

Ramón OLIVER de QUEROL

“TONNAGE TAX”
RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES
NAVIERAS EN FUNCIÓN DEL TONELAJE

*Trabajo Final de Carrera
dirigido por
Dr. Jaime RODRIGO DE LARRUCEA*

Universitat Abat Oliba CEU
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
Licenciatura en Derecho

2010

Resumen

El presente trabajo analizará el régimen del *Tonnage Tax* como respuesta legislativa de la Unión Europea ante el continuo declive de su flota mercante, derivada de la competencia proveniente de terceros países.

Se ofrecerá una visión general de este régimen especial del Impuesto sobre Sociedades en el ámbito de la Unión Europea prestando un especial interés a la regulación del mismo en España, al tiempo que procederemos al estudio en detalle de una de las aplicaciones prácticas del *Tonnage Tax* en España que más ha atraído la atención de los inversores, el *Tax Lease*.

Resum

El present treball analitzarà el règim del Tonnage Tax com a resposta legislativa de la Unió Europea davant la continua davallada de la seva flota mercant, derivada de la competència provinent de tercers països.

S'oferirà una visió general d'aquest règim especial de l'Impost sobre Societats en l'àmbit de la Unió Europea prestant un especial interès a la regulació d'aquest a Espanya, al temps que procedirem a l'estudi en detall d'una de les aplicacions pràctiques del Tonnage Tax a Espanya que més ha atret l'atenció dels inversors, el "Tax Lease".

Abstract

This essay analyzes the Tonnage Tax system as a European Union's legislative answer to the continuous retrieve of its merchant fleet, derived from the competence from third States.

A general vision will be offered of the special regime of the Corporate Tax in the European Union area, giving a special interest to its regulation in Spain. Moreover we will study in detail one of Tonnage Tax applications in Spain which is calling the attention of investors, the Tax Lease.

Palabras claves / Keywords

<p><i>Tonnage Tax – Ayuda de Estado – Unión Europea – Impuesto sobre Sociedades – Tax Lease – Régimen Especial - Buque</i></p>
--

Sumario

INTRODUCCIÓN	7
1. ORIGEN Y DESARROLLO DEL TONNAGE TAX A NIVEL COMUNITARIO.....	9
1.1. LA FINANCIACIÓN A LOS ARMADORES EN EL SECTOR NAVAL INTERNACIONAL	9
1.1.1. La competencia desleal en el sector naval internacional.....	9
1.1.2. La reacción de la Unión Europea	10
1.2. EL <i>TONNAGE TAX</i> COMO AYUDA DE ESTADO	11
1.2.1. Ayudas de Estado autorizadas por el Tratado Constitutivo de la Unión Europea.....	11
1.2.2. Inclusión del <i>Tonnage Tax</i> en el ámbito del art. 87.3 TCE.....	14
1.2.3. Directrices de 1997.....	15
1.2.4. Directrices de 2004.....	16
1.2.5. Directrices de 2011.....	19
1.3. EL <i>TONNAGE TAX</i> COMO UN RÉGIMEN PLURAL	21
2. EL <i>TONNAGE TAX</i>	22
2.1. REGULACIÓN NORMATIVA.....	22
2.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	23
2.2.1. Ámbito de aplicación objetiva	23
2.2.2. Ámbito de aplicación subjetiva	28
2.3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	32
2.3.1. Base imponible objetiva.....	32
2.3.1.1 Base imponible objetiva ordinaria.....	32
2.3.1.2 Base imponible en caso de transmisión.....	35
2.3.2. Base imponible del resto de actividades.....	39
2.4. TRIBUTACIÓN.....	41
2.4.1. Tributación de la entidad	41
2.4.2. Tributación de los socios	42
2.4.3. Pagos fraccionados	42

2.5. GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL	43
2.6. ÓRGANO COMPETENTE Y REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS PARA LA SOLICITUD DEL RÉGIMEN FISCAL	45
2.7. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS O CONDICIONES O DE LA RENUNCIA AL RÉGIMEN ESPECIAL	48
2.7.1. Incumplimiento de los requisitos o condiciones	48
2.7.2. Renuncia al régimen especial	49
2.7.3. Incompatibilidad con otros beneficios tributarios.....	49
2.8. EL <i>TONNAGE TAX</i> EN EL TERRITORIO FORAL DE BIZKAIA	50
3. <i>TAX LEASE</i>	53
3.1. DESCRIPCIÓN DE LA ESTRUCTURA.....	53
3.2. MARCO NORMATIVO VIGENTE	54
3.2.1. Valoración de la estructura conforme a la legislación española	55
3.2.2. Sobre la “Auxiliariedad” de las AIE y sus miembros	55
3.2.3. Posible consideración de la estructura como ayuda de Estado	56
3.3. ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS TRIBUTARIOS RELEVANTES DE LA ESTRUCTURA	58
3.4. ACOGIMIENTO AL RÉGIMEN DE ENTIDADES NAVIERAS EN FUNCIÓN DEL TONELAJE	61
3.5. VALORACIÓN DE LA OPERACIÓN	63
4. COMPARATIVA A NIVEL EUROPEO	65
4.1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL <i>TONNAGE TAX</i> A NIVEL COMUNITARIO	65
4.2. LOS TRES GRANDES MODELOS DEL <i>TONNAGE TAX</i> EN LA UE	69
4.2.1. El Modelo Griego	69
4.2.2. El Modelo Holandés	71
4.2.3. El Modelo Noruego	74
CONCLUSIONES	77
BIBLIOGRAFÍA	79
ABREVIATURAS	81

Introducción

El derecho tributario y financiero, además de tener una indudable función recaudatoria, ejerce de forma no menos evidente una función incentivadora para la realización de determinadas actividades que se consideran positivas para el conjunto de la economía y de la sociedad.

Dichos incentivos se instrumentan de distintos modos tales como subvenciones y deducciones, siendo uno de los más importantes el establecimiento de regímenes tributarios especiales.

El objeto del presente trabajo será analizar uno de los regímenes especiales contenidos en el Impuesto sobre Sociedades, concretamente el Régimen Especial de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje, también denominado "*Tonnage Tax*".

Dicho régimen nace como respuesta al progresivo debilitamiento del sector del transporte marítimo en el ámbito de la Unión Europea, un sector estratégico que a lo largo de las últimas décadas ha sido víctima de la globalización y de la competencia exterior que ésta ha comportado.

La introducción del Régimen Especial de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje no ha estado exenta de polémica, dado que con su adopción la Comisión Europea podría vulnerar uno de los pilares de la Unión Europea como es la interdicción de las Ayudas de Estado.

A través de las siguientes páginas se intentará analizar cómo la Comisión Europea ha justificado la aplicación de este régimen especial, al tiempo que se desarrollará su contenido tanto desde un punto de vista teórico-jurídico como desde lo que conlleva la aplicación práctica del mismo, a través de estructuras denominadas *Tax Lease*, para finalmente realizar una comparativa del régimen español con el de otros Estados de la Unión Europea.

1 Origen y desarrollo del *Tonnage Tax* a nivel comunitario

1.1 *La financiación a los armadores en el sector naval internacional*

1.1.1 *La competencia desleal en el sector naval internacional*

A partir de la Segunda Guerra Mundial comenzó un período lleno de dificultades para el sector naval europeo, dado que se había puesto fin a una perspectiva paneuropea del mundo y el sector debía hacer frente a la competencia proveniente de lejanos países, los cuales en muchas ocasiones basaban la competitividad de su sector naval en la concesión de cuantiosas ayudas estatales.

Siguiendo el dogma de la libertad de competencia, los armadores deberían contratar la construcción de sus buques en aquellos países más competentes a nivel tecnológico y que en consecuencia fuesen capaces de ofrecer un mejor producto a un mejor precio. No obstante, en la medida en que los costes de producción de una nueva unidad naval son muy semejantes a escala mundial al no poseer ningún país un nivel tecnológico que permita desmarcarse del resto, adquiere una gran relevancia para los armadores el hecho de obtener una financiación ventajosa con la que proceder a la adquisición del navío. En palabras de CARLOS LÓPEZ-QUIROGA “*El antiguo axioma de la adquisición del buque se financia con la hipoteca naval ya no se halla por más tiempo vigente*”¹.

En cualquier caso, es sobradamente conocida la competencia desleal procedente de astilleros del Lejano Oriente, especialmente Corea del Sur, a la que se enfrentan desde hace años los astilleros europeos, y que se materializa en el mantenimiento en muchos casos de precios manifiestamente inferiores a los costes de producción.

Considerando que la anterior situación es contraria a los principios básicos del capitalismo y por ende al desarrollo tecnológico del sector, desde un primer momento ha existido la necesidad de sentar las bases de cuáles deberían ser las condiciones normales de competencia que rijan el sector de la construcción naval mundial, para lo cual se ha acudido a Instituciones de ámbito internacional, obteniendo unos más que discretos resultados.

¹ LÓPEZ QUIROGA, C., La financiación de buques: nuevas medidas de apoyo a las empresas navieras. Actualidad Jurídica Uría & Menéndez 1/2002. Madrid: Uría & Menéndez, 2002, p. 59

Intentando atajar dicho problema, en 1981 el Consejo de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), adoptó una Resolución sobre Créditos a la exportación de buques, que se plasmó como un anexo al *“Arrangement on Guidelines for Officially Supported Export Credits”*. Su fuerza vinculante se redujo a la de un simple *“pacto de caballeros”* por el cual los participantes en el mismo acordaron poner fin a las ayudas oficiales existentes y no introducir nuevas ayudas oficiales para créditos a la exportación de buques en términos más beneficiosos que los contemplados en el mismo.

De igual modo, el seno de la OCDE adoptó en 1994 un Acuerdo sobre las condiciones normales de competencia en la industria de la construcción y de la reparación naval mercante, el cual no llegó a entrar en vigor por los desacuerdos en puntos claves por algunos de los Estados participantes en el mismo.

Asimismo, cabe destacar las labores llevadas a cabo los días 20 y 21 de diciembre de 2001 en París por el Grupo de Trabajo para la Construcción Naval del Consejo de la OCDE, el cual aprobó ad referendum un nuevo Acuerdo sobre Créditos a la Exportación de Buques, procediéndose así a la modificación de la Resolución de 1981. En virtud de dicho acuerdo se permitió a los Estados firmantes del mismo la facilitación de créditos a la exportación a tipo CIRR (Commercial Interest Reference Rate) de la divisa de que se trate por períodos de hasta 12 años. Sin embargo, este Acuerdo tendría la misma obligatoriedad en su aplicación que su predecesor, por lo que también correría la misma suerte.

En definitiva, los distintos Estados miembros de la comunidad internacional han decidido actuar en pro de la consecución de sus propios intereses en detrimento de los del sector naval. Si bien formalmente se han adoptado ciertas medidas tendentes a poner fin a dicha situación, los Estados han continuado actuando de facto del mismo modo, por lo que nos encontramos ante un sector en el que la competencia se encuentra fuertemente alterada por las ayudas estatales a la financiación.

1.1.2 La reacción de la Unión Europea

Ante la falta de un consenso a nivel internacional, y en la medida en que la Unión Europea no podía permanecer impasible ante la destrucción de su sector naval por la lucha que mantenía ante el sector naval exterior fuertemente subvencionado, la Unión

Europea se vio obligada a proceder al rescate del sector a través de la concesión de ayudas.

En un primer momento las citadas ayudas estaban relacionadas con el ámbito de la construcción, pero ya en la Ley de 12 de mayo de 1956 de *“Protección y renovación de la flota mercante, estímulos a la construcción naval y protección del ejercicio de la navegación”*, tal y como su nombre indica, se empezaron a ofrecer ayudas también a los armadores.

Desde aquel momento, y atendiendo a la evolución de los acontecimientos, las ayudas comunitarias destinadas a los armadores se fueron desarrollando a través de una serie de Directivas Comunitarias, siendo de especial relevancia la denominada Séptima Directiva sobre ayudas a la construcción naval y el Reglamento 1540/98/CE del Consejo, de 29 de junio, que vino a sustituir a las ayudas recogidas en dicha directiva.

A través de la Séptima Directiva, la Comunidad Europea procedió a la fijación de un techo máximo para las ayudas al funcionamiento relacionadas con el sector naval, siendo el Reglamento 1540/98/CE el encargado de establecer la prohibición a la concesión de nuevas ayudas al funcionamiento a partir del 31 de diciembre de 2000, de modo que a partir de dicha fecha ya únicamente resultarían válidas las ayudas a la financiación de los navíos, tanto en forma de créditos nacionales o créditos de exportación, que se ajusten al Acuerdo de la OCDE de 1981 o a cualquier acuerdo futuro sustitutivo del mismo.

1.2 El Tonnage Tax como Ayuda de Estado

1.2.1 Ayudas de Estado autorizadas por el Tratado Constitutivo de la Unión Europea

Con la intención de alcanzar los objetivos de desarrollo económico contenidos en el artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea (TCE)², al tiempo que se procure el correcto funcionamiento del mercado común, tanto en su vertiente de unión económica como monetaria, la Unión Europea deberá velar para la aplicación, tal y como señala el artículo 3.1.g) del TCE, de *“un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior”*.

² Desde el 1 de diciembre de 2009 “Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” (TFUE), denominación y articulado no utilizados en el presente trabajo al no estar vigentes durante la elaboración de la Normativa aquí contemplada.

Generalmente suele considerarse que la distorsión de la competencia tiene su origen en el sector privado y en los acuerdos adoptados por éste, pero no cabe olvidar que la alteración de las normas de la economía de mercado puede tener su origen en las Ayudas de Estado implementadas por los Gobiernos.

Por ello se prohíbe la concesión de ayudas estatales en un sentido amplio, incluyéndose tanto aquellas medidas que impliquen una transferencia de recursos del Estado o de otros entes públicos a la empresa pública o privada, como aquellas decisiones que supongan la disminución de las cargas financieras a soportar por éstas, las cuales, en virtud del artículo 87.1 del TCE, serían consideradas por la Comisión como incompatibles con el Tratado. Abarcando tal concepto tal y como nos recuerdan DÍEZ-HOCHLEITNER, J Y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C., *“las garantías en condiciones anormales, los préstamos con tipo preferencial, la cesión de inmuebles a título gratuito o en condiciones especialmente favorables, la exoneración de impuestos, la reducción de cargas sociales”*³.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 87.2 del TCE describe una serie de casos que, a pesar de distorsionar la competencia, serían compatibles per se con el mercado comunitario y la Comisión debería autorizar sin disponer de un margen discrecional de maniobra. Tales supuestos serían básicamente los siguientes:

- a) Ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que en su otorgamiento no tengan lugar discriminaciones basadas en la procedencia de los productos.
- b) Ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o acontecimientos excepcionales.
- c) Ayudas concedidas con tal de favorecer la economía de ciertas regiones de Alemania pertenecientes a la antigua República Democrática de Alemania con tal de compensar las desigualdades económicas en relación a las regiones que formaban parte de la República Federal de Alemania.

³ DÍEZ-HOCHLEITNER, J Y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C., *Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*. Madrid: Ed. McGraw Hill Madrid, 2001, p. 167.

Por su parte, el apartado tres del artículo 87 del TCE, que se encontraría a medio camino de lo dispuesto en los puntos 1 y 2 del mismo precepto, recoge una serie de medidas que tras ser analizadas por la Comisión Europea podrían ser declaradas compatibles con el mercado común.

Esto ha llevado a autores como MARTÍN LÓPEZ a asegurar que:

La Comisión ha producido, por la puerta de atrás, un cuerpo sistemático de reglas –desprovisto en su formación de intervención alguna por parte del Consejo- susceptible de incidir sustancialmente en la configuración final de los sistemas fiscales de los Estados miembros, al constreñirles, por la vía de hecho, a adaptar su imposición empresarial a las pautas marcadas en aquélla⁴.

Las citadas medidas serían entre otras las siguientes:

- a) Ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de aquellas regiones en las que exista una grave situación de desempleo o en las que el nivel de vida resulte ser anormalmente bajo.
- b) Ayudas que tengan por objetivo poner fin a una perturbación grave en la economía de un Estado miembro o aquéllas destinadas a la realización de un proyecto importante de interés común europeo.
- c) Ayudas que busquen facilitar el desarrollo de determinadas regiones económicas o de ciertas actividades, siempre y cuando las mismas no conlleven una alteración de la competencia en la Comunidad en contra del interés común.
- d) Ayudas destinadas a la promoción y protección de la cultura y del patrimonio, siempre que respeten los límites señalados en la letra anterior.
- e) El resto de ayudas que determine el Consejo por decisión de mayoría cualificada cuando medie propuesta de la Comisión.

⁴ MARTÍN LÓPEZ, *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 242

1.2.2 Inclusión del Tonnage Tax en el ámbito de aplicación del art. 87.3 TCE

A pesar de que las ayudas a la financiación para la construcción de buques analizadas en el primer apartado resultarían ser claramente incompatibles con la libre competencia, no se ha conseguido proceder a su erradicación. Es más, debido a las actuaciones de ciertos países, dichas ayudas han sido consideradas como insuficientes y se han complementado con la introducción de incentivos fiscales en la materia.

Consecuentemente con lo anterior, la Comisión adoptó en 1989 sus primeras Directrices relativas a las ayudas de Estado al sector del transporte marítimo internacional tituladas *“El futuro del transporte marítimo. Medidas para mejorar las condiciones de funcionamiento de la flota comunitaria”*.

Las Directrices de 1989 básicamente se limitaban a establecer un límite de forma global que las ayudas de Estado al transporte marítimo no podían rebasar. El citado límite se establecía a través de un cálculo que se basaba en el coste de explotación teórica de buques con pabellón portugués y chipriota, que eran por un lado el pabellón menos costoso de todos los de los países comunitarios y, por el otro, uno de los pabellones de conveniencia por excelencia. Previa ponderación con tal de determinar la composición de las flotas nacionales según los tipos de buques, se pudo calcular un límite nacional único para las ayudas de funcionamiento anuales aplicable a todos los tipos de buque.

Entre el catálogo de las ayudas fiscales y financieras permitidas por la Comisión se contemplaban expresamente las relacionadas con la imposición sobre el arqueo o tonelaje. En relación a este tipo de ayudas se realizó un minucioso estudio de su aplicación por parte de Grecia, único país que en aquella época había aprobado un régimen de *Tonnage Tax*. El estudio, en base a ejemplos prácticos, demostró que dicho régimen resultaba especialmente beneficioso en los casos de obtención de beneficios medios o altos, y que la aplicación generalizada del mismo a todos los países de la Unión Europea podía ayudar a dinamizar el sector recuperando parte de la competitividad perdida.

No obstante lo anterior, el declive de la flota comunitaria continuaba y fue necesario llevar a cabo una revisión de urgencia de los criterios establecidos en las Directrices de 1989, la cual se plasmó en una Comunicación de 1996 que cambiaba el enfoque que hasta el momento se había dado a las ayudas de Estado relacionadas con el

transporte. Ahora se partía de la base de que la ayuda de Estado debería estar vinculada de modo más directo con medidas específicas y no estar simplemente limitada a reflejar indirectamente diferencias hipotéticas en los costes de explotación de los distintos países.

En dicha modificación a las Directrices de 1989 la Comisión ya se hacía eco del hecho de que los costes de capital y el nivel tecnológico a nivel internacional eran muy similares y que las ventajas que convertían a un país en más competitivo respecto a los demás eran de tipo fiscal y financiero.

Consecuencia de lo anterior y al recurso creciente a las Ayudas de Estado provocó que la Comisión elaborara la Comunicación de 1997 en la que se establecían las nuevas Directrices Comunitarias sobre Ayudas de Estado al transporte (Directrices comunitarias sobre Ayudas de Estado al transporte marítimo 97/C 205/05, las cuales actualmente han venido a ser sustituidas por la Comunicación homónima de 2004 /2004/C 13/03).

Las anteriores Directivas, a pesar de que contemplan claramente un régimen de ayudas de Estado, fueron aprobadas por la Comisión atendiendo al artículo 87.3 del TCE ya analizado.

Los argumentos señalados por la Comisión Europea de cara a poder declarar estas ayudas de Estado compatibles con el TCE, se basaron principalmente en considerar que *"el objetivo de las ayudas de Estado en el marco de la política común de los transportes marítimos es fomentar la competitividad de las flotas comunitarias en el mercado mundial correspondiente, así como salvaguardar el empleo comunitario, preservar los conocimientos marítimos de la Comunidad, desarrollar las aptitudes técnicas marítimas, y mejorar la seguridad"*.

1.2.3 Directrices de 1997

Tal y como hemos anunciado, el continuo deterioro del sector propició que los distintos Estados procediesen a establecer diversas medidas de ayuda para sí mismos, lo cual llevó a la Comisión a la elaboración de las Directrices de 1997, en las que por primera vez se reconocía que se estaba produciendo una competencia fiscal perjudicial entre los distintos Estados miembros.

En dichas Directrices se establecía la obligación de los Estados de proceder a la concesión del régimen del *Tonnage Tax* únicamente en aquellos casos en los que se pudiese demostrar un vínculo con un pabellón comunitario, es decir un “*flag link*”.

No obstante, dichas Directrices también establecieron la posibilidad de autorizar aquellos regímenes en los que sin requerirse la existencia de pabellón comunitario, resultasen aplicables a la totalidad de la flota explotada por un armador establecido en el territorio de un Estado miembro sujeto al Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando la gestión estratégica y efectiva de dichos buques se llevase a cabo dentro del territorio de la Comunidad y se contribuyese de forma efectiva al incremento de la actividad económica y del empleo.

1.2.4 *Directrices de 2004*

Las Directrices de 1997 se caracterizaban especialmente por establecer un nivel máximo al que podían llegar las ayudas de estado al sector del transporte marítimo, que era la reducción a cero del Impuesto sobre Sociedades que gravase a las navieras, lo que de facto se convirtió en la continuidad de la competencia fiscal que ya se venía produciendo entre distintos Estados miembros de la Comunidad.

Con tal de poner fin a la anterior situación, se aprobaron las Directrices comunitarias de 2004 a través de la Comunicación C13/3 de 17 de enero de 2004. Dichas Directrices, con el objetivo de garantizar la libre competencia y evitar la competencia fiscal entre los distintos Estados miembros, reconocieron por primera vez la necesidad de homogeneizar los distintos regímenes de *Tonnage Tax* dentro de la Comunidad, por lo que a partir de ese momento únicamente serían aprobados por la Comisión aquellos regímenes que para el mismo tonelaje supusiesen una carga tributaria similar a los otros regímenes ya aprobados por otros Estados.

Por otro lado, en dichas Directrices se procedió a la ampliación del ámbito objetivo de aplicación del régimen. La Comisión, advertida de que determinadas legislaciones nacionales extendían el ámbito de aplicación del *Tonnage Tax* a una serie de buques que difícilmente podían considerarse que se dedicasen al transporte marítimo, decidió manifestar su postura al respecto.

La aplicación del régimen del *Tonnage Tax* a los buques remolcadores y a las dragas dio lugar a intensas controversias que se pusieron de manifiesto, por ejemplo, en la

Decisión de la Comisión de 19 de junio de 2002 en la que se declaraba inaplicable el presente régimen a los remolcadores portuarios holandeses.

Con anterioridad la Comisión ya había reconocido la aplicabilidad del régimen del *Tonnage Tax* a aquellas actividades de remolque que pudiesen ser asimiladas al transporte marítimo tales como el remolque de plataformas petrolíferas o de otros buques en alta mar, sin embargo, los Estados estaban procediendo a la aplicación del *Tonnage Tax* incluso a aquellos remolcadores que teniendo la capacidad de operar en alta mar, toda su actividad de remolque se llevaba a cabo dentro de puerto.

Ante dicha situación, la Comisión optó por establecer en las Directrices de 2004 que únicamente podría resultar de aplicación el régimen especial a aquellos remolcadores en que al menos un 50 por ciento de su actividad pudiese ser considerada como de transporte marítimo. A efectos de poder determinar qué se entiende por transporte marítimo la Comisión reconoció que el tiempo de espera podría incluirse dentro del concepto de transporte marítimo, mientras que todas aquellas actividades de remolque llevadas a cabo en puertos o en las cercanías de los mismos no tendrían cabida dentro del concepto.

El caso de las dragas es aún más discutible ya que este tipo de navíos por su propia naturaleza se dedican a la actividad de dragado, la cual en ningún caso podría equipararse a la de transporte marítimo, siendo el único motivo por el cual se entra a considerar la aplicación del *Tonnage Tax* el hecho de que las mismas en muchas ocasiones proceden al transporte marítimo del material previamente dragado.

Si bien es verdad que el transporte del material dragado constituye actividad de transporte marítimo, no es menos cierto que las dragas por su propia naturaleza no se dedican a dicha actividad. En atención a ambas circunstancias la Comisión aceptó la aplicación del régimen del *Tonnage Tax* a aquellas dragas para las cuales la actividad de transporte marítimo constituyese al menos el 50 por ciento de su actividad total.

En cualquier caso, el método de determinación de la base imponible contemplado por el *Tonnage Tax* única y exclusivamente se aplicará a aquella parte de los beneficios que la draga obtenga por la actividad de transporte marítimo y no a la obtenida por la actividad de dragado. En consecuencia, las compañías que exploten buques que se dediquen a la actividad de dragado y hayan solicitado la aplicación del régimen especial

deberán llevar una contabilidad en la que se diferencien claramente los rendimientos derivados de la actividad de dragado y los derivados del transporte marítimo.

Del mismo modo que en las Directrices de 2004 se procedió a la ampliación del ámbito de aplicación objetivo, también tuvo lugar una ampliación del ámbito de aplicación subjetivo, ya que tuvo lugar una reinterpretación de cuál debía ser el vínculo del barco con un pabellón comunitario (flag-link) al tiempo que se procedía a la extensión del ámbito de aplicación del *Tonnage Tax* a aquellas entidades que aún no siendo navieras, se dedicasen a la gestión de buques.

Si bien la regulación del requisito del flag-link fue configurado con una notable complejidad en las Directrices de 2004, se puede concluir que se llevó a cabo una flexibilización del mismo, ampliándose el número de casos en que dicho vínculo no era necesario, siempre y cuando el volumen total de toneladas bajo pabellón comunitario en el Estado miembro no se redujese.

En las Directrices de 1997, a los únicos navíos que no enarbolasen pabellón comunitario a los que se permitía la aplicación del *Tonnage Tax* era a aquéllos cuya gestión estratégica y comercial se llevase a cabo desde la Unión Europea. A partir de 2004 se suaviza la exigencia del flag-link a través de la obligación de proceder al registro en pabellones de la Unión Europea de aquellos nuevos buques que las empresas pretendan incorporar al régimen del *Tonnage Tax* cuando se den una serie de circunstancias. Por ejemplo, dicha obligación afectará a aquellas navieras que tengan bajo pabellón comunitario menos del 60 por ciento de su tonelaje, y solamente en el caso de que el volumen de tonelaje bajo pabellón comunitario del que dispusiese dicha compañía se hubiese reducido con respecto del que disponía en enero de 2004, momento de entrada en vigor de las Directrices.

El incumplimiento del citado requisito supondrá que los nuevos navíos adquiridos por las navieras y que no enarbolan pabellón comunitario no podrán acogerse al régimen del *Tonnage Tax*, si bien esta medida no sería de aplicación en el caso de que el volumen medio de toneladas bajo pabellón comunitario no se hubiese reducido en los últimos tres años en el Estado miembro donde estuviese registrada la naviera.

En cualquier caso, la anterior flexibilización del requisito del flag-link no resultará de aplicación a las dragas y remolcadores, buques que deberán siempre enarbolar pabellón comunitario.

La novedad de la aplicación del *Tonnage Tax* también a aquellas entidades que sin ser compañías navieras se dedicasen únicamente a la gestión de los buques, vendría configurada por el hecho de que a efectos del transporte internacional dichas compañías actuarían como armadores.

Sin embargo, la aplicación del régimen a las citadas entidades resulta muy restrictiva, por lo que el mismo sólo resultaría de aplicación para aquellos buques respecto a los cuales se garantiza al mismo tiempo la gestión de la tripulación y la gestión técnica en su totalidad, asumiéndose en nombre del propietario la plena responsabilidad en la explotación del buque, así como todos los deberes y responsabilidades que imponga el Código Internacional de Gestión de la Seguridad. En el caso de que la empresa obtuviese ingresos por la prestación de otros servicios especializados, aun estando relacionados con el funcionamiento del buque, no les resultaría de aplicación el *Tonnage Tax*, exigiéndose una contabilidad separada para dichas actividades.

1.2.5 *Directrices de 2011*

Las ahora vigentes Directivas de 2004 serán substituidas en un breve plazo por las Directivas de 2011. Si bien se desconoce su contenido exacto, pueden ya vislumbrarse sus aspectos clave a través de sendos pronunciamientos de la Comisión.

En este sentido, cabe mencionar en primer lugar la Decisión de la Comisión de 13 de enero de 2009, en la que se analiza la petición de Dinamarca de ampliar el ámbito objetivo de aplicación del *Tonnage Tax* a las empresas de buques de dragado y de buques cableros. En dicha petición se solicitaba poder dar a las citadas empresas el mismo trato que reciben los buques afectos al transporte marítimo registrados en el 2º Registro danés en cuanto a la imposición personal de los marineros embarcados en los mismos.

Atendiendo al contenido de las actuales Directrices de 2004 la petición de Dinamarca debería haber sido denegada, pero su aprobación por parte de la Comisión nos indica que ésta ha cambiado su postura y que está adoptando una interpretación extensiva del ámbito de aplicación objetivo. Si bien es cierto que la Comisión recuerda que las actividades de dragado propiamente dichas no pueden acogerse al régimen del *Tonnage Tax*, reconoce la aplicación del mismo a “*la navegación entre el lugar de extracción y el lugar donde se han de descargar los materiales extraídos*” y “*la*

navegación entre lugares de extracción”, así como a “*la navegación entre el puerto y el lugar de extracción*” y “*la navegación entre el lugar de descarga y el puerto*”.

Del mismo modo, la Comisión también considera aplicable el régimen del *Tonnage Tax* a aquellas actividades de asistencia en alta mar que llevan a cabo las dragas a petición de las autoridades públicas, ya que se considera que por lógica dichas actividades redundarán en beneficio del transporte marítimo.

El hecho de que la Comisión haya ampliado notablemente el número de actividades realizadas por las dragas que tendrán la consideración de transporte marítimo, supondrá que muchas dragas que anteriormente no obtenían el 50 por ciento de sus beneficios del transporte marítimo, puedan llegar ahora a dicho porcentaje y en consecuencia les pueda resultar aplicable el régimen del *Tonnage Tax* a dichas actividades.

Por lo que se refiere a la aplicación del *Tonnage Tax* a los buques cableros, la interpretación que hace la Comisión es mucho más restrictiva ya que aquella actividad consistente en tender cables desde un determinado punto situado en una costa hasta otro punto situado en otra costa no puede ser considerada como de transporte marítimo. Simplemente se permite la aplicación de las reducciones de los costes salariales de los marineros a bordo de dichos buques, ya que la Comisión considera que estas actividades deben asimilarse por analogía al transporte marítimo únicamente a estos efectos.

Por otro lado, cabe mencionar igualmente la Comunicación de la Comisión de 11 de junio de 2009 que establece orientaciones sobre las ayudas estatales a las compañías de gestión naviera, que vendría a ampliar el ámbito de aplicación subjetivo del régimen. Hasta la fecha la Comisión se ha mostrado bastante restrictiva en cuanto a la aplicación del *Tonnage Tax* a las compañías de gestión naviera, pero la entrada en la Comunidad de Chipre con posterioridad a la aprobación de las Directrices de 2004, ha provocado un cambio de actitud de la Comisión a este respecto.

La Comisión considera que el hecho de proceder a la externalización de las actividades de gestión naviera no debe penalizarse fiscalmente frente a la gestión directa llevada a cabo por el propio transportista o armador, siempre y cuando dichas compañías de gestión naviera cumplan los mismos requisitos que tienen que cumplir los armadores. Esta ampliación del ámbito subjetivo de aplicación alcanza a las entidades de gestión

técnica y de tripulaciones, no resultando de aplicación a aquellas compañías que se dediquen a la gestión de los servicios de gestión comercial, independientemente de que dichos servicios se presten conjuntamente o por separado.

1.3 El Tonnage Tax como un régimen plural

En todo caso el *Tonnage Tax* es un régimen de naturaleza plural, ya que no se trata de una simple ayuda de Estado, sino que nos encontramos ante una ayuda de Estado que se instrumenta a través de la determinación objetiva de la base imponible de las entidades navieras acogidas al mismo.

La citada determinación objetiva de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conlleva una aproximación a la base que normalmente será a la baja. No se trata de llegar a determinar cuáles han sido los rendimientos medios de la compañía, sino que lo que se busca es ofrecer al sujeto pasivo un régimen especial que suponga una rebaja en su tributación. A tenor del carácter regresivo de la tarifa puede comprobarse que con el mismo se está buscando rebajar especialmente la tributación de los navíos de gran tonelaje, que son aquellos que obtienen un margen de beneficio decreciente en el transporte de sus mercancías.

Nos encontramos ante una determinación objetiva sui generis que se caracterizaría por las siguientes notas:

- a) Es una ayuda de Estado autorizada e impulsada por la Unión Europea a través de sus Directrices en la materia.
- b) Es un régimen especial de determinación objetiva de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para todos aquellos sujetos pasivos que cumpliendo con una serie de requisitos hayan decidido acogerse al mismo.
- c) La aplicación de este régimen de determinación objetiva se limita a una serie de ingresos concretos obtenidos por las empresas navieras y no a la totalidad de los ingresos percibidos por las mismas, de forma que a todos aquellos ingresos no incluidos bajo el ámbito de aplicación del *Tonnage Tax* les será de aplicación el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

- d) Constituye una opción fiscal para el sujeto pasivo, de forma que dependerá de la voluntad del mismo tributar por este régimen o por el régimen general del Impuesto, ya que no podemos olvidar que este régimen tiene la naturaleza de economía de opción.

2 El *Tonnage Tax* en España

2.1 Regulación normativa

Hasta aquí hemos visto el Régimen Especial de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje (en adelante RENFT) desde un punto de vista del derecho comunitario, pero como es bien sabido el derecho comunitario puede presentar pequeñas diferencias en su transposición a la legislación nacional de los Estados miembros. En el presente caso ha sido la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que entró en vigor el 1 de enero de 2002, la que se encargó de introducir este Régimen Especial en el Impuesto sobre Sociedades.

La entrada en vigor de la anterior normativa supuso la introducción de un nuevo Capítulo, el XVII, en el Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que abarcaba del artículo 135 ter a 135 septies. Siendo el RENFT desarrollado reglamentariamente por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, que introdujo el Título III TER, artículos 51 ter, 51 quater y 51 quinquies, en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La publicación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, supuso que a partir de entonces el RENFT haya estado regulado en el Capítulo VII del Título VII del Texto Refundido, en concreto en los artículos 124 a 128. Por su parte, la aprobación del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), ha supuesto que la regulación reglamentaria del Régimen se halle en el Título VI del mismo en sus artículos 50 a 52.

El siguiente hito normativo en la aplicación del RENFT en España fue la aprobación de la Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, cuya entrada en vigor se produjo el 31 de marzo de 2006. A través de dicha Ley se

introdujeron diversas modificaciones en el RENFT que obedecieron a una serie de motivos que enunciamos a continuación.

En primer lugar, recientemente había tenido lugar la aprobación de las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo (Comunicación C43, de 13 enero de 2004, de la Comisión Europea), que emplazaba a los gobiernos de los Estados miembros a ajustar su normativa interna a lo dispuesto en dicha Directiva antes del 30 de junio de 2005. La Directiva, además de introducir determinadas medidas destinadas a fomentar el registro de buques en la Unión Europea, amplió tal y como hemos visto previamente el ámbito de aplicación del RENFT a las entidades que realizan la gestión técnica y de tripulación de los buques incluidos en el Régimen Especial y a los buques que realicen actividades de remolque y dragado.

Por otra parte, la Comisión a través de su Comunicación C 193/2, de 28 de mayo de 2004, con el objetivo de equiparar el régimen español al del resto de países de la Unión Europea en el que el mismo es de aplicación, permitió al Gobierno Español incluir en el régimen especial determinados servicios prestados a los buques, tales como practicaaje, remolque, amarre y desamarre.

Finalmente, el origen de las últimas modificaciones se encontraba en la aprobación de las Directrices Comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis (Comunicación 2004/C 244/02), lo cual supuso la obligación por parte de los Estados miembros de introducir una incompatibilidad a la aplicación del RENFT mientras dure el proceso de reestructuración de una entidad en crisis.

2.2 Ámbito de aplicación

2.2.1 Ámbito de aplicación objetiva

Seguidamente analizaremos aquellos requisitos previstos en el TRLIS que deben cumplir los navíos para que pueda resultarles de aplicación el RENFT, dichos requisitos se dividirían en dos grupos que analizamos a continuación:

- i. En primer lugar encontraríamos los requisitos referidos a la propia configuración objetiva del buque, es decir, a la actividad o finalidad a que el mismo está destinado, los cuales serían los siguientes:

a) Buques aptos para la navegación marítima (artículo 124.2.b) TRLIS).

Para que un buque pueda acogerse al RENFT será necesario que éste haya sido configurado objetivamente para poder navegar por mar, lo cual certificarán las autoridades competentes en la materia.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 4/2006, este apartado decía literalmente que los buques debían ser aptos "*para la navegación en alta mar*", con lo que con la nueva modificación bastará con que operen en el mar, no en alta mar, para que el RENFT resulte de aplicación.

La anterior modificación supone que bastará con que el buque lleve a cabo actividades fuera de puerto para que resulte de aplicación el régimen, siempre y cuando dichas actividades no tengan la consideración de fluviales.

b) Buques destinados "exclusivamente" a determinadas actividades.

No se exige únicamente una configuración objetiva determinada (la aptitud para la navegación marítima), sino que también se exige que los buques sean destinados a ser utilizados únicamente en alguna o algunas de las actividades señaladas por el propio TRLIS.

Dichos buques son los dedicados a actividades de transporte de mercancías, pasajeros, salvamento y otros servicios prestados necesariamente en el mar tal y como dispone el artículo 124.2.b) TRLIS.

Junto a las mencionadas, la Ley 4/2006 introdujo como novedad el permitir como buques aptos a efectos del RENFT aquellos navíos que lleven a cabo actividades de remolque y de dragado (artículo 124.2.c) TRLIS).

Con carácter previo a la citada modificación, los remolcadores ya se hallaban en el ámbito de aplicación del RENFT, pero siempre y cuando la totalidad de su actividad fuese efectuada en alta mar. Con la modificación legislativa se admite la realización de operaciones en puerto, junto con aquellas otras efectuadas para remolcar a buques autopropulsados hasta puerto.

No obstante lo anterior, se establece una limitación consistente en el hecho de que los ingresos derivados de la realización de dichas actividades no pueden superar el 50 por ciento del total de los ingresos generados por el buque durante el período impositivo. En caso de cumplirse este requisito, la totalidad de sus operaciones realizadas por el remolcador tanto en puerto como fuera de él, quedarán amparadas por el régimen especial.

En la Consulta V1362-06 la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) responde a una consulta planteada por una entidad arrendadora de un remolque acogida al RENFT, la cual cuestiona cómo debe interpretarse el artículo 124.c) TRLIS, según el cual, para proceder a la aplicación del Régimen "*tratándose de buques destinados a la actividad de remolque será necesario que menos del 50 por ciento de los ingresos del período impositivo procedan de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopulsado para llegar a puerto.*

Respecto de las entidades que cedan el uso de estos buques, este requisito se entenderá cumplido cuando justifiquen que los ingresos de la entidad que desarrolla la actividad de remolque o dragado cumple aquellos porcentajes en cada uno de los períodos impositivos en los que fuere aplicable este régimen a aquellas entidades".

En el caso planteado, en que menos del 50 por ciento de los ingresos de la cesionaria en el período impositivo procederían de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopulsado para llegar a puerto, dicha actividad y porcentaje de ingresos se deben referir al buque remolcador objeto de la cesión, por lo que no se verá afectado por las actividades e ingresos obtenidos por la entidad cesionaria procedentes de la explotación de otros buques o de otras actividades.

- c) Estarán expresamente excluidos los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades pesqueras, deportivas o de recreo.

Esta exclusión debe interpretarse de forma restrictiva, así, por ejemplo, un buque frigorífico que transporte productos pesqueros podrá considerarse como un buque destinado no a actividades pesqueras sino al transporte de mercancías.

d) Abanderamiento o registro de los buques en la Unión Europea.

En virtud del artículo 124.4 TRLIS, el RENFT no resultará de aplicación cuando ninguno de los buques del sujeto pasivo esté registrado en España o en otro Estado miembro de la UE, mientras que los remolcadores y dragas, considerando su especial carácter, deberán estar en todo caso registrados en España o en la UE, tal y como establece el último párrafo del artículo 124.2 TRLIS.

Por su parte el artículo 124.3 TRLIS lo que viene a establecer es una limitación para evitar que los sujetos pasivos "deslocalicen" fuera de la UE sus flotas, tratando así de potenciar el registro en España y en la UE, penalizando el aumento del tonelaje no registrado en la UE o la disminución del tonelaje registrado.

Según este precepto, una vez autorizada a tributar en el RENFT una entidad que explota al mismo tiempo buques registrados y no registrados en la UE, en principio debe mantener la proporción que el tonelaje neto correspondiente a los buques registrados supone respecto del tonelaje neto total de que dispone, en el momento inicial de acceso al régimen especial. De este modo, cuando dicho porcentaje disminuya, cualquiera que sea la causa, la Ley obliga al sujeto pasivo a recomponer su situación anterior en un plazo máximo de tres años.

No obstante lo anterior, dicha obligación de recomposición no existirá en el supuesto de que el porcentaje del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea, respecto del total de la flota del sujeto pasivo, sea al menos del 60 por ciento.

En relación con este punto encontramos la Consulta de la DGT V0681-08, en la cual la consultante es una Agrupación de Interés Económico, a la que se concedió la autorización para aplicar el RENFT, que ha arrendado un buque a casco desnudo a una entidad residente en el Reino Unido, país donde será abanderado el navío.

Sin embargo, el arrendatario ha comunicado su intención de proceder a la novación subjetiva de su posición contractual como arrendatario a casco desnudo a favor de otra entidad B, participada al 100 por cien por el arrendatario y residente en Bélgica, preguntándose a la DGT si esto podría suponer una modificación sustancial de los términos de la autorización concedida a la AIE para la aplicación del RENFT.

A pesar de la novación subjetiva planteada, la bandera del buque seguirá siendo del Reino Unido manteniéndose la gestión del mismo desde ese país, por lo que no se incumpliría ninguno de los requisitos exigidos por el RENFT.

- e) Entidad autorizada a tributar en el RENFT que no disponga en un momento determinado de ningún buque

Tal y como señala la DGT en su Consulta V0371-04, una circunstancia como ésta no supone que la entidad deje automáticamente de estar incluida en dicho régimen ni que haya de comunicar dicha baja al órgano autorizante.

Según el criterio emitido por la DGT en esta consulta, la transmisión del único buque del sujeto pasivo al que le resultaba de aplicación el RENFT no supondrá la pérdida automática de la aplicación del Régimen Especial, sino que hasta dicho momento la determinación de la base imponible derivada de la explotación del buque se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125.1 TRLIS, pero teniendo en cuenta únicamente los días del período impositivo transcurridos hasta la fecha de la transmisión. A partir de dicho momento, tal y como establece el artículo 125.4 TRLIS, la base imponible habrá de determinarse aplicando el régimen general del impuesto, al no obtener la entidad renta alguna que se derive de la explotación de buque alguno.

Considerando que el fin de la aplicación del RENFT vendrá determinado por circunstancias fácticas, tampoco será necesario llevar a cabo ninguna comunicación ante el órgano concedente del Régimen.

En caso de pérdida por causa fortuita del único buque que habilita a la entidad para la aplicación del RENFT, el régimen especial sería aplicable hasta el momento de la pérdida del buque, siendo la cuestión a determinar si a la renta negativa manifestada por la pérdida del buque, como la positiva originada por el cobro del seguro, les resultaría aplicable la escala del artículo 125.1 TRLIS, llegando la DGT a la conclusión de que debe entenderse que dichas rentas, en la medida en que tienen su causa en el buque explotado, se incluyen en la base imponible correspondiente al régimen especial siendo por tanto de aplicación lo dispuesto en el artículo 125.1 TRLIS.

Por otro lado,

- ii. En virtud de la letra a) del artículo 124.2 TRLIS, todos y cada uno de los buques de los que disponga el sujeto pasivo deben estar gestionados estratégicamente y comercialmente desde España o desde el resto de la Unión Europea.

El referido artículo 124.2 TRLIS entiende por gestión estratégica y comercial, la asunción por el propietario o arrendatario del buque del control y riesgo de la actividad de navegación marítima o de trabajos en el mar. No se indica qué debe entenderse por control y riesgo de la actividad de navegación marítima o trabajos en el mar, por lo que habrá que estarse a las normas generales de responsabilidad patrimonial derivadas de la explotación ordinaria de estos buques y respecto al control habrá de examinarse en cada caso concreto la existencia del mismo. El concepto de control también lo hallamos en el artículo 8 TRLIS a efectos de determinar cuándo una entidad es residente en territorio español, si bien hace referencia a la dirección y control de la gestión de la entidad, concepto jurídico indeterminado que exige la explicación concreta en cada caso.

La DGT en su Consulta 1177-04 considera que el control y riesgo de la actividad del buque puede no corresponder únicamente a una de las personas que intervienen en la relación jurídica que permite la explotación del mismo. En consecuencia, en el caso de que el buque fuese cedido en arrendamiento, tanto el propietario-arrendador como el usuario-arrendatario asumirían, de forma compartida, dicho control y riesgo.

2.2.2 Ámbito de aplicación subjetiva

La determinación del ámbito de aplicación subjetiva de este régimen especial se encuentra igualmente regulado en el artículo 124 TRLIS. En dicho precepto se indican qué tipo de entidades pueden acogerse al RENFT, si bien las podríamos dividir en dos grupos, por un lado aquéllas que estarían dentro del ámbito subjetivo del mismo desde su entrada en vigor y aquellas otras que lo estarían desde la modificación operada por la Ley 4/2006, entidades que a continuación pasamos a analizar por separado:

- i. Entidades inscritas en algunos de los registros de empresas navieras referidos en la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (en adelante Ley 27/1992) cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados.

En virtud del artículo 124.1.a) TRLIS, el RENFT será aplicable a una serie de entidades que se encuentren inscritas en unos registros determinados, los cuales procedemos a analizar acto seguido.

En el artículo 75 de la Ley 27/1992 se regula el "*Registro de buques y Empresas navieras*", el cual se define como un registro público de carácter administrativo que tiene por objeto la inscripción de los buques abanderados en España y de las empresas navieras españolas.

De las empresas navieras españolas se hará constar "*el acto constitutivo y sus modificaciones, el nombramiento y cese de sus administradores, los buques de su propiedad o que exploten, y cualquier otra circunstancia que se determine legal o reglamentariamente*".

Por lo que se refiere a los buques, el artículo 76 señala que "*los buques debidamente registrados y abanderados en España tendrán a todos los efectos la nacionalidad española*" y que "*estarán facultados para obtener el registro y el abanderamiento de buques civiles las personas físicas residentes y las personas jurídicas domiciliadas en España o países de la Comunidad Económica Europea siempre que, en este último caso, designen un representante en España*".

Junto con el Registro "general" que acabamos de enunciar, en la propia Ley 27/1992 se prevé también la existencia del Registro especial de buques y empresas navieras situado en Canarias (disposición adicional decimoquinta), pudiéndose inscribir en el mismo las empresas navieras que tengan su centro efectivo de control en Canarias, o aquéllas otras que teniéndolo en cualquier otro punto de España o en el extranjero, cuenten con un establecimiento o representación permanente en las islas.

El capitán y el primer oficial de los buques que se inscriban en dicho Registro Especial deberán ostentar la nacionalidad española, mientras que el resto de la tripulación deberá ser de nacionalidad española o de algún otro país de la Comunidad al menos en un 50 por ciento. Las entidades inscritas en dicho Registro podrán beneficiarse de una serie de ventajas fiscales, entre las que se encuentra una bonificación del 90 por ciento de la parte de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que corresponda a la base imponible derivada de la explotación de los buques (vid. Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

En cuanto a la actividad que deben desarrollar dichas entidades, en virtud de lo dispuesto por el artículo 50.1 del RIS podrán optar por este Régimen Especial "*las entidades cuyo objeto social incluya la explotación de buques propios o arrendados*". Dicha redacción podría dar a entender que en caso de que no se incluyese dicha actividad en el objeto social de la entidad, el RENFT no sería aplicable. No obstante, ésta no debería ser la correcta interpretación de la norma, en la medida en que dicha exigencia debe valorarse más como un medio de prueba que como un formalismo de carácter constitutivo.

Por otro lado, como consecuencia de la definición que de la actividad hace el TRLIS ("*explotación de buques*"), es perfectamente posible que dos o más entidades, formando o no parte de un mismo grupo fiscal, puedan aplicar el RENFT en relación con el mismo buque. Así ocurriría, por ejemplo, en el caso de que la entidad propietaria de un buque lo cediera en arrendamiento a otra entidad naviera. En este caso, tanto el propietario-arrendador, en relación con las rentas procedentes del arrendamiento, como el arrendatario, como consecuencia de la explotación a su vez del buque, podrán aplicar el régimen especial. Es claro, además, que el arrendatario puede ceder, a su vez, el buque a otra entidad para su explotación. Por lo que si esta tercera también cumple los requisitos, igualmente podrá aplicar el régimen especial. Y así sucesivamente.

La entidad que puede aplicar el citado régimen especial puede ser una entidad sujeta al régimen del Impuesto sobre Sociedades en tributación individual o bien, como se reconoce en distintos preceptos del Impuesto, puede aplicarse por parte de un grupo fiscal. Posteriormente veremos con más detalle, al referirnos a la determinación de la base imponible, la tributación de los grupos en este régimen.

Además, cada buque es concebido de forma unitaria, por lo que el RENFT no podría aplicarse en relación con un buque del que el sujeto pasivo disponga únicamente de forma parcial, debiendo el titular disponer a través de cualquier título de la totalidad del mismo. Tal criterio es defendido por la DGT en la Consulta 2051-04 en la que una asociación de navieros españoles plantea a la DGT una serie de cuestiones diversas acerca de la aplicabilidad del RENFT. La DGT indica que en virtud tanto de la literalidad de la norma como de la estructura del régimen, la entidad debe disponer a través de cualquier título de la totalidad del buque, no pudiéndose aplicar este régimen especial cuando solo se disponga parcialmente del mismo.

En cuanto a la posibilidad de que el RENFT fuese aplicable a una persona física, parece lógico entender que en el supuesto de que una persona física realizara las operaciones propias de la explotación de los buques y que éstos cumplieren los requisitos del artículo 124 TRLIS, pudiese ser de aplicación este régimen de estimación objetiva para las rentas que obtuviera como consecuencia de dicha actividad económica, tributando de esta forma en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- ii. Las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques.

La Ley 4/2006 también introdujo la posibilidad de acogerse al RENFT a las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de los buques incluidos en el régimen.

El concepto de gestión técnica y de tripulación se incluye en el propio TRLIS, definiéndose como la asunción de la completa responsabilidad de la explotación del buque, así como de todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741. En resumen, se admite el acogimiento al RENFT de las entidades gestionarias de los buques, siempre que su actuación sea total, esto es, que suponga la asunción completa de los riesgos y responsabilidades que deriven de la explotación del buque. Por otro lado, los demás servicios prestados por las entidades gestionarias que sean diferentes de la gestión técnica y de tripulación, no tendrán cabida en el RENFT.

Esta ampliación del ámbito de aplicación subjetivo del régimen ha sido consecuencia de la petición efectuada por España a las autoridades comunitarias, aprobada por la Comisión en la Comunicación C (2004)1931/2, de 28 de mayo de 2004, por lo que tales actividades quedan incluidas en la explotación de buques propios o arrendados.

- iii. Ámbito de exclusión

La Ley 4/2006 introdujo a través de la nueva redacción del apartado 5 del artículo 124 TRLIS una incompatibilidad temporal entre el RENFT y las ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis como consecuencia de la

aprobación de las nuevas Directrices comunitarias sobre dichas ayudas. No podrán aplicar en consecuencia el RENFT las entidades en las que concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:

- Que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea.
- Que perciba una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C244/02 de la Comisión Europea.
- Que la Comisión Europea no hubiese tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación del RENFT cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración.

2.3 Determinación de la base imponible

2.3.1 Base imponible objetiva

A efectos expositivos diferenciaremos entre la parte de la base imponible correspondiente a los rendimientos ordinarios derivados de la explotación de los buques, de aquella otra correspondiente a posibles rentas derivadas de la transmisión de los buques.

2.3.1.1 Base imponible objetiva ordinaria.

Para poder determinar la renta derivada de las actividades acogidas al régimen de estimación objetiva, las entidades acogidas al RENFT determinan la parte de la base imponible que se corresponda con la explotación, titularidad o gestión técnica y de tripulación de los buques que reúnan los requisitos del artículo 124 TRLIS, aplicando a las toneladas de registro neto de cada uno de dichos buques la siguiente escala:

Toneladas de registro neto	Importe diario por cada 100 toneladas (€)
Entre 0 a 1.000	0,90
Entre 1.001 a 10.000	0,70
Entre 10.001 a 25.000	0,40
Desde 25.000	0,20

Los términos "toneladas" y "toneladas de registro neto" hacen referencia al "arqueo neto", determinado según el Convenio Internacional sobre Arqueo de Buques de 23 de junio de 1969, tal y como establece la DGT en la Consulta 2051-04.

Así, tal y como señala LÓPEZ-SANTACRUZ:

La aplicación del módulo toneladas/día dará como resultado una base imponible que no se corresponderá con el resultado económico real derivado de la explotación de los buques, sino que la misma se determina aplicando un módulo sobre un elemento indiciario de dicho resultado⁵.

La aplicación del RENFT exigirá tener en cuenta exclusivamente los días del periodo impositivo en que los buques estén a disposición del sujeto pasivo, excluyendo los días en que no estén operativos como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias.

Lo importante no será que el naviero haya desarrollado su actividad con dicho buque, sino que haya tenido la posibilidad de hacerlo. Considerando lo anterior deberían excluirse igualmente los días en que el buque no haya estado operativo debido a otras circunstancias tales como retenciones administrativas o judiciales en puerto o supuestos de fuerza mayor.

En virtud de la novedad introducida por la Ley 4/2006, la base imponible determinada mediante la aplicación de la escala incluye *"las rentas derivadas de los servicios de practicaje, remolque, amarre y desamarre, prestados al buque adscrito a este régimen,*

⁵ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A., *Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades 2009*. Santiago de Compostela: Ediciones Francis Lefebvre, 2009, p. 1374

cuando el buque sea utilizado por la propia entidad, así como los servicios de carga, descarga, estiba y desestiba relacionados con la carga del buque transportada en él, siempre que se facturen al usuario del transporte y sean prestados por la propia entidad o por un tercero no vinculado a ella".

Con dicha ampliación de las actividades incluidas en la base imponible del régimen especial, España se alinea con el resto de los países de la UE que han establecido el *Tonnage Tax*, los cuales permiten incluir dentro de las actividades admisibles en el régimen, los costes que las compañías marítimas deben soportar por los servicios portuarios que se les prestan en relación con actividades que son efectivamente admisibles.

En virtud del artículo 124 TRLIS, la determinación objetiva de la base imponible resultará de aplicación a todos aquellos buques del solicitante que cumplan los requisitos para acogerse al RENFT así como a los buques que se adquieran o arrienden con posterioridad a la autorización que cumplan los citados requisitos.

El TRLIS establece igualmente que podrán acogerse al régimen especial los buques tomados en fletamento, pero en dicho caso la suma del tonelaje de los buques tomados en fletamento no puede superar el 75 por ciento del tonelaje total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal sujeto al RENFT, no pudiendo el exceso acogerse al RENFT. De la concepción unitaria de cada buque parece desprenderse que dicha exclusión alcanzará a la totalidad del buque (o buques) tomado en fletamento que originen el exceso sobre el 75 por ciento.

La citada limitación porcentual sobre el tonelaje total de la entidad supondrá la obligación de que la entidad cuente al menos con un buque propio o arrendado para poder tributar en el RENFT.

Éste es el criterio que expone la DGT en la Consulta 1177-04, según la cual la inclusión de los buques de los que disponga una compañía que haya decidido darse de alta en el RENFT no es potestativa, por lo que a todos y cada uno de ellos, tanto en propiedad como en fletamento, les será de aplicación el régimen especial.

El único límite lo constituye el hecho de que no más del 75 por ciento de los buques inscritos al RENFT por la compañía pueden estar en fletamento, por lo que en el caso de que más del 75 por ciento de la flota de la compañía estuviese en fletamento, la

entidad naviera podría decidir qué barcos en fletamento formarían parte de dicho exceso al que no le sería aplicable el RENFT.

2.3.1.2 Base imponible en caso de transmisión.

Con carácter general, la renta positiva o negativa que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto al RENFT se considerará integrada en la base imponible calculada de acuerdo con el artículo 125.1 TRLIS, esto es, el rendimiento positivo o negativo está implícito dentro del rendimiento neto de la explotación económica y, por tanto, en la base imponible derivada de la aplicación del módulo.

Así, la ya citada Consulta de la DGT V0371-04 ha señalado que también formarán parte de dicha base imponible objetiva las rentas que pudieran ponerse de manifiesto con ocasión o como consecuencia de un hecho asimilable a la transmisión, tales como el hundimiento del mismo. De esta forma, tanto el gasto extraordinario por la pérdida física como, en su caso, el ingreso extraordinario proveniente del seguro, en la medida en que tienen su causa en el buque explotado, formarán parte del módulo.

No obstante, junto a esta regla general, el TRLIS establece una regla especial, aplicable cuando la transmisión afecte a buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial o a buques usados adquiridos una vez comenzada la aplicación del RENFT.

Así, cuando el sujeto pasivo afecte un buque al RENFT después de su adquisición o cuando se hayan adquirido buques usados, la norma exige que se dote una reserva indisponible por un importe equivalente a la diferencia entre el valor de mercado del buque y su valor contable o bien, tanto si resulta o no posible dotar dicha reserva, puede especificarse dicha diferencia por cada uno de sus buques en la memoria de sus cuentas anuales en todos y cada uno de los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de los mismos.

La mención de la memoria debe hacerse tanto en las cuentas anuales del ejercicio en el que se inicia la aplicación del RENFT como en las memorias de ejercicios posteriores, del mismo modo que la reserva es indisponible en tanto es de aplicación el régimen especial y no se haya transmitido el buque al que se refiere la misma.

El importe de esta reserva se añade a la base imponible del período impositivo en el que se ha producido la transmisión del buque. En definitiva, la plusvalía latente en el buque en el momento de su afectación al RENFT se grava en el momento posterior en el que el buque se transmita con independencia de que al tiempo de su transmisión exista o no dicha plusvalía, dado que la plusvalía o minusvalía generada durante el tiempo en el que el buque está afecto al RENFT se considera integrada en la base imponible determinada según el régimen de estimación objetiva.

Por su parte, el artículo 50.3 del RIS, al referirse al concepto de buques usados señala que no se considerarán como tales, a estos efectos, los buques adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de leasing cuyos efectos fiscales hayan sido autorizados por la Administración tributaria, por lo que en el caso de buques que sean objeto de estos contratos de arrendamiento financiero autorizados no será necesario que la entidad dote la reserva indisponible.

En este punto la ley, al restringir la aplicación del módulo y por tanto exonerar en la práctica a las plusvalías tácitas generadas únicamente desde que se aplica el régimen especial, no ha establecido ninguna regla específica en relación con la posibilidad de que la entidad enajenante del buque pudiera acogerse por la renta que se debe integrar en la base imponible, en cuanto que se ha transmitido un elemento afecto a actividades económicas, a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 TRLIS.

Del tenor literal del artículo 126.2 TRLIS parece que únicamente a la parte de la base imponible calculada con arreglo a la escala del artículo 125.1 TRLIS queda limitada la aplicación de deducciones adicionales, no así a la renta que se integre en la base imponible, en su caso, por la transmisión de los buques, tal y como ha entendido la DGT en Consulta 2051-04, confirmando de esta forma la aplicabilidad de la deducción por reinversión en este supuesto de hecho.

Por el contrario, en la misma consulta, ese Centro Directivo ha aclarado que no será posible, para determinar dicha renta, aplicar los coeficientes de corrección monetaria del artículo 15.10 TRLIS, ya que los buques no tienen la consideración de inmuebles de acuerdo con la legislación civil.

En cuanto al incumplimiento de la obligación de no disposición de la reserva o de mención en la memoria indicar que constituye, según señala el TRLIS, una infracción

tributaria grave que se sancionará con una multa del 5 por ciento del importe de la citada reserva, pudiéndose reducir la misma en un 25 por ciento si se efectúa el ingreso en periodo voluntario sin solicitar fraccionamiento o aplazamiento del pago y no se interpone ningún recurso o reclamación, tal y como dispone el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La anterior infracción y su correspondiente sanción obedecen a la misma finalidad que otras previstas en el TRLIS, como las de los artículos 135 (revalorizaciones contables voluntarias) o del artículo 93 (obligaciones contables en el régimen de neutralidad fiscal). El incumplimiento formal se entiende que afecta a la gestión del impuesto, ya que se corre el riesgo de no incluir en el módulo general el importe de la renta derivada de la transmisión que sí está sujeta. Sin embargo, a diferencia de estas normas, no se aclara si la sanción corresponde a cada uno de los periodos impositivos en que se está incumpliendo el régimen de mención en la memoria o bien se aplicará de una sola vez.

Por otro lado, y en relación con la determinación de la renta generada en la transmisión del buque, cabe encontrarnos también con otra diferencia positiva, la existente entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado. Considerando que la amortización del buque en los periodos impositivos en que es de aplicación el régimen especial está incluida en el módulo, la citada diferencia positiva debe referirse a la diferencia entre la amortización fiscal y contable existente en el momento en que se inicia la aplicación del RENFT o bien la que se origina por su incorporación a la entidad como consecuencia de una operación acogida al régimen de neutralidad fiscal, refiriéndose esta diferencia a los valores fiscales y contables de la entidad transmitente.

De esta forma, si una entidad se aplicó, a título de ejemplo, una libertad de amortización por un determinado importe, la recuperación de la amortización realizada antes de aplicar el régimen especial deberá llevarse a cabo con motivo de la transmisión, mediante la integración en la base imponible del ajuste extracontable negativo realizado en su día.

En definitiva, en el supuesto de la transmisión del buque, esa diferencia positiva dotada como reserva indisponible o mencionada en la memoria, junto con la diferencia positiva existente en la fecha de transmisión entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado, se añadirá a la base imponible a que se refiere el artículo 125.1 TRLIS cuando se produzca la citada transmisión.

Del mismo modo el TRLIS también alude a la incorporación de esa diferencia positiva si un buque, que ha sido afectado al RENFT con posterioridad a su adquisición, se transmite de forma directa o indirecta con ocasión de una operación a la que resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal previsto para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

Esta diferencia positiva teóricamente correspondería, conforme a una interpretación literal y sistemática del precepto, tanto a la reserva indisponible dotada en su día como, en su caso, a la diferencia existente entre el valor fiscal y el contable del buque, no aplicándose en consecuencia el régimen de diferimiento previsto en el régimen de neutralidad del TRLIS en lo que se refiere exclusivamente a los buques transmitidos. En cuanto a la entidad adquirente del buque, lógicamente la valoración del mismo no debería determinarse según la regla de congelación de valores establecida en el TRLIS, sino por su valor de mercado en el momento de la adquisición.

Por otro lado, si una entidad no acogida al RENFT transmite un buque a través de una operación protegida fiscalmente a una entidad que sí está autorizada a aplicar el RENFT, no integrará en su base imponible la plusvalía latente en los buques transmitidos pero, sin embargo, la entidad naviera adquirente de dichos buques, dado que se afectan al RENFT, deberá dotar una reserva indisponible equivalente a dicha plusvalía (la diferencia entre el valor de mercado del buque y el valor contable del mismo que tenía en la entidad transmitente).

En otro orden de cosas, indicar que el artículo 125.3 TRLIS establece que la base imponible determinada según el apartado primero de dicho precepto no puede ser compensada con bases imponibles negativas derivadas del resto de las actividades de la entidad naviera, ni del ejercicio en curso ni de los anteriores, ni tampoco con las bases imponibles negativas pendientes de compensar en el momento de iniciar la aplicación del régimen. Al igual que ocurre con las deducciones y bonificaciones en cuota, esta limitación alcanza a la base imponible determinada por la escala de gravamen del módulo especial. Si hubiera rentas integradas en la base imponible obtenidas como consecuencia de la transmisión de buques, sí podrían ser compensadas con las bases imponibles negativas pendientes. La misma limitación es aplicable en el caso de grupos fiscales tal y como expone la DGT en su Consulta 2051-04.

De esta forma, al negar la posibilidad de aplicar deducciones y bonificaciones a la cuota íntegra atribuible a la base imponible determinada por el sistema de estimación objetiva, se aprecia la intención del legislador de gravar al 30 por ciento el resultado de aplicar el módulo, impidiendo además la compensación del mismo con las demás rentas negativas de la entidad en el periodo impositivo de obtención de la renta, o de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, bien estando vigente el régimen, bien siendo de ejercicios anteriores a su aplicación.

A modo de resumen de la normativa aplicable a las transmisiones de buques podemos citar las consideraciones de FERNÁNDEZ MARÍN, F. en referencia al punto 2.12.1 de la Ayuda de Estado N 736/2001:

Las plusvalías obtenidas antes de la entrada en vigor del impuesto de tonelaje están sujetas a tributación ordinaria de acuerdo con las normas generales del Impuesto de Sociedades aplicables en el momento de enajenación del buque. Para garantizar el cumplimiento de esa disposición se establece la obligación de constituir una reserva indisponible equivalente a la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada buque; es decir, a la plusvalía atribuible a los buques en el momento de acogerse al régimen. Esta reserva deberá tributar en caso de que se transfiera la propiedad del buque. Además, con objeto de evitar una utilización indebida de la normativa, la eventual diferencia positiva entre la depreciación fiscal y la contable también tributa de acuerdo con las normas generales en el momento de la enajenación del buque, evitando así que una depreciación contable eventualmente menor que la fiscal se traduzca en una menor plusvalía y, por tanto, que pueda eludirse parcialmente la tributación plena de las plusvalías.⁶

2.3.2 Base imponible del resto de actividades.

A través del artículo 125.4 TRLIS se persigue desagregar la parte de base imponible que se rige por el sistema de estimación objetiva de la que se rige por el régimen general, al igual que sucede con el régimen de las entidades parcialmente exentas. Dicho precepto establece que para la determinación de la base imponible del resto de las actividades del sujeto pasivo se aplicará el régimen general teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de aquellas.

Los componentes de esta parte de la base imponible serán los siguientes:

⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El régimen de las entidades navieras en función del tonelaje en el Impuesto sobre Sociedades*. Derecho Tributario. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2007, p. 17.

- Todos los ingresos que no procedan exclusivamente de la explotación o titularidad de los buques incluidos en el régimen de estimación objetiva.
- Los gastos directamente relacionados con la obtención de los mismos.
- La parte de gastos generales de administración que correspondan proporcionalmente a la cifra de negocio generada por estas actividades.

De la lectura de esta norma se pueden suscitar las siguientes cuestiones:

- Cuando se hace referencia a que al resto de las actividades se les aplique el régimen general del impuesto en la determinación de la base imponible, parece excluir la aplicación de otros regímenes especiales con especialidades en la determinación de la base imponible, no en el tipo de gravamen.
- El sistema de imputación de gastos deducibles debería entenderse trasladable al ámbito del grupo fiscal en cuanto que en este régimen tributario la base imponible consolidada resulta de la suma de las bases imponibles de las sociedades del grupo.

Con el fin de facilitar la desagregación de la base imponible, el propio artículo 125 TRLIS señala que, para cumplir el régimen tributario, la entidad deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y los gastos, directos o indirectos, correspondientes a cada uno de los buques acogidos al mismo, así como los activos afectos a su explotación, no estableciendo el régimen tributario norma alguna que determine los efectos tributarios que se pueden producir en la base imponible al acogerse al régimen especial o bien cuando finalice éste.

En el caso de que una entidad solicite la aplicación del régimen especial, si se aplicó algún beneficio fiscal, como la amortización acelerada o la libertad de amortización, salvo transmisión del buque, el ajuste positivo durante la aplicación del régimen no se producirá, o mejor dicho, de la lectura del régimen se entiende incluido en el módulo. Del mismo modo, en cuanto al buque adquirido durante la aplicación del régimen se afecte al régimen general, a salvo de norma expresa, las amortizaciones futuras se entenderán deducibles, sin perjuicio de que por aplicación del artículo 19.3 TRLIS, para evitar abusos como sería el caso de no amortización de los mismos, se entiendan

amortizados en función del periodo máximo de amortización durante la vigencia del régimen de estimación objetiva.

En definitiva, la determinación de la deuda tributaria de las entidades navieras acogidas al RENFT exigirá hacer una doble liquidación, diferenciando la explotación de los buques acogidos a dicho régimen del resto de actividades.

2.4 Tributación

2.4.1 Tributación de la entidad

El artículo 126 TRLIS, referente al tipo de gravamen y cuota, señala que en todo caso se aplicará el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del artículo 28, que actualmente es el 30 por ciento. Es decir, a la totalidad de la base imponible de la entidad, sea la determinada en función del módulo, las rentas integradas con ocasión de la transmisión o las que procedan del resto de las actividades, se aplica el mismo tipo de gravamen.

Por otro lado, la parte de la cuota íntegra atribuible a la base imponible determinada conforme al régimen de estimación objetiva no puede reducirse como consecuencia de ninguna deducción o bonificación. Además, no podrá aplicarse ningún incentivo o deducción que pudiera surgir como consecuencia de la adquisición de los buques. Si bien la expresión incentivo es amplia, cabe entender que sólo puede, conforme a una interpretación sistemática, referirse a incentivos en la cuota. Adicionalmente, la DGT ha interpretado que dichos incentivos son los que establece la normativa del Impuesto sobre Sociedades exclusivamente.

Al igual que sucede con las restricciones en la compensación de bases imponibles negativas, la parte de cuota íntegra que proceda del resto de la base imponible no puede beneficiarse de deducciones generadas por la aplicación de los buques afectos al régimen especial, adquiridos antes de su afectación (en cuanto que a los adquiridos con la aplicación del régimen ya se les restringe la deducción). Cabe incluir aquí las deducciones que pudieran quedar pendientes de aplicar generadas, como consecuencia de la adquisición de los buques, en periodos impositivos en que la entidad no aplicó el RENFT.

A efectos de valorar la condición de empresas de reducida dimensión a entidades navieras debe tenerse en consideración la totalidad de la cifra de negocios habida en el

período impositivo inmediato anterior, considerando la totalidad de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo, incluida la explotación de buques acogidos al RENFT. De cumplirse tal circunstancia, las incentivos fiscales establecidos para dichas empresas solamente pueden aplicarse a la actividad no acogida al régimen de estimación objetiva en función del tonelaje.

Por otro lado, tal y como nos recuerda LÓPEZ-SANTACRUZ:

Las entidades navieras acogidas al régimen especial no pueden aplicar las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, ni ningún incentivo en base imponible o en cuota establecido en Canarias, como deducción por inversiones en adquisición de buques nuevos, reserva para inversiones en Canarias o la bonificación por la inscripción en el registro especial de buques y empresas navieras. Tampoco pueden aplicar ninguna deducción en la cuota íntegra por la adquisición de buques afectos al régimen especial, como podría ser por protección del medio ambiente⁷.

2.4.2 Tributación de los socios

El TRLIS no contiene restricción alguna para la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos como consecuencia del reparto de reservas generadas durante la aplicación del régimen especial, por lo que gozará de la deducción. En el mismo sentido, en caso de transmisión de las acciones de una entidad que ha aplicado este régimen tributario, el transmitente tendrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición en los términos señalados en el artículo 30.5 TRLIS.

2.4.3 Pagos fraccionados

El artículo 127 TRLIS establece que "*los sujetos pasivos que se acojan al presente régimen deberán efectuar pagos fraccionados de acuerdo con la modalidad establecida en el apartado 3 del artículo 45 esta Ley aplicada sobre la base imponible calculada conforme a las reglas establecidas en el artículo 125 y aplicando el porcentaje a que se refiere el artículo 126, sin computar deducción alguna sobre la parte de cuota derivada de la parte de base imponible determinada según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 125*".

⁷ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A., *Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades 2009*. Santiago de Compostela: Ediciones Francis y Taylor, 2009, p. 1376.

El TRLIS obliga a los sujetos pasivos que hayan sido autorizados a tributar en el RENFT a determinar los pagos fraccionados conforme al sistema del artículo 45.3 TRLIS, es decir, en función de la base imponible generada durante los tres, nueve u once primeros meses del año natural. Y dicho precepto se refiere a la base imponible total de la entidad, porque el artículo 125 al que se remite tiene por objeto determinar la base imponible, tanto la objetiva (apartados 1, 2 y 3) como la que procede del resto de las actividades del sujeto pasivo (apartado 4). Por tanto, no es posible aceptar la posibilidad de optar por el sistema de cuota del 45.2 TRLIS (pagos fraccionados determinados en función de la cuota íntegra) para este segundo componente de la base imponible.

En segundo lugar, el artículo 127 TRLIS señala que los pagos fraccionados se efectuarán "*aplicando el porcentaje a que se refiere el artículo 126*". Es decir, el porcentaje aplicable para determinar el pago fraccionado es el tipo general de gravamen, ahora el 30 por ciento. Al remitirse directamente al porcentaje del artículo 126 TRLIS, debe entenderse que dicho tipo se aplicará sin multiplicar por la fracción 5/7 que viene estableciendo todos los años la ley de Presupuestos Generales del Estado para esta modalidad de pago fraccionado. Es una interpretación lógica, ya que el artículo 45.4 TRLIS sí incluye expresamente esa referencia al porcentaje que fije la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En tercer lugar, a la parte de la cuota derivada de la parte de base imponible determinada con arreglo a la escala del artículo 125.1 TRLIS no le será aplicable ninguna deducción.

2.5 Grupos de consolidación fiscal

La posible tributación de los grupos fiscales en este régimen de estimación objetiva aparece en el último párrafo del artículo 125.1 TRLIS, que en el mismo sentido que el artículo 50.2 RIS, señala que "*la aplicación de este régimen deberá abarcar a la totalidad de los buques del solicitante que cumplan los requisitos de aquél, y a los buques que se adquieran, arrienden o gestionen con posterioridad a la autorización, siempre que cumplan dichos requisitos, pudiendo acogerse a él buques tomados en fletamento, siempre que la suma de su tonelaje neto no supere el 75 por ciento del total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal sujeto al régimen. (...)*".

La sociedad dominante, aun cuando representante del grupo, no es la que debe solicitar la autorización administrativa para aplicar el régimen especial, dado que el mismo afectará exclusivamente a la entidad del grupo que cumpla las condiciones para aplicar este régimen, sin perjuicio de que la base de esta entidad forme parte de la base imponible del grupo fiscal, por lo que son cada una de las entidades del grupo que cumplan los requisitos exigidos las que deben solicitar la aplicación de este régimen fiscal especial.

En virtud de lo anterior sería perfectamente posible que dos entidades del mismo grupo hubieran de aplicar la escala del artículo 125.1 TRLIS en relación con el mismo buque. Así ocurriría en el caso de que el arrendador y arrendatario del buque sean dos entidades del mismo grupo fiscal. En este supuesto, ambas entidades estarán obligadas a determinar la base imponible que deriva de la explotación del buque conforme a dicha escala. Y, posteriormente, ambas bases imponibles individuales se integrarían conforme al artículo 70.1.a) TRLIS.

La limitación del 75 por ciento de los buques tomados en fletamento se ve afectada por la opción de tributación por el régimen de consolidación fiscal, tal y como señala la DGT en su Consulta 2051-04, dicha limitación se determina comparando dos parámetros:

- El tonelaje de los buques incluidos en el régimen especial tomados en fletamento por todas las entidades incluidas en el grupo fiscal, con independencia de quién sea el fletante, es decir, si forma o no parte del grupo fiscal.
- El tonelaje de los buques incluidos en el régimen especial explotados, en calidad de propietario, arrendador o fletador, por todas las entidades incluidas en el grupo fiscal.

En cuanto a la aplicación del RENFT a los grupos de consolidación fiscal se ha pronunciado la DGT en su Consulta V0167-09 en la que cuatro sociedades integrantes de un gran grupo solicitaron para el ejercicio 2006 la aplicación del RENFT, al tiempo que en diciembre del mismo año, con efectos 1 de enero de 2007, todas las sociedades integrantes del grupo solicitaron la aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal.

Ante lo anterior, la DGT establece que con el fin de evitar que las sociedades que venían aplicando el RENFT no incumplan los requisitos de aplicación del mismo, todas

las demás sociedades del grupo fiscal, tres meses antes de la aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal, deberán exigir la aplicación para las mismas del RENFT. En caso de no procederse de dicho modo, las cuatro sociedades que venían aplicando el RENFT incumplirían los requisitos de aplicación del mismo y no podrían solicitar nuevamente la aplicación del régimen hasta transcurridos cinco años.

2.6 Órgano competente y requisitos formales exigidos para la solicitud del régimen fiscal

Según dispone el artículo 128 TRLIS, en su apartado primero, letra a), la aplicación del régimen fiscal está condicionada a su autorización por el Ministerio de Hacienda, previa solicitud del sujeto pasivo. Siendo el órgano competente para la instrucción y resolución del procedimiento la DGT, tal y como señala el artículo 51 RIS. Dicha autorización se concede por un periodo de diez años, pudiéndose solicitar una prórroga por periodos adicionales de la misma duración.

El contenido mínimo de la solicitud del régimen fiscal se encuentra regulado en el artículo 51.4 RIS, la cual deberá estar referida a la totalidad de los navíos explotados por las entidades del mismo grupo fiscal que cumplan las condiciones legales.

La solicitud deberá ir acompañada de la siguiente documentación:

- Estatutos de la entidad, o proyecto de ésta si aún no se ha constituido.
- Las entidades ya constituidas, deberán certificar la inscripción de la entidad en el Registro de Buques y Empresas Navieras o en el Registro especial de buques y empresas navieras; respecto a las no constituidas, proyecto de constitución o solicitud de inscripción en los citados registros.
- Identificación y descripción de las actividades de las entidades respecto de las cuales se solicita la aplicación del régimen.
- Acreditación, respecto de cada buque, del título en virtud del cual se utiliza o utilizará, del ámbito territorial en el que se llevará a cabo su gestión estratégica y comercial, de su abanderamiento y de su afectación exclusiva a las actividades admitidas legalmente.

- En el caso de las sociedades ya constituidas, el último balance aprobado de la entidad.
- Acreditación, o en el caso de entidades no constituidas, previsión, del valor neto contable y del valor de mercado de los buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió al régimen especial o de los buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación.

El artículo 128.1.b) TRLIS establece que la solicitud debe especificar el periodo impositivo a partir del cual vaya a surtir efectos y se presentará como mínimo tres meses antes del inicio del mismo. En el mismo sentido se manifiesta el artículo 51.2 del RIS.

Como consecuencia de la modificación del RENFT por la Ley 4/2006, se previó un régimen transitorio para poder presentar las solicitudes por parte de aquellas sociedades que, como consecuencia de la ampliación del ámbito de aplicación del régimen, optasen por él. Para ello se les permitió presentar la solicitud dentro de los tres meses siguientes al 31 de marzo de 2006 (DA 1ª Ley 4/2006).

En la instrucción y tramitación del expediente se puede solicitar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

Tanto el TRLIS como el RIS establecen la posibilidad de que la DGT recabe informe de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garanticen la seguridad en la navegación y prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo.

Señala el RIS que la solicitud del citado informe interrumpe el plazo para resolver la solicitud.

En esta fase de tramitación e instrucción del expediente, el sujeto pasivo puede, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime oportunos.

Una vez instruido el procedimiento, se pone de manifiesto el expediente antes de redactar la propuesta de resolución, a fin de que el sujeto pasivo presente las alegaciones, documentos y justificantes que estime oportunos, disponiendo para ello de un plazo de 15 días.

Posteriormente se redacta la propuesta de resolución, y por último se produce la resolución motivada del expediente, que al igual que sucede en otros procedimientos del RIS, podrá autorizar el régimen, determinando el periodo impositivo en que surtirá efectos, concediéndose la autorización por un periodo de diez años, o desestimar la concesión del mismo.

El plazo de resolución de la solicitud es de tres meses desde su presentación o desde su subsanación a requerimiento de la DGT, el transcurso del mismo producirá el efecto de entender desestimada la solicitud tal y como dispone el artículo 128.1.c) TRLIS y 51.5 RIS.

Se prevé la posibilidad de prórrogas del régimen por periodos adicionales de diez años. La solicitud deberá presentarse con al menos tres meses de antelación al inicio del periodo impositivo en que se pretende que tenga efectos, a falta de precisión reglamentaria, cabe entender que el contenido de la solicitud deberá ser el mismo que para la aplicación del régimen.

En el supuesto de que se adquirieran, arrienden o tomen en fletamento otros buques que cumplan los requisitos para aplicar el régimen, se realizará una nueva solicitud para los mismos, teniendo vigencia la autorización adicional por el periodo temporal de vigencia que reste a la autorización inicial del régimen.

Nada se dice acerca de si la solicitud adicional es desestimada, la consecuencia lógica no es el incumplimiento del régimen sino que no se aplicará el régimen a los nuevos buques.

Finalmente, el artículo 125.1 TRLIS, así como el artículo 51.1 RIS, hacen referencia a la solicitud del RENFT en el caso de grupos fiscales. De acuerdo con ambos preceptos, en el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal la solicitud deberá incluir a todas las entidades del grupo fiscal que sean entidades navieras registradas o que lleven a cabo la gestión técnica y de tripulación. Además, incluirá a la

totalidad de los buques de dichas entidades que cumplan los requisitos para tributar en este régimen especial.

Tal y como señala la DGT en la Consulta 2051-04, si una nueva entidad que cumple las condiciones del artículo 124 entra a formar parte de un grupo fiscal ya autorizado para aplicar el régimen, deberá obligatoriamente aplicar el régimen, presentando la correspondiente solicitud.

2.7 Las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos o condiciones o de la renuncia al régimen especial.

2.7.1 Incumplimiento de los requisitos o condiciones.

El TRLIS establece las siguientes consecuencias:

- Pérdida del derecho a la aplicación del régimen.
- Obligación de ingresar, conjuntamente con la cuota del periodo impositivo en que dicho incumplimiento tuvo lugar, las cuotas íntegras correspondientes a todos los periodos impositivos en que se aplicó el régimen, conforme al régimen general del impuesto, más en su caso, recargos, intereses y sanciones, según proceda. En este supuesto, las restricciones en la aplicación de incentivos fiscales, bases imponibles negativas, deducciones y bonificaciones, al remitirse al régimen general, parece que no serían operativas en la regularización.
- Imposibilidad de formular una nueva solicitud hasta que no haya transcurrido un mínimo de cinco años.

A estos efectos, señala el TRLIS, la Administración tributaria podrá verificar la correcta aplicación del régimen y la concurrencia en cada ejercicio de los requisitos exigidos para su aplicación.

La DGT en respuesta a la Consulta 1177-04 ha entendido que el posible incumplimiento no depende únicamente de la voluntad del sujeto pasivo, al considerar como incumplimiento del régimen aplicado el hecho de que se produzca una circunstancia de fuerza mayor, llegando incluso a calificar como incumplimiento del arrendador el propio incumplimiento de las condiciones por parte del arrendatario.

Así, si el arrendatario del buque incumple las condiciones del RENFT, sus consecuencias se trasladan también al arrendador. Cabe suponer que lo mismo ocurre en el caso, ahora añadido por la Ley 4/2006, de que se cedan buques destinados a las actividades de remolque o dragado, en que la aplicación del régimen se hace depender del cumplimiento de los requisitos por parte del cesionario en relación con el porcentaje de ingresos (artículo 124.2.c) TRLIS).

Asimismo, la Ley 4/2006 ha introducido dos nuevos párrafos en el artículo 128.2 TRLIS, para recoger las consecuencias que se originan en caso del incumplimiento de la condición recogida en el artículo 124.3, que prevé la obligación para el sujeto pasivo que aumente el porcentaje de buques no registrados en la UE de recuperar el porcentaje de partida en un plazo de tres años.

Así, si la causa del incremento del porcentaje fue la incorporación de buques no registrados en la UE, la no recuperación del porcentaje de partida supondrá que la regularización se referirá a los buques adicionales que motivaron ese incremento.

Por el contrario, si la causa del incremento radicó en la bajada del tonelaje correspondiente a buques registrados en la UE, la regularización se referirá a dichos buques por todos los períodos impositivos en que los mismos hubiesen estado incluidos en este régimen, únicamente en relación con los períodos impositivos iniciados a partir de 31 de marzo de 2006.

2.7.2 Renuncia al régimen especial.

Respecto de la renuncia al régimen, esta posibilidad se encuentra prevista en el artículo 128.2.b) TRLIS y desarrollado en el artículo 52 RIS. En su caso, deberá presentarse con al menos tres meses de antelación al inicio del período impositivo respecto del período en que se pretende que surta efectos, sin que durante cinco años pueda solicitarse de nuevo el régimen. Nada se señala respecto a la regularización o no de las bases imponibles y consiguientes cuotas de los períodos impositivos en que se aplicó el régimen, si bien parecería lógico que tenga las mismas consecuencias que el incumplimiento.

2.7.3 Incompatibilidad con otros beneficios tributarios.

Según el artículo 128.3 TRLIS la aplicación del régimen especial es incompatible, para un mismo buque, con la aplicación de la disposición adicional quinta. Con esta

incompatibilidad se pretende impedir que los sujetos pasivos que ya se han aprovechado del sistema de beneficios fiscales de dicha disposición (amortización acelerada de buques en construcción) apliquen también, en relación con el mismo buque, el RENFT.

En este sentido, la DGT en la ya citada Consulta 2051-04 ha señalado que los sujetos pasivos que hayan accedido a la amortización acelerada y anticipada prevista por la citada disposición adicional quinta, así como las entidades arrendatarias a las que se haya dado traslado de, al menos, el 75 por ciento de la ventaja fiscal, no podrán aplicar el RENFT en relación con los buques sobre los que se haya aplicado la aludida amortización acelerada y anticipada. Esta incompatibilidad no afecta a los futuros adquirentes del buque cuando no les haya alcanzado, respecto de ese mismo buque, los beneficios fiscales de la mencionada disposición adicional.

2.8 El Tonnage Tax en el Territorio Foral de Bizkaia

El *Tonnage Tax* fue introducido en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, como Régimen especial de las empresas de transporte marítimo mediante la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, que dio una nueva redacción al Capítulo III (arts. 53 y 54) de la Norma Foral del Impuesto, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002.

Según palabras de MARTÍNEZ BÁRBARA, G.:

Entendemos que tanto el legislador vizcaíno como el estatal lo que están haciendo es sentar las bases para introducir en la tributación empresarial, sin violentar demasiado la concepción actual del Impuesto sobre Sociedades, una Ayuda de estado al sector del transporte marítimo de naturaleza fiscal compatible con el Derecho comunitario como es el Tonnage Tax.⁸

La adopción del régimen fue notificada a la Comisión Europea el 15 de julio de 2002 y fue aprobado el 5 de febrero de 2003 (Ayuda estatal N572/2002), después de que la Diputación Foral de Bizkaia aplicase un aumento en la tarifa por tonelaje que la adecuase a la ayuda autorizada en Territorio Común el 27 de febrero de 2002.

⁸ MARTÍNEZ BÁRBARA, G., *La tributación por tonelaje: esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la UE*. Forum Fiscal de Bizkaia 2/2010. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2010, p. 47.

Este régimen tiene unas características muy similares a la de los otros países europeos que han adoptado el modelo holandés de *Tonnage Tax* que después analizaremos, no obstante haremos un breve repaso de algunas de las características del mismo.

a) *Ámbito de aplicación subjetivo*

En la redacción originaria de 2003 el artículo 53 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, configuró el RENFT como un régimen opcional para aquellos sujetos del Impuesto sobre Sociedades que explotasen buques propios o arrendados, y de aplicación exclusiva a la parte de la base imponible derivada de dicha actividad, pudiendo ser éstos tanto sociedades navieras como personas físicas en régimen de estimación directa.

Una vez adaptado el régimen del *Tonnage Tax* vizcaíno a las Directrices de 2004, su ámbito de aplicación se extendió a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que *“realicen la gestión técnica y de tripulación en su totalidad de los buques”*. La propia norma define lo que debe entenderse por gestión técnica y de tripulación en los términos de las Directrices de 2004 al establecer que *“se entiende por gestión técnica y de tripulación en su totalidad de los buques la asunción de la plena responsabilidad de estas actividades, así como de todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión para la Seguridad de la explotación de los buques y la prevención de la contaminación”*.

b) *Ámbito de aplicación objetivo*

El ámbito de aplicación del *Tonnage Tax* vizcaíno coincidiría plenamente con el de los demás Estados comunitarios que siguen el modelo holandés, por lo que solo analizaremos la aplicación del régimen a los remolcadores. Algunos Estados miembros han permitido a los remolcadores concebidos para trabajar en el mar acogerse al régimen, incluso aunque apenas se utilicen en el mar sino en tareas portuarias. Al respecto, y si bien la Hacienda Foral de Bizkaia, en una Consulta Vinculante de 6 de octubre de 2003, sostuvo en una primera instancia la inaplicabilidad del régimen de tonelaje a los remolcadores portuarios al considerarse que estos no llevan a cabo actividades de transporte marítimo, amplió con posterioridad el ámbito de aplicación objetiva del régimen adaptándose a las Directrices de 2004 de la Comisión.

c) Determinación de la base imponible

En virtud del artículo 53 de la Norma Foral 3/1996, la base imponible se obtiene aplicando a las toneladas de registro neto de cada uno de los buques una escala decreciente de cinco tramos, en la que se establece un importe diario por cada 100 toneladas de registro neto, no computándose a estos efectos el número de días en que el buque no esté operativo como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias.

En 2005 tuvo lugar una modificación de la normativa foral, según la cual, se incluyeron en la base imponible objetiva los servicios de practicaje, remolque, amarre y desamarre, prestados a un buque que fuese utilizado por la propia entidad, así como los servicios de carga, descarga, estiba y desestiba, siempre que fuesen facturados al usuario del transporte, aunque en este último caso podrían ser prestados por la propia entidad o por un tercero. De esta manera se armonizó el régimen vizcaíno con la regulación de otros RENFT europeos.

d) Obligaciones contables, régimen de opción y efectos del incumplimiento

El artículo 53.7 de la Norma Foral 3/1996, establece que la entidad naviera deberá disponer de los necesarios registros contables para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a cada uno de los buques acogidos al régimen del tonelaje, así como los activos afectos a su explotación.

En relación a la aplicación del régimen y en coherencia con lo dispuesto en el artículo 47 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia para los métodos de estimación objetiva, el régimen se configura como opcional y deberá comunicarse por parte del sujeto pasivo a la Hacienda Foral en la forma reglamentariamente determinada.

En virtud del artículo 54 de la Norma Foral 3/1996, la opción por la aplicación del régimen tendrá una validez mínima de 10 años prorrogables por períodos de 10 años.

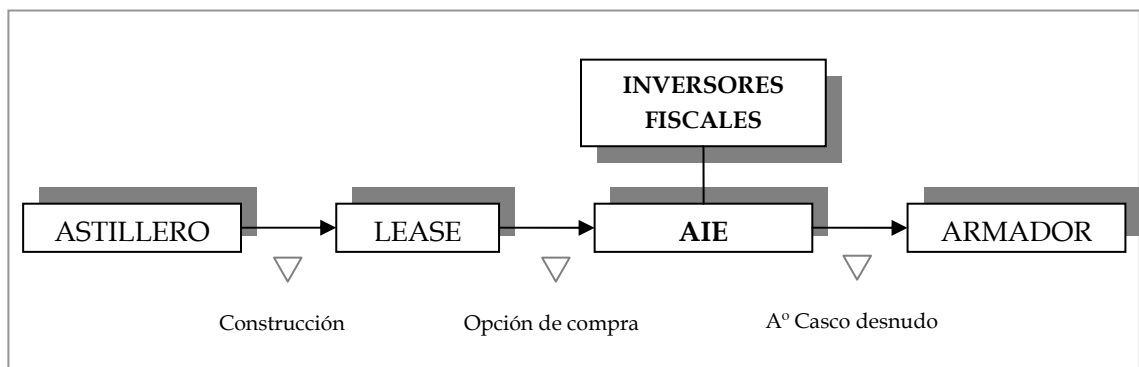
3 TAX LEASE

3.1 Descripción de la estructura

La operación consiste en la contratación, por una entidad de leasing, de la construcción de un buque con un astillero español para cederlo a determinados inversores mediante un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra.

La inversión no la realizan directamente los inversores, sino que se instrumenta a través de una Agrupación de Interés Económico (AIE), en la que los mismos participan, que cederá el buque al armador en virtud de un contrato de “arrendamiento a casco desnudo”, con una opción de compra al término del mismo.

La estructura analizada puede representarse gráficamente de la siguiente manera:



De acuerdo con este esquema, el incentivo se articula mediante las siguientes operaciones:

- Se crea una Agrupación de Interés Económico (AIE) cuyas participaciones se ofrecen a empresas españolas que genera altas bases imponibles positivas en su Impuesto sobre Sociedades (“los inversores fiscales”).
- La AIE adquiere, mediante un contrato de arrendamiento financiero, un buque en construcción que la entidad de leasing ha contratado con un astillero. Una vez finalizada la construcción, la agrupación explotará el buque mediante un contrato de arrendamiento a casco desnudo, en el que se incluirá una opción de compra a favor del arrendatario (armador).
- La AIE, como propietaria del buque, podrá aplicar unos coeficientes de amortización privilegiados, que generarán bases imponibles negativas para las

AIE que, debido al régimen especial por el que éstas tributan en el Impuesto sobre Sociedades, serán imputadas directamente a los socios inversores.

- d) El beneficio obtenido por medio de esta estructura deberá trasladarse parcialmente al armador-usuario del buque, mediante el abaratamiento de las cuotas de arrendamiento a casco desnudo o del precio de ejecución de la opción de compra.
- e) Una vez amortizado el buque y obtenidas las bases imponibles negativas, la AIE pasa a tributar bajo el régimen especial del IS de entidades navieras en función del tonelaje, cuya tributación se caracteriza como hemos visto por la determinación de la base imponible en régimen de estimación objetiva, procurando así un impacto neutral de la tributación de los beneficios que obtenga la AIE en el Impuesto sobre Sociedades del Inversor.

En consecuencia, las estructuras *Tax Lease*, basadas en la aplicación combinada de la amortización especial del artículo 115.11 TRLIS, el régimen especial del tonelaje, y el sistema de tributación especial de las AIE, exigen la firma de numerosos contratos entre todas las partes involucradas en la construcción de un buque: Astilleros, Armador, Banco Financiado, AIE arrendadora, etc.

Los riesgos inherentes a la operativa del buque no son asumidos por el inversor, sino que los distintos riesgos derivados de situaciones extraordinarias como el siniestro del buque o la quiebra del armador están cubiertos por terceras partes.

A modo de resumen podemos decir que este incentivo persigue la finalidad de “subvencionar” la construcción de buques en los astilleros españoles, sin que ello suponga un coste adicional para el armador, siendo asumido dicho coste por inversores privados, económicamente fuertes, a cambio de una ventajosa rentabilidad financiero-fiscal.

3.2 Marco normativo vigente

En su origen, el incentivo fiscal se encontraba regulado en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades⁹, cuya vigencia se

⁹ Actual Disposición Adicional Quinta del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

extendía hasta el 31 de diciembre de 2003 y que venía a completarse con determinadas bonificaciones del Régimen Fiscal Canario. A pesar de no resultar aplicable a los contratos que se celebren con posterioridad a dicha fecha, su contenido sigue inspirando la regulación de este incentivo.

El régimen fiscal aplicable al contrato de arrendamiento financiero del buque se regula en los artículos 115 TRLIS y 49 RIS.

La tributación de las Agrupaciones de Interés Económico y sus socios se recoge en los artículos 48 y siguientes del TRLIS.

Por último, el régimen fiscal aplicable a las entidades navieras en función del tonelaje se encuentra regulado, según lo analizado previamente de forma exhaustiva, en los artículos 124 y siguientes del TRLIS, así como en los artículos 50 y siguientes del RIS.

3.2.1 Valoración de la estructura conforme a la legislación española

Durante los últimos años se han construido numerosos buques en nuestros astilleros mediante esquemas en los que inversores ajenos al sector naviero han obtenido importantes rentabilidades fiscales obteniendo a cambio de sus inversiones el derecho a imputarse en su impuesto sobre sociedades sustanciales pérdidas fiscales, con los consecuentes ahorros tributarios.

Estas estructuras son conocidas y controladas por la Administración. Para que la “estructura” ocasione las pérdidas fiscales que originan la rentabilidad al inversor son necesarias dos autorizaciones por parte del Ministerio de Hacienda, que conoce y aprueba el importe exacto de los créditos fiscales que originan la rentabilidad del inversor.

En consecuencia, no hay riesgo de que la Administración Tributaria cuestione los créditos fiscales ofrecidos al inversor, al estar estos pre-autorizados.

3.2.2 Sobre la “Auxiliariedad” de las AIE y sus miembros

Como única cautela, bajo las antiguas estructuras *Tax Lease*, los órganos de la Administración interpretaron en ocasiones que la naturaleza jurídica de las AIE exigía que sus miembros fuesen entidades navieras o financieras. Esta exigencia se basaba

en entender que conforme a la naturaleza mercantil una AIE debe, necesariamente, realizar actividades auxiliares a la de sus miembros.

Ahora bien, la realidad es que la Administración Tributaria ha autorizado en repetidas ocasiones estructuras *Tax Lease* en las que los socios en las respectivas AIE eran empresas no vinculadas a los sectores naviero o financiero. En este sentido, cabe señalar que la Dirección General de Tributos no tiene inconveniente en emitir consultas tributarias vinculantes “personalizadas” para cada inversor en una AIE. Siendo el principal riesgo de lo anterior la eventual consideración de la estructura como una ayuda de estado contraria al Derecho Comunitario

La construcción de un buque mediante una “estructura Tax-Lease” permite, en la práctica, una inyección sustancial de fondos en los astilleros. Estos fondos proceden de los ahorros fiscales generados por el Tax-Lease, que se reparten económicamente entre el astillero (aprox. 75 por ciento) y la rentabilidad obtenida por los inversores (aprox. 25 por ciento).

De esta forma, el Estado está concediendo vía ahorro de impuestos una ayuda a los astilleros que les permite lanzar ofertas competitivas al mercado de la construcción naval.

3.2.3. Posible consideración de la estructura como ayuda de Estado

En la medida en que este sistema de ayudas no ha sido autorizado por la Comisión Europea, existe el riesgo de que dicha institución lo cuestione en el futuro, considere que excede los límites permisibles de ayudas a la construcción naval y al transporte marítimo y decida que se trata de una ayuda de estado ilegal.

El riesgo económico para el inversor de la AIE de esta eventual consideración depende de muchos factores:

- En primer lugar, el factor temporal: si la decisión de la Comisión tuviese lugar antes de la aportación de fondos, cabe considerar que los contratos permitirían al inversor la resolución de su contrato con el banco, por lo que únicamente se perdería la rentabilidad. Por el contrario, si la decisión se produce tras la entrega del buque pero antes del aprovechamiento de todos los créditos fiscales, existiría un riesgo de pérdida del principal de la inversión.

- Además, las consecuencias de la eventual decisión de la Comisión dependería mucho de su contenido. La norma general es que la declaración de ilegalidad de una ayuda exige al Estado implicado reclamar a los beneficiarios la devolución de todos los fondos. Ahora bien, en ocasiones, la Comisión no ha exigido la recuperación de ayudas, y en estas circunstancias las consecuencias económicas han sido menores.

A la hora de decidir si realizar la inversión, es fundamental tener en cuenta que la Comisión Europea ha decidido recientemente (20.12.2006) que el sistema *Tax Lease* francés, también basado en la generación de créditos fiscales a través de AIES, es una ayuda de estado ilegal.

La decisión contra Francia se limita a establecer una prohibición futura, por lo que los inversores franceses que se han beneficiado en el pasado de estos esquemas no se han visto obligados a devolver los ahorros fiscales disfrutados.

La decisión contra el *Tax Lease* francés hace previsible que se inicie antes o después una investigación por parte de la Comisión Europea del *Tax-Lease* español, pues ambos son casi idénticos.

En el supuesto de que finalmente la Comisión cuestionara el *Tax-Lease* español, los Astilleros sufrirían enormes pérdidas económicas, ya que la casi totalidad de los contratos de construcción naval españoles se basan en estas estructuras. Ello implicaría, seguramente, la quiebra económica de los astilleros y la apertura de los correspondientes procedimientos concursales, lo que en la práctica dejaría sin contenido la “garantía” contractual que ofrecen a los inversores.

En definitiva, y a modo de resumen, indicar que las estructuras *Tax Lease* tienen el beneplácito de las autoridades tributarias españolas, ya que se trata de un sistema de incentivar la construcción naval en nuestro país, y por ello han concedido importantes rentabilidades en el pasado a los partícipes en AIES.

Ahora bien, no se trata de una inversión libre de riesgo, siendo su principal amenaza un posible cuestionamiento por parte de las autoridades comunitarias, como ya han hecho con el sistema francés.

En el peor de los escenarios, una hipotética decisión de la Comisión podría significar la pérdida no sólo de la rentabilidad sino también de la inversión del partícipe en la AIE. En cualquier caso, no es posible valorar la probabilidad de este escenario de pérdida total, ya que depende de numerosos factores imposibles de ponderar: momento en que la Comisión decida abrir un procedimiento de investigación formal, duración del mismo, posición que tomen las autoridades españolas ante el eventual expediente comunitario en defensa del sector de la construcción naval, etc.

3.3 Análisis de los aspectos tributarios relevantes de la estructura

La gran ventaja que nos ofrece el *Tax Lease* sería la generación de bases imponibles negativas en la AIE que los socios podrán imputarse en su Impuesto sobre Sociedades, de la cual cabe destacar los siguientes aspectos:

a) Participación del inversor en la AIE

En primer lugar, interesa señalar que la participación de los inversores fiscales en la AIE no tendrá coste fiscal, puesto que las operaciones relativas a las mismas - constitución, aportación de socios, reducción de capital, disolución, liquidación- gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, debe tenerse en cuenta la limitación prevista en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de las Agrupaciones de Interés Económico, en cuanto a que el objeto social de las mismas deberá limitarse exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la desarrollada por sus socios.

Si bien, tal y como hemos visto al analizar la “auxiliariedad” de las AIE y sus miembros, la doctrina en general ha interpretado este requisito de manera amplia, en el sentido de que existirá objeto auxiliar en todos aquellos casos en los que la AIE contribuya a mejorar los resultados de los miembros de la misma.

b) Obtención de pérdidas por la AIE

Tal como hemos expuesto, la estructura se basa en la adquisición de un buque por la AIE mediante un contrato de arrendamiento financiero, intervenido por la correspondiente entidad de leasing.

De acuerdo con el artículo 115 TRLIS, los contratos de arrendamiento financiero, siempre que cumplan determinados requisitos¹⁰, podrán beneficiarse de un régimen especial consistente en la consideración como gasto fiscalmente deducible de los siguientes conceptos:

- La carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, incorporada en las cuotas de arrendamiento;
- Las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas que correspondan a la recuperación del coste del elemento. El importe de la deducción correspondiente a estas cuotas no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien (sin que tal deducción esté condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias). El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

En el caso de entidades de reducida dimensión, a las que se refiere el capítulo XII del título VII del TRLIS, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

No obstante, de acuerdo con lo previsto en el apartado 11 del citado artículo 115, el Ministerio de Hacienda podrá determinar el momento temporal al que referir la deducción de estas cuotas.

Para ello, atenderá a las peculiaridades del período de contratación o de la construcción del bien, así como a las singularidades de su utilización económica, siempre que dicha determinación no afecte al cálculo de la base imponible derivada de la utilización efectiva del bien, ni a las rentas derivadas de su transmisión que deban determinarse

¹⁰ Así entre otros, *i*) contratos a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito; *ii*) duración mínima de dos años para bienes muebles (diez en el caso de bienes inmuebles).

según las reglas del régimen general del impuesto o del régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Mediante la aplicación de estos preceptos, la Dirección General de Tributos permite, atendiendo a consideraciones especiales del activo de que se trata y previa consulta a la Gerencia del Sector Naval del Ministerio, la aplicación de los coeficientes de amortización acelerados sobre el precio del buque, desde el momento en que se efectúen los primeros pagos a cuenta, incluso durante el período de construcción. En este caso, el importe máximo amortizable será el determinado por las cantidades efectivamente pagadas, con el límite del duplo del coeficiente según tablas para el ejercicio fiscal¹¹.

De esta forma, la DGT permite que las AIE que intervienen en estas estructuras apliquen un coeficiente de amortización sobre el precio del buque que puede alcanzar el 30 por ciento¹², desde el momento en que se efectúen los primeros pagos a cuenta, lo que, en la práctica, supone amortizarlo en un período máximo de tres años y medio, incluso antes de empezar a obtener beneficios por el arrendamiento a casco desnudo del buque, generando pérdidas considerables durante estos primeros años.

- c) Absorción de las bases imponibles negativas de la AIE por los socios (Inversores Fiscales)

En virtud del artículo 48 TRLIS, las AIE no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de la base imponible imputable a sus socios residentes en territorio español, sino que serán los socios quienes se imputarán las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades.

De esta forma, las bases imponibles negativas obtenidas por la AIE en los períodos de amortización acelerada y anticipada del buque, serán imputables directamente a los inversores españoles, socios de la agrupación.

¹¹ Asimismo, la DGT, en contestación a consulta de 3 de diciembre de 2004, ha considerado aplicable el coeficiente del 1,5 desde el primer período impositivo a partir de su constitución, siempre y cuando la AIE cumpla con los requisitos relativos a la aplicación del régimen de entidades de reducida dimensión (arts. 108 y ss TRLIS).

¹² Duplo del coeficiente lineal de amortización para los buques, según tablas, multiplicado por el 1,5 en caso de AIE de reducida dimensión (1,5 x 2 x 10 por ciento).

3.4 Acogimiento al régimen de entidades navieras en función del tonelaje

Una vez amortizado el buque, con el objeto de evitar el impacto que tendrían las bases imponibles positivas obtenidas por la AIE con la explotación del buque en el Impuesto sobre Sociedades de los socios, la agrupación podría solicitar la autorización para tributar por el régimen previamente desarrollado de entidades navieras en función del tonelaje (pasando a determinar la base imponible del impuesto en régimen de estimación objetiva).

Llegados a este punto, señalar dos aspectos muy específicos en la aplicación del régimen que requieren un análisis técnico de los mismos.

a) Pagos fraccionados

Cabe plantearse si el socio de la AIE puede incluir las bases imponibles negativas de esta última en el cálculo de sus pagos fraccionados conforme a la modalidad de “base imponible corrida” prevista en el artículo 45.3 TRLIS.

Esta cuestión plantea algunas dudas, ya que conforme al artículo 48 de la Ley del IS, el resultado de las AIE debe imputarse a quienes sean sus socios el último día del período impositivo. Es decir, técnicamente existe la posibilidad de que quien sea socio al finalizar uno de los tres períodos del pago fraccionado (ej.: 30 de marzo) no lo sea a final del ejercicio, y, por tanto, no reciba la imputación de rentas de la AIE, no existiendo doctrina administrativa o judicial sobre esta cuestión.

Ahora bien, está claro que los socios de la AIE pueden realizar la imputación en el mismo ejercicio en que se generen las bases imponibles (así resulta de las reglas de imputación temporal del régimen de las AIE, que permiten a los socios optar por incluir en su base imponible las rentas que proporcionalmente les correspondan en el mismo ejercicio en que se produzcan ó en el siguiente período impositivo). Esta opción se ejercita en la primera declaración del Impuesto sobre Sociedades en que haya de surtir efecto y debe mantenerse durante tres años.

Cabe entender que si el socio opta por imputarse los resultados de la AIE en el mismo ejercicio en que se producen, es razonable considerar que esta decisión también

afectará al cálculo de sus pagos fraccionados según la modalidad de “base imponible corrida”.

Dicha modalidad de cálculo supone que la base del pago fraccionado sea la parte de la base imponible que corresponda al periodo de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en la Ley del IS.

Es decir, en cuanto a la base imponible, supone realizar un auténtico “cierre fiscal” para cada uno de los períodos, aplicando al resultado contable los ajustes previstos en la normativa del IS (entre los que se incluirían las imputaciones derivadas de participaciones en AIE).

Esta conclusión se ve reforzada si se tiene en cuenta que las AIE participadas íntegramente por sujetos pasivos del IS, no presentan pagos fraccionados¹³. De esta forma, si la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español no se tiene en cuenta para el cálculo del pago fraccionado de las AIE, resulta razonable sostener que esta parte de base imponible se tenga en cuenta en el cálculo del pago fraccionado correspondiente a cada socio residente, en la proporción que le corresponda.

Finalmente, como apoyo adicional, se puede citar la interpretación mantenida por LÓPEZ SANTACRUZ, quien afirma que las empresas miembros de UTES (cuyo régimen fiscal es idéntico en esta cuestión al de las AIES) que determinan sus pagos fraccionados según la modalidad de “base imponible corrida” deben incluir en el cálculo de su pago a cuenta la parte de la base imponible de la UTE que les corresponda.

En definitiva, a pesar de las dudas que genera la norma, sería razonable incluir la imputación de las bases imponibles que correspondiesen al socio de la AIE en el cálculo de sus pagos fraccionados en el mismo ejercicio en que se vayan produciendo.

¹³ El modelo ordinario de pagos fraccionados (mod 202) no debe presentarse cuando no resulte importe a ingresar, como ocurre con las AIE íntegramente participadas por entidades sujetas al IS (OM 540/2003).

Por su parte, la Orden EHA/1371/2006 excluyó expresamente a estas AIE de los sujetos obligados a presentar el modelo de pagos fraccionados exigible a las “grandes empresas” (mod 222).

b) Cálculo fiscal de la plusvalía/minusvalía en la venta de la AIE

Desde el punto de vista fiscal debería aplicarse, conforme al artículo 48.3 TRLIS, el sistema conocido como “coste de titularidad”, de forma que al coste de adquisición de las participaciones hay que sumar los beneficios imputados no distribuidos y restar las pérdidas imputadas (aunque las pérdidas no las menciona expresamente la Ley, sí lo hace la DGT en algunas consultas y lo impone además la lógica).

En consecuencia, la plusvalía/minusvalía fiscal se calculará por diferencia entre el precio de venta y el citado “*coste de titularidad*”, evitándose de esta forma la doble imposición que se produciría si el socio de la AIE tributase dos veces por el beneficio no distribuido de ésta: primero cuando recibe la imputación del mismo y nuevamente cuando lo percibe como mayor precio de venta. O bien el doble cómputo de pérdidas: primero al recibir la imputación de la pérdida y nuevamente al computar una minusvalía por el menor precio de venta.

Aunque la norma actual es parca en este punto, procede interpretarla conforme a como en su día se hacía para el caso de transmisión de acciones de sociedades transparentes, cuando también imputaban pérdidas (hasta 1985). En este sentido, cabría considerar que las pérdidas a restar del coste de adquisición serían las pérdidas contables y no las bases negativas, pues de lo contrario quedaría anulado el incentivo fiscal de diferimiento.

3.5 Valoración de la operación

A título de conclusión, reiterar que este tipo de estructuras, estandarizadas en el mercado financiero, son sobradamente conocidas por la Dirección General de Tributos y cuentan con la garantía de requerir la autorización de este órgano administrativo en relación tanto con la amortización anticipada del buque como con el acogimiento al régimen fiscal de entidades navieras en función del tonelaje.

No obstante, existen riesgos implícitos en la estructura analizada que deberán ser atenuados para garantizar una intervención segura en la misma. En este sentido, sería aconsejable que las eventuales contingencias que pudieran surgir estuvieran perfectamente cubiertas y aseguradas. Destacar, entre estas contingencias, las siguientes:

- Los daños medioambientales asociados a determinadas actividades que pueden ser desarrolladas por el buque.
- Los riesgos fiscales derivados, bien de la pérdida de los incentivos analizados en el supuesto previamente analizado de que la Comisión Europea considerase que suponen una ayuda de Estado ilegal, bien de una bajada del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, una vez planificada la rentabilidad de la estructura.
- La reciente consulta vinculante V1175-09 de la DGT, que analiza este tipo de estructuras de Tax-Lease a la luz del Nuevo Plan General de Contabilidad, puede poner en tela de juicio la rentabilidad financiero-fiscal de estas estructuras y, consecuentemente, su viabilidad.

En relación con este último punto indicar que la referida consulta de la DGT es algo atípica, en cuanto que trata cuestiones puramente contables y que a mi entender caen fuera de su competencia.

Basándose en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del Nuevo Plan General Contable, en cuya virtud *“en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”*, la DGT concluye que el acuerdo descrito entre el socio y la AIE (en virtud del cual los socios aportan unas cantidades a la AIE que les otorgan el derecho a recuperar el capital aportado junto con unos ingresos, a través de la imputación de las bases imponibles negativas que generará la AIE) sería asimilable a un instrumento financiero.

El contenido y alcance de la consulta es un poco críptico, pero parece dar a entender que el inversor en un *Tax lease* debe ir dando de baja la inversión contra la menor deuda con Hacienda Pública y por el exceso se produciría un ingreso financiero (se supone que tributable), lo que afectaría gravemente a la rentabilidad financiero-fiscal de la estructura.

La gravedad del asunto y la preocupación del sector ha hecho que el Ministerio de Industria (Gerencia del Sector Naval) esté enviando cartas a los inversores de las AIE en las que afirma que la DGT les ha enviado un informe interno aclaratorio, conforme al cual las AIE autorizadas antes del 1 de septiembre de 2010 deben seguir contabilizando

el beneficio fiscal como menor gasto del Impuesto sobre Sociedades y no como un ingreso financiero durante todo el período de inversión.

En definitiva, la DGT ha aprobado una suerte de régimen transitorio que permite seguir tomando el beneficio fiscal de la AIE como estaba previsto, creando una gran incertidumbre en el sector a partir de la referida fecha.

4 Comparativa a nivel europeo

4.1 Características básicas del Tonnage Tax a nivel comunitario

Tal y como ya hemos venido comentando, la principal ventaja del régimen del *Tonnage Tax* es el bajo tipo impositivo del mismo que en ocasiones resulta ser inferior al 1 por ciento en la medida que la cuantía del impuesto se determina en base al tonelaje registrado de los navíos, multiplicado por una cuantía fija establecida en tablas para calcular así el beneficio estimado por tonelada, en lugar de calcular el beneficio atendiendo el resultado de la explotación económica del navío.

Todos los países utilizan una escala regresiva dado que los pequeños navíos suelen obtener un beneficio por tonelada superior al de los mayores. No obstante, existen ciertas diferencias en la aplicación de este régimen según los países, las cuales consisten principalmente en los diferentes mecanismos utilizados para calcular el beneficio estimado del navío.

Tal y como indica FERNÁNDEZ MARTÍN, F.,

Esta medida equiparadora por el resultado de la cuota tributaria, se debe al hecho de que si bien a la hora de determinar la base imponible, las tasas de beneficios atribuidas por los Estados miembros han sido homogéneas, no obstante, el tipo de gravamen aplicable, normalmente el mismo aplicable en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades de cada Estado miembro, presenta notables diferencias¹⁴.

El *Tonnage Tax*, como ayuda de Estado a nivel comunitario que es, está fuertemente intervenido en su regulación por la Comisión, por lo que si bien el régimen presenta

¹⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, F., El régimen de las entidades navieras en función del tonelaje en el Impuesto sobre Sociedades. Derecho Tributario. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2007, p.3.

pequeñas diferencias en cada Estado miembro, en todos y cada uno de ellos existen una serie de características similares que enunciamos a continuación.

a) Actividades que pueden acogerse al *Tonnage Tax*

Solo determinadas actividades de transporte marítimo pueden acogerse a este régimen especial. La mayoría de regímenes del *Tonnage Tax* son aplicables al transporte marítimo, el transporte de bienes y personas por mar en el tráfico internacional.

La aplicación del régimen a actividades de remolque, dragado o cableado, si bien cada vez es más aceptada por parte de la Comisión a través de una ampliación del ámbito de aplicación objetivo del régimen, solo será posible en aquellos aspectos de las citadas actividades que puedan asimilarse al transporte marítimo.

b) Titularidad

Para que una entidad naviera pueda proceder a darse de alta en el *Tonnage Tax* debe tener un cierto grado de titularidad sobre el navío, el cual diferirá según los países. Las condiciones respecto a este punto están relacionadas con los siguientes aspectos:

- La entidad naviera debe poseer un navío para el tráfico marítimo internacional o un acuerdo de fletamento a casco desnudo.
- La entidad naviera debe estar autorizada para comerciar utilizando sus propios navíos al tiempo que también pueda hacerlo a través de acuerdos de fletamento comercial.
- La flota de la compañía no podrá acogerse al *Tonnage Tax* en su totalidad en caso de que todos los buques se ostenten por fletamento.

Las condiciones relativas al nivel de titularidad sobre el navío habitualmente se utilizan en combinación con el requisito de que un determinado nivel de actividades de gestión respecto al navío se lleven a cabo desde un país de la Unión Europea.

c) Período de aplicación

Algunos países establecen la aplicación del *Tonnage Tax* durante un período mínimo que generalmente no superaría los diez años.

d) Ganancias de capital

En determinados regímenes del *Tonnage Tax* las ganancias de capital derivadas de la venta de buques y equipamiento relativo a las actividades de comercio internacional no se encuentran sujetas a tributación ordinaria. Comparando los distintos regímenes, los principales puntos a tener en cuenta a este respecto serían los siguientes:

- En el momento de acogimiento al régimen, deben dotarse determinadas reservas que deberán tributar posteriormente con la transmisión del buque.
- En ocasiones, el abandono del régimen antes del transcurso del período mínimo tiene como penalización la aplicación del régimen de determinación directa de la base imponible.
- Abandonando el régimen una vez transcurrido el período de aplicación del mismo, diferentes normas resultarán aplicables atendiendo a la valoración del navío en la hoja de apertura en el balance.

e) Requisito de abanderamiento

En principio, solo a los navíos bajo pabellón de la Unión Europea o de la EEA les resultará de aplicación el *Tonnage Tax*, no obstante, existen unas pocas excepciones:

- Se establece una exención de este requisito a nivel nacional si el porcentaje en virtud del tonelaje de buques abanderadas en la Unión Europea no disminuye respecto del porcentaje de buques abanderados en estados no comunitarios ni EEA.
- También puede establecerse una exención a nivel individual para las entidades navieras en el caso de que dicha compañía opere al menos en un 60 por ciento de su tonelaje a través de buques abanderados en la Unión Europea.

- La compañía mantiene el mismo porcentaje de tonelaje de buques abanderados en la Unión Europea que el que tenía en 2004 cuando las directrices fueron aplicables.

Cuando una compañía controle entidades navieras, los anteriores porcentajes se tendrán en cuenta en base al resultado consolidado del grupo y no de las distintas compañías individualmente consideradas.

f) Gestión y dirección

En general pueden observarse cuatro tipos distintos de exigencias de gestión del buque:

- Gestión estratégica: Las decisiones relativas a inversiones y desinversiones de un buque.
- Gestión comercial: Actividades relativas al arrendamiento, fletamento y transporte de las mercancías.
- Gestión técnica: actividades dirigidas a mantener al buque en condiciones operativas.
- Gestión del personal: gestión de los recursos humanos de la tripulación de las naves.

En el caso de los regímenes del *Tonnage Tax* aplicados por los estados miembros de la Unión Europea, usualmente se exige que tanto la gestión estratégica como la comercial sean ejercidas directamente por la compañía titular de la nave. No obstante, bajo la aplicación de las directrices de 2004 se permite a los estados miembros aplicar el *Tonnage Tax* a aquellas compañías que únicamente se encarguen de la gestión del buque, en el caso de que también lleven a cabo la gestión técnica y del personal.

Además, los gestores de los navíos deben asumir la plena responsabilidad en la operativa de los mismos, así como los deberes y responsabilidades impuestos por el Código de Gestión Internacional para la seguridad de la operativa de los barcos y prevención de la contaminación.

4.2 Los tres grandes modelos del Tonnage Tax en la UE

En la Unión Europea encontramos tres modelos de referencia en cuanto al *Tonnage Tax* en los que se han ido inspirando los distintos estados a la hora de legislar al respecto: el modelo griego, holandés y noruego.

4.2.1 El Modelo griego

El Modelo Griego fue introducido en 1957 e implementado por Grecia, Chipre y Malta, aunque los métodos de cálculo utilizados por Chipre y Malta difieren ligeramente del utilizado por Grecia.

a) Cálculo del Impuesto

En cuanto al cálculo del Impuesto hay que destacar que este modelo es de aplicación obligatoria para todos aquellos propietarios de navíos que obtengan ingresos derivados de la navegación de los mismos. El tonelaje gravable total debe ser calculado a través de la multiplicación del tonelaje total registrado por unos coeficientes en forma de escala regresiva, para a continuación proceder a multiplicar dicho tonelaje gravable por un coeficiente corrector de la antigüedad.

Lo anterior se traduce en el hecho de que el tonelaje gravable del navío se calculará utilizando seis escalas de tonelaje, obteniendo una cifra que deberá multiplicarse a continuación por unos determinados coeficientes, calculándose el impuesto atendiendo a la edad del navío. Además, los beneficios procedentes de la navegación no son gravados por ningún impuesto sobre los dividendos.

En el caso de Chipre debemos destacar que utiliza 6 escalas de tonelaje y aplica una reducción del 25 por ciento para los navíos de menos de diez años, pudiéndose obtener una reducción adicional del 30 por ciento en el caso de que la administración del navío sea llevada desde Chipre.

Por lo que a Malta se refiere, este país utiliza ocho escalas de tonelaje y aplica un porcentaje fijo de gravamen por grupo más otro marginal para el exceso.

En cuanto a Grecia creemos oportuno comentar que el *Tonnage Tax* extingue la responsabilidad tributaria del propietario, y en caso que el propietario sea una sociedad,

esta extinción de la responsabilidad se extendería también a los accionistas de la misma.

b) Ámbito de aplicación objetivo

En el caso de Grecia se requiere la titularidad del buque para poder proceder a solicitar la aplicación del régimen especial, no permitiéndose el acogimiento al mismo de aquellas entidades encargadas de la gestión de los buques. En Malta, por su parte, se permite que una “*organización de transporte marítimo*” considerada como un todo unitario pueda acogerse al régimen en caso de llevar a cabo actividades de transporte marítimo de mercancías.

En este aspecto Chipre habría seguido al modelo holandés apartándose del más restrictivo modelo griego, por lo que podrían acogerse al régimen especial todos los buques en titularidad, en fletamento a casco desnudo y en fletamento.

c) Ámbito de aplicación subjetivo

El ámbito de aplicación subjetivo de este régimen resultaría ser el mismo en Grecia y Chipre, por lo que en estos países podrían acogerse al mismo empresarios en general, empresarios individuales, fundaciones, asociaciones, establecimientos permanentes, etc.

En Malta podrá acogerse a este régimen un ente jurídico cualificado como “*organización de navegación autorizada*” que podrá ostentar la forma de sociedad de responsabilidad limitada, asociación, trust o fundación, así como cualquier entidad extranjera que tenga personalidad jurídica y que esté establecida en Malta.

d) Flag link

En Grecia y Chipre el *Tonnage Tax* únicamente resultará de aplicación a aquellos navíos registrados en el país, sin embargo, al operador de los navíos no abanderados en dichos países se le aplicará un régimen especial.

En el caso de Malta este régimen especial únicamente se aplicará a los buques registrados en dicho país siempre y cuando tengan un tonelaje superior a 1.000 toneladas, no resultando aplicable el régimen a aquellos navíos con un tonelaje inferior

al citado, salvo en el caso de que se obtenga autorización expresa del Ministerio de Finanzas.

e) Período de permanencia

Considerando que tal y como hemos comentado antes en Grecia y Malta el *Tonnage Tax* es un régimen de aplicación obligatoria, no existe período de permanencia, al igual que sucede con Chipre con los barcos que enarbolan la bandera del país.

f) Ganancias de capital

Las ganancias derivadas de la transmisión de navíos acogidos al *Tonnage Tax* no estarán sujetas a tributación, al tiempo que tampoco existirán obligaciones por tributación diferida.

g) Abanderamiento

En Grecia y Malta los navíos acogidos al régimen deberán estar abanderados en dichos países, mientras que en el caso de Chipre bastará con que los navíos estén abanderados en algún país de la Unión Europea o de la EEA.

h) Compañías gestores de los buques

En Grecia estas compañías no estarán sujetas a tributación siempre que estén dentro del ámbito de aplicación subjetivo del régimen, mientras que en Chipre deberán escoger tributar bajo el régimen del *Tonnage Tax* o el del Impuesto sobre Sociedades chipriota al tipo especial del 4,25 por ciento, siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones.

4.2.2 Modelo holandés

El modelo holandés, introducido en 1996, se ha implementado por Bélgica, Dinamarca, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Países Bajos, Polonia, España y el Reino Unido.

El beneficio gravable de un navío se basa en el tonelaje del mismo y no en los resultados por la operativa del mismo, estando el total de los beneficios estimados sujetos al tipo ordinario del Impuesto sobre Sociedades.

La principal diferencia entre el modelo holandés y el sistema ordinario de tributación es el cálculo del beneficio relacionado con las actividades de transporte marítimo. Al margen de esta cuestión, las entidades navieras y los beneficios de actividades no acogidas al régimen tributario especial, estarán sujetas a las normas ordinarias de tributación.

a) Cálculo del Impuesto

El beneficio estimado se calcula utilizando 4 tramos distintos según el tonelaje neto del navío, Bélgica utiliza 5 tramos incluyendo un tipo inferior especial aplicable a los grandes buques, y atendiendo a condiciones de antigüedad.

b) Ámbito de aplicación objetivo

El *Tonnage Tax* se aplicará a las actividades relacionadas con el transporte marítimo y también otras tales como remolque o dragado, las cuales deberán cumplir ciertas condiciones adicionales establecidas por la Comisión.

c) Ámbito de aplicación subjetivo

En un principio pueden acogerse al régimen empresarios en general, salvo en Dinamarca que únicamente podrán optar a la aplicación del régimen las personas jurídicas.

d) Flag link

Podrán acogerse al régimen los buques en titularidad, en fletamento a casco desnudo y en fletamento, pudiéndose exigir en este último caso ciertos requisitos adicionales. En este sentido, Dinamarca exige que un máximo del 80 por ciento del tonelaje total de la flota se encuentre en fletamento, mientras que Bélgica y Reino Unido disminuyen el anterior porcentaje hasta el 75 por ciento.

e) Período de permanencia

La opción por el régimen debe llevarse a cabo durante el primer año y se fija por diez años, se haya optado por la aplicación del mismo o no.

Bélgica establece que la entidad podrá proceder a acogerse al *Tonnage Tax* de forma opcional en cualquier momento, salvo que se haya optado por la aplicación del régimen, ya que en dicho caso éste se aplicará durante diez años.

En Polonia la opción deberá ejercerse hasta el día 20 de enero del primer periodo en que resultaría de aplicación el régimen. En el caso de que la entidad naviera proceda al inicio de sus actividades, este plazo alcanzará hasta el día antes de empezar con dichas actividades, siendo el plazo de elección de cinco años.

f) Ganancias de capital

Las ganancias de capital no estarán sujetas a tributación adicional, sin embargo sí que estarán sujetas a impuestos diferidos, de manera que se valorará a mercado el navío en el momento de iniciar la aplicación del régimen y en el momento del abandono del mismo de cara a proceder a la reversión de las reservas indisponibles. Estas obligaciones relacionadas con la tributación diferida desaparecerán una vez transcurrido el período de permanencia.

Las ganancias de capital obtenidas durante el período de permanencia formarán parte de la base del *Tonnage Tax*, si bien se pueden encontrar ciertas excepciones como es el caso de Francia, donde las ganancias de capital estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades ordinario, el de Polonia, donde las ganancias de capital en la venta de buques tributarán a un tipo del 15 por ciento, o el del Reino Unido, país en el que no existe imposición sobre impuestos diferidos.

g) Abanderamiento

El abanderamiento deberá haber tenido lugar en algún estado miembro de la Unión Europea o de la EEA.

h) Compañías gestoras de buques

El tratamiento otorgado a estas compañías ha sido siempre, como hemos tenido oportunidad de comprobar, un tema muy controvertido, si bien a través de los sucesivos pronunciamientos de la Comisión el ámbito de aplicación del *Tonnage Tax* se ha ido extendiendo a estas entidades.

Según el país encontraremos pequeñas diferencias acerca de las actividades de gestión a las que se puede aplicar el régimen especial. De esta forma tendríamos que en Bélgica será de aplicación a la gestión de actividades comerciales por una tercera parte, mientras que en Dinamarca y en los Países Bajos a la gestión de actividades técnicas y de personal.

4.2.3 Modelo noruego

El modelo noruego, introducido en 1996, se basa en las directrices de la Unión Europea y ha sido implementado por Noruega y Finlandia. En el modelo noruego la imposición de los beneficios derivados de la operativa del navío se difiere hasta que los beneficios son distribuidos, hasta que la compañía abandona el *Tonnage Tax* o hasta que se disuelve.

a) Cálculo del Impuesto

Se calcula utilizando un tipo regresivo que en Finlandia consta de cuatro tramos de tonelaje mientras que en Noruega consta de tres.

En el caso de Noruega se aplica una deducción medioambiental para aquellos navíos que respeten el medio ambiente, mientras que en Finlandia el *Tonnage Tax* es calculado y pagado atendiendo a unas bases anuales, estando plenamente sujetos los dividendos distribuidos por la compañía.

b) Ámbito de aplicación objetivo

El *Tonnage Tax* se aplicará a aquellos navíos que operen en el tráfico internacional, en actividades empresariales fuera de la plataforma continental noruega, en fletamento a casco desnudo o en ciertas prestaciones domésticas, seísmicas y otras.

c) Ámbito de aplicación subjetivo

En Finlandia podrán acogerse al régimen las personas jurídicas y establecimientos permanentes, mientras que en Noruega únicamente podrán acogerse las Sociedades Noruegas de Responsabilidad Limitada.

d) Flag link

El sistema noruego permite la aplicación del *Tonnage Tax* a los navíos en propiedad, arrendamiento a casco desnudo y buques fletados.

e) Período de permanencia

En cuanto al período de permanencia en Noruega la opción será anual, mientras que en Finlandia será por un período de diez años.

f) Ganancias de capital

Las ganancias de capital no tributarán hasta que no se proceda a la distribución de los dividendos o al abandono del régimen.

Conclusiones

El *Tonnage Tax* es un régimen fiscal nacido como respuesta legislativa de la Unión Europea ante el declive de su flota mercante, que ha puesto a prueba la adaptabilidad del TCE al suponer una ayuda de Estado que podría comprometer la libertad de mercado y que ha encontrado una calurosa acogida en la legislación de todos los Estados miembros con intereses económicos relacionados con el transporte marítimo.

Desde su aparición hace ya más de una década, el *Tonnage Tax* ha ido evolucionando siempre en el sentido de ampliarse su ámbito de aplicación tanto objetivo como subjetivo, al tiempo que ha demostrado ser claramente beneficioso para la recuperación del sector del transporte marítimo de la Unión Europea.

Del análisis de este régimen fiscal, ampliamente desarrollado en el presente trabajo, pueden extraerse dos reflexiones antagónicas en cuanto a los aspectos positivos y negativos que desprenden una y otra.

Por un lado, el *Tonnage Tax* es fruto del fracaso de la comunidad internacional en general y de la Unión Europea en particular, al ser el reflejo de la nula capacidad de la primera en alcanzar unos acuerdos que respetasen la libertad de mercado en el sector naval, y de la pérdida de influencia de la Unión Europea que no ha podido instar a los demás Estados a cumplir con los principios básicos de la economía de mercado.

Por el contrario, el *Tonnage Tax* es el primer paso hacia el sueño de una tributación directa unificada a nivel comunitario. Si bien es cierto que en los últimos años ha tenido lugar una cierta armonización de la tributación indirecta entre los distintos Estados miembros de la Unión Europea, éstos se han mostrado muy celosos en ceder sus competencias en relación con la tributación directa. El *Tonnage Tax* vendría a ser el primer régimen de tributación directa cuyas pautas básicas han sido establecidas por la Comisión y que los Estados miembros deberían respetar.

En definitiva, podemos concluir diciendo que el *Tonnage Tax* es un régimen nacido por las circunstancias existentes en el sector naval internacional, que la legislación comunitaria ha sido capaz de modular respetando los principios fundamentales de la Unión Europea y que ha conseguido convertirse en un poderoso incentivo del sector naval europeo.

Bibliografía

BASES DE DATOS DE NORMATIVA Y PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Doctrina administrativa (Consultas)*. Internet, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, <http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/consulta/consulta.htm>, 2010.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Doctrina administrativa (Consultas Vinculantes)*. Internet, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm, 2010.

TECLES MONTORO, I., *CISS Básico Fiscalidad*. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2009.

UNIÓN EUROPEA, EUR-Lex, *El acceso al Derecho de la Unión Europea*. Internet: eur-lex.europa.eu, 2010.

BIBLIOGRAFIA PRINCIPAL

ADRIAANSENS, M., *Choosing a profitable course*. Transportation & Logistics. Internet: Price Waterhouse Coopers, 2009.

DÍEZ-HOCHLEITNER, J., Y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C., *Derecho de la Unión Europea*. Textos y comentarios. Madrid: Ed. McGraw Hill Madrid, 2001.

FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El régimen de las entidades navieras en función del tonelaje en el Impuesto sobre Sociedades*. *Derecho Tributario*. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2007.

LÓPEZ QUIROGA, C., *La financiación de buques: nuevas medidas de apoyo a las empresas navieras*. Actualidad Jurídica Uría & Menéndez 1/2002. Madrid: Uría & Menéndez, 2002.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A., *Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades 2009*. Santiago de Compostela: Ediciones Francis Lefebvre, 2009.

MANZANO SILVA, E., *Ayudas de Estado de Carácter Fiscal: Régimen Jurídico*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2009.

MARTÍN LÓPEZ, *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., *La tributación por tonelaje: esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la UE*. Forum Fiscal de Bizkaia 2/2010. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2010.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., *El Tonnage Tax: un régimen fiscal de ayudas de estado auspiciado por la Comisión Europea*. *Revista Unión Europea Aranzadi* 12/2009. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2009.

MELLADO BENAVENTE, F., ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Los Regímenes Especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2005.

MULEIRO PARADA, L. M., *El Tonnage Tax en el Impuesto sobre Sociedades*. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF* 26/2009. Madrid: CEF, 2009.

REY SÁNCHEZ, M., "*Tonnage Tax*": *El nuevo sistema de estimación objetiva para entidades navieras en el Impuesto de Sociedades. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 15/2003*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2003.

BIBLIOGRAFIA SECUNDARIA

CHECA GONZÁLEZ, C., *Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales*. Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., 2008.

MELLADO BENAVENTE, F., *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Valencia: CISS Wolters Kluwer, 2005.

SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades Comentarios y casos prácticos*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2008.

Abreviaturas

AIE -	Agrupación de Interés Económico
AJD -	Actos Jurídicos Documentados
Art. -	Artículo
DA -	Disposición Adicional
DGT -	Dirección General de Tributos
ITP -	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
LGT -	Ley General Tributaria
NF -	Norma Foral
REBECA -	Registro Especial de Buques de Canarias
RENFT -	Régimen Especial Entidades Navieras en Función del Tonelaje
RIS -	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
TCE -	Tratado Constitutivo de la Unión Europea
TFUE -	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TRLIS -	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
UTE -	Unión Temporal de Empresas
V -	Vinculante