas, Madrid, 1992.

²¹ Como ha escrito PÉREZ ROYO, *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000, *"En rigor, este segundo tipo de infracción no añade casi nada al de la letra a), es decir, a la evasión de tributos. La consecuencia de disfrutar indebidamente de un beneficio fiscal, de una exención o de una desgravación es precisamente la de dejar de ingresar la cuantía de la deuda que hubiera sido procedente de no mediar el beneficio fiscal indebidamente aplicado"*

mismo carácter " *el incumplimiento de cualquier obligación derivada de esta Ley y sus normas de desarrollo, siempre que no se encuentre tipificada como infracción grave*".

Como primera observación debe resaltarse la *no identidad de la conducta reprimida* desde el ámbito tributario y desde el administrativo. En el primero hemos visto que el comportamiento que se quiere sancionar es, no el incumplimiento de los requisitos, sino en disfrutar de los beneficios fiscales -lo que normalmente llevará consigo el dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria-, y ello a pesar de aquel incumplimiento. En el terreno administrativo, sin embargo, la conducta reprimida es, como acabamos de ver, el incumplimiento de los requisitos del artículo 31, bien que estableciendo un diferente tratamiento según cual o cuales sean los requisitos incumplidos.

Y esta es precisamente la segunda observación que debe realizarse. La existencia de determinados requisitos dentro del artículo 31 que podemos denominar de *cualificados*, dado que su incumplimiento origina una infracción administrativa ZEC de carácter grave. Estos son los que hacen referencia a la inversión, a la creación de empleo y a la presentación de la memoria vinculante. En consecuencia cabe deducir que los requisitos contenidos en las letras a), b) y c), referentes, respectivamente, a la localización en el ámbito geográfico ZEC del domicilio social y la sede de dirección efectiva de la entidad, a la residencia en Canarias de al menos uno de los Administradores y a constituir el objeto social la realización de alguna o algunas de las actividades económicas incluidas en el anexo de la Ley, son *exigencias de menor entidad* que las anteriores, ya que su incumplimiento solo origina, desde la perspectiva administrativa, una infracción leve, de acuerdo con la letra c) del apartado 3 del artículo 66. Esta diferenciación, desde la vertiente administrativa, entre unos requisitos y otros al tipificar las infracciones tiene destacadas repercusiones en el terreno sancionador, ya que las infracciones graves son sancionadas con la revocación de la autorización, la cancelación de la inscripción de la entidad infractora en el Registro Oficial de Entidades ZEC y multa de 49.916 pesetas (300 euros) a 4.991.580 pesetas (30.000 euros), mientras que las infracciones leves solo llevan aparejada una multa de 9.983 pesetas (60 euros) a 49.916 pesetas (300 euros), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley.

De esta manera se acentúa la diferenciación entre el ilícito administrativo ZEC y el tributario. Ya no se trata sólo de que la conducta reprimida en uno y otro sector del ordenamiento sea diferente, sino que, como consecuencia de existir en los requisitos del artículo 31 unos cualificados y otros no, con su correspondiente reflejo en la clase de infracción y en la sanción con la que se castiga aquella, puede darse perfectamente el supuesto de una entidad ZEC que ha incumplido algunos de los requisitos contenidos en las letras a), b) y c), con lo que ha perdido el derecho al disfrute de los beneficios fiscales y debe regularizar su situación tributaria -ya que el artículo 52 se refiere al incumplimiento *de cualquiera* de los requisitos previstos en el artículo 31-, sin embargo, al haber cometido una infracción leve no se le ha revocado la autorización por el Consorcio de la ZEC y figura asimismo inscrita en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC. Estaríamos entonces ante una entidad que administrativamente es entidad ZEC y

que tributariamente no tiene derecho al disfrute de los beneficios fiscales propios de tal régimen.

Una de las consecuencias que se desprenden de esa diferenciación en la conducta reprimida en el ámbito tributario –disfrute indebido de beneficios fiscales/dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria- y en el administrativo –incumplimiento de los requisitos del artículo 31-, es la imposibilidad de aplicar el principio “*non bis in idem*” al supuesto de imposición de sanción tributaria a una entidad ZEC que es también sancionada por el Consejo Rector del Consorcio por haber incumplido alguno de los requisitos del régimen ZEC, ya sea el requisito incumplido de carácter cualificado o no.

Como es sabido, el artículo 133 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y del Procedimiento Administrativo Común, establece, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, la imposibilidad de sancionar más de una vez una conducta infractora, concurriendo identidad de hechos, de sujeto y de fundamento, sin la existencia de una relación de supremacía especial de la Administración, supuesto en el que la duplicidad sancionadora estaría justificada. Es, en definitiva, la exigencia de la triple identidad que ya formulara el Tribunal Constitucional en su sentencia número 2/1981 y que ha pervivido en sentencias posteriores hasta las más recientes como la número 177/1999.

En el tema que nos ocupa, la única coincidencia clara entre la infracción tributaria y la administrativa ZEC la encontramos en el sujeto, la entidad ZEC hipotética infractora. El fundamento de ambas infracciones aparece diferenciado, al menos de forma inmediata, ya que en el campo tributario se trata de proteger el crédito o la recaudación tributaria y de ahí la tipificación de la infracción, mientras que en el terreno administrativo ZEC se protege el funcionamiento correcto del régimen ZEC y a través de él la consecución de los objetivos de desarrollo económico y social de Canarias y la diversificación de su estructura productiva. Se trata en última instancia de unos medios o instrumentos –los beneficios fiscales- puestos al servicio de unos objetivos –los del régimen ZEC-, por lo que de forma mediata puede existir una única finalidad, los objetivos del régimen ZEC, si bien contempladas la norma tributaria y administrativa separadamente, cabe diferenciar, en cuanto al fundamento, esos dos planos que se han dejado expuestos.

En cuanto a los hechos, es decir, la conducta sancionada, nos remitimos a lo expuesto anteriormente acerca de la diversidad del comportamiento que se reprime en una y otra infracción. Ahora bien esa diversidad de conductas sancionadas, disfrute indebido de beneficios fiscales\ dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria en un caso, incumplimiento de los requisitos del artículo 31, en otro, no puede hacernos olvidar la influencia que en la conducta reprimida desde el campo tributario tienen los hechos o circunstancias que integran la conducta sancionada desde la vertiente administrativa ZEC, porque, en definitiva, es el incumplimiento de los requisitos del artículo

31 lo que hace posible que se produzca el comportamiento castigado tributariamente. Desde esta perspectiva, sorprende que el legislador de la Ley 19/1994, en la redacción introducida por el Real Decreto-ley 2/2000, se ocupe en el apartado 2 del artículo 65 de la vertiente procedimental del principio "*non bis in idem*", respecto de la posible concurrencia entre la jurisdicción penal y la administrativa y no prevea, sin embargo, los efectos de la posible concurrencia de dos o más Administraciones distintas, las tributarias y la del Consorcio ZEC, a la hora de sancionar, en cuanto que existen aspectos comunes subyacentes a las infracciones que aquellas sancionan, como son, en el presente caso, la declaración de haberse incumplido los requisitos del artículo 31.

Debe resaltarse a este respecto que el Tribunal Constitucional ha destacado la importancia de la perspectiva procedimental del principio "*non bis in idem*", señalando que la misma "*se orienta, esencialmente, no tan solo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan eventuales pronunciamientos se digno contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos –penal y administrativo sancionador- atribuidos a autoridades de diverso orden...*" (STC 177/1999, Fundamento Jurídico Cuarto). En este supuesto, la verificación del cumplimiento de los requisitos del artículo 31 queda encomendada a los órganos del Consorcio ZEC, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64, 65 y 66, pero también a los órganos de las Administraciones tributarias competentes²², según el artículo 71, 2, con lo que podemos plantearnos si en tal situación está garantizada la imposibilidad de que recaigan eventuales *pronunciamientos contradictorios* –de dos o, incluso tres, en este caso, autoridades del mismo orden y no de órdenes diferentes, como contempla el Tribunal Constitucional en su referida sentencia- *sobre el incumplimiento de dichos requisitos*, y, en caso de que la respuesta fuera negativa, si no hubiera sido más acertado atribuir *en exclusiva* la declaración de incumplimiento de los requisitos, por razón de la especialidad, a la Administración del Consorcio ZEC, a cuyos efectos habrían de atenderse las Administraciones tributarias interesadas²³.

Finalmente, debemos indicar que como consecuencia de operar la infracción administrativa y la tributaria sobre distintas conductas, ello afecta también al plano sobre el que operan los principios, los elementos de la infracción y las circunstancias eximentes. De esta manera, el artículo 66, 2, b) de la Ley, además de tipificar como in-

²² Administraciones tributarias entre las que se cuentan la del Estado, con competencias sobre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Autonómica canaria, con competencias sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto General Indirecto Canario. Incluso podría plantearse la posibilidad de las Locales en función de la suscripción de los conciertos fiscales a los que se refiere el artículo 48 de la Ley.

²³ Estaríamos así, en la esfera administrativa, ante una figura similar a la cuestión prejudicial en el ámbito jurisdiccional. Sobre la cuestión prejudicial en relación con el proceso contencioso-administrativo, cfr., entre otros, GARCÍA DE ENTERRÍA-FERNÁNDEZ, "*Curso de Derecho Administrativo*", Volumen II, 7ª edición, Civitas, Madrid, 2000, págs. 182 y ss., GONZÁLEZ PÉREZ, voz "*Cuestión prejudicial (Dº Administrativo)*", en "*Enciclopedia Jurídica Básica*", Civitas, Madrid, 1995, II-1852.

fracción el incumplimiento de determinados requisitos, incluye una de aquellas circunstancias al añadir *salvo causa de fuerza mayor*. En coherencia con lo expuesto anteriormente, pensamos que en el ámbito tributario sancionador las circunstancias del artículo 77, 4 de la LGT operarían, no sobre el incumplimiento de los requisitos del régimen ZEC, sino, una vez producido aquel, sobre las circunstancias que dieron lugar al comportamiento infractor, esto es, a disfrutar indebidamente del beneficio fiscal\dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria. Esto introduce una *diferenciación* entre el terreno *tributario* y el *administrativo* que puede tener destacada relevancia, dado que, en el primero, el incumplimiento de los requisitos del artículo 31 se contemplará de *manera objetiva*, al margen de la concurrencia de los elementos típicos de la infracción tributaria y de las circunstancias eximentes, mientras que en el campo administrativo, la misma conducta –el citado incumplimiento- se observaría a la luz de los *principios y elementos* que configuran la infracción administrativa, entre los que sobresale el de culpabilidad, y, por supuesto, de la posible existencia de *circunstancias eximentes*, como muestra claramente la redacción del art. 66, 2, b) de la Ley.

4. CONCLUSIONES.

En lo que se refiere a los *presupuestos* o *requisitos* para la aplicación del régimen ZEC podemos destacar las siguientes:

A) El requisito de la *personalidad jurídica* para disfrutar de los beneficios fiscales del régimen ZEC podría resultar contrario al principio de *libertad de empresa* que se formula en el artículo 38 de la Constitución. Dicho presupuesto, por otra parte, podría ser contrario al principio comunitario de *no discriminación*, al excluir de la posibilidad de gozar de los mismos a los establecimientos permanentes o sucursales.

B) El requisito de *inversión* previsto en la letra d) del apartado 3 del artículo 31 de la Ley, está mejor regulado que el homólogo requisito de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias que se contempla en el artículo 27, 4 de la Ley. Sin embargo, hubiera sido preferible que el momento inicial del cómputo de plazo para realizar aquella fuera el de la *inscripción* en el Registro Oficial de Entidades ZEC y no el de la *autorización*. A través de la posible dispensa de este requisito que realiza el último párrafo de la letra d), se pone de manifiesto la mayor importancia que el Legislador concede al requisito de *creación de empleo*.

C) Respecto de este último requisito, regulado en la letra e) del apartado 3 del artículo 31, cabe destacar que la redacción de su segundo párrafo, además de otros defectos, pone de manifiesto una *falta de coherencia* con los objetivos de la creación de la ZEC al posibilitar que la creación neta de empleo se realice fuera del ámbito geográfico de la misma, incoherencia que, según la jurisprudencia constitucional, da origen a una conducta arbitraria del Legislador, prohibida por el artículo 9,3 de la Constitución.

D) La redacción del número 4 del artículo 31, permitiendo la *determinación reglamentaria* del contenido de las letras d), e) y f), podría resultar contraria al principio de *reserva de ley* en materia de *beneficios fiscales* que establece el artículo 133, 3 de la Constitución, no solo en el supuesto de que se estime que la reserva que dicho precepto configura tiene un carácter *absoluto*, sino también en el caso de que se considere la misma de alcance *relativo*, ya que la redacción de la Ley posibilita que el reglamento regule *ampliamente* un elemento esencial del beneficio fiscal como es su presupuesto de hecho.

En cuanto a las *consecuencias del incumplimiento* de los requisitos exigidos para disfrutar del régimen ZEC habría que señalar las siguientes:

1) En el ámbito *tributario* habría que destacar que la consecuencia de pérdida de los beneficios fiscales que se establece en el primer párrafo del artículo 52 de la Ley, se hace efectiva, bien a través de la *regularización por el propio sujeto pasivo*, regularización de la cual la Ley se ocupa, en el segundo párrafo del citado precepto, solo en relación al Impuesto sobre Sociedades, bien por medio de la *acción represora de las Administraciones tributarias* que se enuncia en el artículo 71 de la Ley. En este segundo supuesto, la infracción tributaria viene constituida por la conducta consistente en disfrutar indebidamente de beneficios fiscales/dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria. Por tanto, el incumplimiento de los requisitos del artículo 31 no constituye el tipo de la infracción tributaria, sino, lo que podríamos denominar, la conducta base que posibilita la conducta infractora posterior.

2) En el ámbito *administrativo* el incumplimiento de los requisitos del artículo 31 de la Ley constituye directamente la conducta reprimida y no siempre da lugar a la pérdida de la condición de entidad ZEC, ya que si se trata de los requisitos regulados en las letras a), b) y c), su incumplimiento origina una infracción leve, sancionada con multa pecuniaria. De esta manera podemos diferenciar, en los requisitos del apartado 3 del artículo 31, unos *cualesificados* y *otros no*, en función de la tipificación infractora y del castigo de su incumplimiento. Esta distinción entre los requisitos del apartado 3 del artículo 31 carece de reflejo alguno en el ámbito tributario, por lo que pueden existir entidades ZEC sin derecho a gozar de los beneficios fiscales propios de ese régimen.

3) La distinta tipificación de las infracciones tributarias y administrativas relacionadas con el régimen ZEC tiene consecuencias importantes en el plano sancionador. De un lado, no resulta de aplicación el principio *non bis in idem*, lo que no evita que, dada la influencia que unos mismos hechos –el incumplimiento de los requisitos- puede tener en las infracciones reprimidas por las Administraciones concurrentes -la del Consorcio ZEC y las tributarias-, y, con el fin de evitar pronunciamientos contradictorios sobre aquellos, circunstancia esta rechazada por la jurisprudencia constitucional, pudiera preverse la existencia, como una *cuestión administrativa previa*, de una declaración de incumplimiento de los requisitos del régimen ZEC, declaración que, por razones de

especialidad, debería recaer en la Administración del Consorcio ZEC. Por otra parte, esa distinta tipificación de las infracciones tributarias y de las administrativas hace que los elementos característicos de toda infracción y, en su caso, la posible existencia de circunstancias eximentes, operen sobre conductas diferentes, con la consecuencia específica de que, en el ámbito tributario, el incumplimiento de los requisitos del artículo 31 podría contemplarse de manera *objetiva*, más allá de cualquier consideración de índole *subjetiva*, que solo podría tomarse en consideración en la represión del ilícito administrativo.

