

EL *TONNAGE TAX* EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA

*Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Doctor en Derecho. Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Extracto:

Uno de los motivos que ampara la aparición de los regímenes de determinación objetiva es la necesidad de alcanzar una simplificación en nuestros ordenamientos tributarios actuales. En este ámbito una finalidad primordial consiste en lograr una menor complejidad en el cálculo de las cantidades a ingresar en concepto de tributo.

El *tonnage tax* incorporado a nuestro ordenamiento positivo en forma de régimen de determinación objetiva en la imposición sobre los beneficios en el Impuesto sobre Sociedades, con antecedente inmediato en el Derecho Positivo de otros países de nuestro entorno jurídico, tiene por objeto la simplificación de la tributación de las entidades navieras, al tiempo que un favorecimiento de su competitividad en el ámbito internacional y la modernización de las mismas.

Palabras clave: cuantificación de los tributos, determinación de la base imponible, Impuesto sobre Sociedades, régimen especial de las entidades navieras, *tonnage tax*, estimación objetiva, signos, índices, módulos o magnitudes.

Sumario

- I. Objeto de estudio.
- II. Antecedentes comunitarios y su introducción en la legislación española.
- III. Ayuda de Estado, régimen especial de tributación y determinación objetiva.
- IV. La determinación objetiva en el régimen especial de tributación.
 1. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del régimen.
 2. Opción y renuncia.
 3. La determinación objetiva de la base imponible.
 4. Cesación del régimen y efectos.
- V. La necesaria coordinación de las regulaciones en el seno de la UE.
 1. Hacia la generalización del régimen en la UE.
 2. Concurrencia fiscal y libertades comunitarias: límites conducentes a la coordinación fiscal.
- VI. La determinación objetiva como opción referida a otros sujetos pasivos del IS.
- VII. Conclusiones.

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo ha sido elaborado en el marco del proyecto de investigación: «La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (MICINN).

I. OBJETO DE ESTUDIO

Hasta tiempos bastante recientes la determinación objetiva, estimación objetiva en la terminología legal, solo estaba regulada en uno de nuestros impuestos directos; el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pilar esencial de nuestro sistema tributario¹. Precisamente, es este tributo la cuna de la determinación objetiva en nuestro ordenamiento y donde ha sido tradicional el acogimiento del régimen aunque a partir de diferentes modalidades que, en unos casos, vulneraban los más esenciales principios de justicia tributaria y, en otros, escondían detrás de sí verdaderas determinaciones directas.

Si durante los años 60 del pasado siglo la determinación objetiva también se habilitó en los IRPF, el régimen había desaparecido de este impuesto hasta tiempos muy recientes al configurarse un Impuesto sobre Sociedades (IS) basado en la determinación directa de bases imponibles y, últimamente, vinculado al resultado contable de las empresas, concretándose la base imponible del tributo a partir del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias con ciertas correcciones que habrá que llevar a cabo fiscalmente. En este sentido, recordemos que el artículo 10.3 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 (TRLIS) indica que en la determinación directa la base imponible del impuesto se calculará corrigiendo, conforme se establece en la propia norma, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, «en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Desde el año 2002 la determinación objetiva de bases imponibles se ha abierto paso en el IS en la determinación de los rendimientos de las entidades navieras como uno de los regímenes actualmente previsto en el TRLIS. En líneas generales, las entidades navieras acogidas al régimen especial pueden acudir a la determinación de la base imponible a través de un régimen de determinación objetiva que la norma concreta en su aplicación. A un estudio detallado de esta institución nos dedicaremos en el presente trabajo de investigación.

II. ANTECEDENTES COMUNITARIOS Y SU INTRODUCCIÓN EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

El antecedente inmediato del régimen especial de tributación del IS se encuentra en el conocido como *Tonnage Tax* (Impuesto sobre el Tonelaje Neto) que se ha utilizado tradicionalmente en

¹ En general, conviene recordar que la aparición de fórmulas objetivas en la determinación de las cantidades que los sujetos pasivos habían de ingresar a las arcas públicas ha constituido un método tradicional del que hallamos referencias remotas en el propio imperio romano. Como ha sostenido ALONSO GONZÁLEZ, la utilización de las estimaciones objetivas en la determinación del importe de las magnitudes relevantes en el proceso de cuantificación de las deudas tributarias es tan antigua como los propios tributos. Véase su trabajo: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 262. En nuestro país destaca el profesor FERREIRO LAPATZA que la determinación directa no pudo ser utilizada durante la segunda mitad del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX en los gravámenes sobre los rendimientos de bienes rústicos y urbanos y tales impuestos se debieron configurar como impuestos sobre rendimientos medios, presuntos o potenciales (*Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006, pág. 419).

otros países europeos como Grecia, incorporándose en los años 90 en un número importante de países de la Unión Europea (UE).

Sus efectos en la experiencia comparada han sido claramente satisfactorios conllevando el resurgimiento de buena parte de las flotas nacionales, en la medida en que, como condicionante en la aplicación del régimen, se requiere ser una compañía, sujeto pasivo del IS, nacional. Los diferentes costes fiscales con relación a países terceros son los que provocan efectos claramente distorsionadores en la competitividad del registro de los barcos. Además, ya que la diferencia de los costes de salario se erige como el segundo gran aspecto distorsionante, el régimen se ha configurado de tal manera que se establecen de modo conjunto medidas que benefician el renacer de las flotas nacionales. En este sentido, se podrían citar la reducción de los costes de salarios de los marinos nacionales para los armadores o la obligación de habilitar períodos de prácticas a un determinado porcentaje de tripulación.

Como es sabido, la articulación del régimen responde a la necesidad de responder al *Dumping* desde una perspectiva comunitaria. El principio de libre competencia que se acoge en el seno de la UE se vulnera desde países terceros al mantener mercados cerrados y guiados por las subvenciones públicas determinando la venta de los buques a bajo precio ². De ahí, que se haya generalizado su acogida en los países miembros y no estaría de más una armonización a nivel comunitario en este ámbito.

Siguiendo las satisfactorias experiencias comparadas, España incorporó un régimen especial de tributación para las entidades navieras a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modificándose la LIS y añadiendo al sistema un nuevo régimen especial de tributación voluntario para estas entidades (Capítulo XVII del Título VII del TRLIS, arts. 124-128) ³. La característica más importante del régimen es el acogimiento de la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible del IS ⁴.

III. AYUDA DE ESTADO, RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN Y DETERMINACIÓN OBJETIVA

El *tonnage tax*, como adelantamos, tiene su origen en una menor competitividad por parte de pabellones comunitarios, por lo que ya a finales de los años 80 la Comisión europea elaboraba unas directrices sobre ayudas al transporte marítimo. El inicial establecimiento de un límite máximo obligaría a dar un nuevo enfoque para evitar ciertos problemas sobre la intensidad de las ayudas y de ahí la aprobación de una Comunicación de la Comisión bajo el título «Hacia una nueva estrategia marí-

² REY SÁNCHEZ, M.: «*Tonnage Tax*: El nuevo sistema de estimación objetiva para entidades navieras en el Impuesto de Sociedades», *JT*, n.º 15, 2003, págs. 27 y 28.

³ Esta normativa se encuentra desarrollada en la actualidad en los artículos 50-52 del RIS.

⁴ Este rasgo esencial ha sido reconocido ya a partir de normas reglamentarias como la Orden HAC/958/2003, de 10 de abril, por la que se aprobaron los modelos de declaración-liquidación del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2002, se dictaron instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática en la que se señalaba que: «... Este régimen presenta, como peculiaridad principal, la aplicación a la determinación de la base imponible del régimen de estimación objetiva...» (NFL007812).

tima»⁵, en donde se contemplaba una especie de borrador de directrices que sería finalmente adoptado por la Comisión bajo la rúbrica «Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo». Entre estas medidas la que en mayor medida se extendió fue el sistema especial de tributación aludido.

La idoneidad de las medidas sobre el sector ha dado lugar a la aprobación de unas nuevas Directrices, de modo que la Comisión europea aprobó en el año 2004 la Comunicación sobre Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al Transporte Marítimo⁶. Esta comunicación, como veremos posteriormente, constituye el germen de una relevante modificación del régimen.

A partir de toda esta evolución, el *tonnage tax* aparece en nuestro país como una de las ayudas a empresas navieras autorizada por la Comisión Europea⁷. En concreto, la Comisión autorizó el régimen decidiendo que era compatible con el artículo 87.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE)⁸. El TCE declara incompatibles con el mercado interior en la medida en que afectan a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas concedidas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones. La prohibición total de las ayudas estatales es imposible ya que una de las misiones de la Comunidad es «promover... un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad» (art. 2 TCE). Dado que el desarrollo económico difiere de un Estado miembro a otro y de una región a otra, esta misión puede requerir una intervención específica del Estado. Precisamente, los apartados 2 y 3 del artículo 87 del TCE establecen una serie de exenciones, considerándose compatibles con el mercado interior, entre otras, las ayudas destinadas a fomentar el desarrollo de determinadas actividades. De ahí que se pueda considerar este régimen como ayuda de Estado compatible⁹.

De un análisis conjunto del régimen podemos coincidir en una naturaleza plural del mismo. De este modo, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

- 1.^a Nos encontramos en presencia de una ayuda de Estado (compatible) que se ha autorizado desde las instituciones comunitarias. En efecto, en la mencionada Decisión de la Comisión

⁵ Comunicación de la Comisión núm. 81, de 13 marzo de 1996 (LCEur 1996\2091). Esta Comunicación fue dirigida al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones.

⁶ Estas Directrices fueron publicadas en el Diario Oficial de la UE del 17 de enero de 2004 (LCEur 2004\137). Sobre esta evolución puede consultarse, más ampliamente, la documentación disponible en la página web de la Gerencia del Sector de la Construcción Naval (Dirección URL: <http://www.gernaval.org/>).

⁷ Conviene no perder nunca de vista que las ayudas de Estado presentan una vertiente funcional como restricción a la política de los Estados miembros. En este sentido, véase el estudio de CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, Á.: «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros», *CT*, n.º 115, 2005, págs. 59-69.

⁸ Decisión de la Comisión Europea notificada con el número C(2002)582fin de 27 de febrero de 2002, documento accesible en la dirección web: http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids/transport_2001.htm.

⁹ La Comisión llegaba a la conclusión, en su Decisión de 2002, de que a partir de los datos aportados por las autoridades españolas se demostraba que las actividades sujetas al régimen de tributación en función del tonelaje suponían una clara contribución al empleo y a favor de la actividad económica dentro del territorio de la Comunidad, así como de la repatriación comercial y estratégica de todos los buques afectados.

de 27 de febrero de 2002 se señalaba que este régimen se financiaría mediante la reducción de ingresos tributarios y, a estos efectos, las autoridades españolas calculaban una pérdida de recaudación tributaria no superior a 6 millones de euros anuales.

- 2.^a Se trata de un régimen especial establecido en el IS para la determinación de la cuota tributaria a ingresar para cierto tipo de sujetos pasivos.
- 3.^a Supone la aplicación del régimen de determinación objetiva dentro del impuesto a partir del tonelaje y no, frente al régimen general, de los beneficios obtenidos por las navieras.
- 4.^a Es una opción fiscal, de modo que persiste la alternativa por el contribuyente de acudir al régimen general de tributación. En este sentido, ello es coherente con la naturaleza de economía de opción que posee el régimen de determinación objetiva.

Una vez que se ha considerado el *tonnage tax* como una ayuda de Estado compatible desde la perspectiva comunitaria surge alguna otra cuestión. Así, podríamos preguntarnos qué sucede si en algún momento se limita, como de hecho recientemente se ha limitado, la compatibilidad del impuesto sobre el tonelaje una vez que ya ha sido instaurado. Hay que entender que este régimen responde a unas directrices comunitarias que en todo momento habrá que respetar. La articulación del régimen a partir de una determinación objetiva es acorde a las previsiones que se integran en el IS, no obstante nunca se podrán contrariar las previsiones comunitarias por parte de los Estados miembros. Todo ello con independencia de que el régimen especial pueda considerarse como un caso más de aplicación del IS por determinación objetiva con la especialidad de que se utilicen unos módulos específicos a partir del tonelaje de arqueo neto de los buques de las navieras.

Hay que coincidir en una naturaleza plural del régimen como régimen especial basado en la determinación objetiva pero siempre tomando como punto de partida que nos encontramos ante una ayuda de Estado a las navieras o si se prefiere, en general, al sector de la marina mercante que halla amparo actual en las líneas de orientación definidas en sede comunitaria.

La configuración del régimen como ayuda estatal tiene consecuencias inmediatas con relación a la naturaleza de la determinación objetiva establecida. Esta determinación objetiva conlleva una aproximación a la base imponible del impuesto pero necesariamente se trata de una aproximación, normalmente, «a la baja». No se trata de alcanzar los rendimientos medios sino de habilitar una opción al sujeto pasivo en la que, generalmente, se va a tributar menos que en el régimen general¹⁰. De hecho, si se observa el carácter regresivo de la tarifa comprobamos el deseo de no sobregavar a las empresas con buques de gran tonelaje¹¹. Todo ello, insistimos, porque nos encontramos en presencia de una ayuda de Estado. La múltiple naturaleza del régimen lo convierte en una determinación objetiva sui géneris.

¹⁰ Pudiera suceder que esto no fuera así, de ahí que el régimen se haya establecido como optativo siguiendo las directrices generales de la LGT con respecto a la determinación objetiva.

¹¹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 300.

IV. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN

1. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del régimen.

1.1. Aspectos generales.

El régimen de determinación objetiva solo se va a poder aplicar para ciertas actividades que realice la entidad naviera. En este sentido, es importante recordar dos puntualizaciones relativas al ámbito de aplicación del régimen:

- 1.^a Hasta el 31 de marzo de 2006, solo podían acogerse al régimen especial las entidades que se encontrasen inscritas en los registros de empresas navieras a que se refiere la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante y que realicen una actividad de explotación de buques, ya sean propios o arrendados (art. 124.1 TRLIS)¹². En la actualidad se ha modificado esta normativa habilitando unas mayores posibilidades de acceso al régimen que comentaremos posteriormente.
- 2.^a Con relación a los buques que pueden ser explotados para tener acceso al régimen, también se establecen ciertos requisitos, a saber:
 - a) Deben ser gestionados estratégica y comercialmente desde España o desde el resto de la Unión Europea, entendiéndose por gestión estratégica y comercial: «la asunción por el propietario del buque o por el arrendatario, del control y riesgo de la actividad de navegación marítima o de trabajos en el mar» [art. 124.2 a) TRLIS].
 - b) Ha de tratarse de buques aptos para la navegación y solo se pueden dedicar a las siguientes actividades: transporte de mercancías, transporte de pasajeros, o actividades de salvamento y otros servicios prestados necesariamente en alta mar [art. 124.2 b) TRLIS]. Hay que entender excluidos del acceso al régimen cualquier tipo de artefactos flotantes sin propulsión; los transbordadores portuarios y fluviales, así como plataformas flotantes, plataformas en alta mar o instalaciones flotantes que no se dediquen al transporte de mercancías o pasajeros o a actividades de transporte en servicios que no se prestan necesaria-

¹² La doctrina administrativa ha insistido en que la norma legal, al fijar el ámbito de aplicación del régimen, está contemplando a todos los buques propios o arrendados por un mismo sujeto pasivo o grupo fiscal y, que, además, se trata de un ámbito de aplicación obligatorio y no potestativo [véase la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) núm. 2051/2004, de 9 de diciembre (NFC020410)]. Pero no es posible una explotación parcial de los buques ya que, como señala la DGT en su Resolución núm. 2051/2004, de 9 de diciembre, se «... incluye a los buques tomados en fletamento de los que la entidad pudiera disponer. Por tanto, la norma, al delimitar el ámbito de aplicación del régimen, lo prevé para todos los buques de los que la entidad dispone por ostentar la propiedad de los mismos o por ser titular del uso de ellos en virtud de un contrato que pueda o deba ser calificado como arrendamiento o fletamento. En cualquier caso, tanto la literalidad de la norma como la estructura del régimen exigen que, cualquiera que sea la operación económica o negocio jurídico mediante el que se realiza la explotación de un buque, esta recaiga sobre su totalidad, por lo que no podrá aplicarse el régimen especial cuando dicha explotación solo se refiera a una parte del mismo» (NFC020410).

mente en alta mar (por ejemplo, restaurantes, prisiones, etc.)¹³. Como veremos, hasta la aprobación y entrada en vigor de la Ley 4/2006, se excluía la aplicación del mismo para los buques de remolque y dragas que realizan la actividad de transporte marítimo.

Teniendo en cuenta esto, la determinación objetiva corresponde exclusivamente con relación a estas actividades que llevan a cabo los buques explotados por las navieras que entran en el ámbito de aplicación del régimen. Sin embargo, para el resto de las actividades que puede llevar a cabo la entidad naviera hay que aplicar el régimen previsto con carácter general en el IS en atención a las rentas que de tales actividades se deriven u obtengan¹⁴.

1.2. La modificación del ámbito de aplicación por la Ley 4/2006.

1.2.1. La ampliación del ámbito de aplicación.

El régimen especial de tributación de las entidades navieras ha sufrido una modificación de gran relevancia a través de esta Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas del Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias¹⁵. Esta modificación responde a la Comunicación C(2004)43, de 13 de enero de 2004, de la Comisión Europea, relativa a las nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo, en la que se emplazaba a los Gobiernos de los Estados miembros a modificar sus regímenes de ayudas al transporte marítimo para adaptarlos a los criterios fijados en tales Directrices¹⁶.

A través de esta norma se ha modificado sustancialmente el ámbito de aplicación del régimen y, en consecuencia, también los supuestos en que se va a poder acudir a la determinación objetiva dentro de este régimen especial del IS. En particular, van a poder acogerse al régimen, además de las entidades inscritas en alguno de los registros previstos en la Ley de Puertos, las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques incluidos en el régimen especial¹⁷.

Conviene recordar que el Registro de buques y Empresas navieras previsto en la Ley de Puertos tiene por objeto la inscripción de buques abanderados en España y Empresas navieras españolas¹⁸. La extensión del régimen especial posibilita su aplicación más allá de estos supuestos.

¹³ Así lo consideró expresamente la Comisión Europea en su Decisión de 27 de febrero de 2002.

¹⁴ En este sentido, el artículo 125.4 del TRLIS, en su segundo párrafo, aclara que esa parte de base imponible estará integrada: 1) por todos los ingresos que no procedan exclusivamente de la explotación o titularidad de los buques incluidos en el régimen, 2) por los gastos directamente relacionados con la obtención de estos y 3) por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada por estas actividades.

¹⁵ NFL009683.

¹⁶ Estas Directrices fueron publicadas en el Diario Oficial de la UE del 17 de enero de 2004 (LCEur 2004\137).

¹⁷ Conforme al nuevo apartado b) del artículo 124 de la LIS hemos de entender por gestión técnica y de tripulación: la asunción de la completa responsabilidad de la explotación náutica 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.

¹⁸ Artículo 75.1 de la Ley 27/1992.

Como apuntamos en el apartado anterior, es necesario que los buques estén gestionados estratégicamente y comercialmente desde España o desde el resto de la UE y que se destinen a determinadas actividades. La Ley 4/2006 ha posibilitado la aplicación del régimen especial, y por lo tanto también de la determinación objetiva, para los buques y dragas que realicen la actividad de transporte marítimo. Para los buques destinados a actividades de remolque se requiere que menos de la mitad de sus ingresos procedan de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto; en caso de dragas es necesario que más de la mitad de los ingresos del período impositivo procedan de la actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos. De este modo, podemos decir que se exige en ambos casos que los buques o dragas obtengan la mayor parte de sus ingresos de la actividad del transporte marítimo. El legislador se ha visto en la obligación de, además de acceder a las directrices comunitarias, alcanzar un trato más equitativo para estos supuestos. Lógicamente, la aplicación del régimen irá referida a los ingresos procedentes del transporte marítimo. Así se ha previsto con relación a las dragas donde se señala que el régimen alcanzará únicamente «a esta parte de su actividad». La misma solución se impone para los buques de remolque, aunque el legislador se haya olvidado de hacer una previsión de sentido afirmativo¹⁹. En cualquier caso, es necesario que los buques o dragas estén registrados en la UE –en España o en cualquier otro Estado de la Unión–.

Por otra parte, el régimen va a poder aplicarse por sujetos pasivos que tengan buques no registrados en España o en otro Estado miembro de la UE. Pero para ello es necesario el siguiente requisito:

- Que el porcentaje medio del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la UE, respecto del tonelaje neto total referido al año anterior al momento en que se produce el incremento del porcentaje del tonelaje neto de los buques no registrados en España o en otro país de la UE respecto del total de la flota de la entidad acogida al régimen especial, se mantenga durante los tres años posteriores. Pese a que la redacción del precepto no es muy afortunada, la exposición de motivos de la Ley 4/2006 nos aporta luces en el asunto, puntualizando que lo que se permite es que los interesados puedan incluir en sus solicitudes buques no registrados en la UE, a condición de que mantengan o incrementen el porcentaje neto bajo registro comunitario respecto del tonelaje total de buques de la entidad acogidos al régimen especial previsto en el TRLIS.

Este requisito se elimina siempre que el porcentaje de tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la UE sea al menos del 60 por 100. La finalidad de esta previsión legislativa es, claramente, que el tonelaje de registro neto como espacio apto para llevar a cabo el transporte marítimo corresponda a buques nacionales de un Estado miembro de la Unión. De este modo, se continúa respondiendo al fundamento originario del régimen especial. Y es por ello que el incumplimiento de estos requisitos implica la pérdida del régimen para los buques adicionales que motivaron el incremento y la correspondiente regularización tributaria²⁰.

¹⁹ Para los supuestos de cesión de uso de los buques o dragas habrá que justificar que los ingresos de la entidad que desarrolla la actividad de remolque o dragado cumple el requisito de que la mayoría de sus ingresos procedan del transporte marítimo en cada uno de los períodos impositivos en los que le sea de aplicación el régimen [2.º párrafo del art. 124.2 c) TRLIS].

²⁰ La norma prevé que si el incremento fue motivado por la baja de buques registrados en España u otro Estado miembro de la UE, la regularización corresponde a dichos buques por todos los períodos impositivos en que los mismos hubiesen estado incluidos en el régimen (nuevo párrafo 3.º del art. 128.2 TRLIS).

Con la misma finalidad, es lógico que se excluya expresamente la aplicación del régimen respecto a aquellos sujetos cuyos buques estén registrados, en su totalidad, fuera de la UE. Igualmente, el artículo 124.4 del TRLIS ha incorporado la exclusión del régimen –contenida en el originario 124.3 TRLIS– referida a los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades de recreo, pesqueras o deportivas. Se ha modificado la anterior previsión en que también se excluía a los buques dedicados a actividades de dragado porque, como hemos visto, ahora se habilita la aplicación del régimen para las mismas bajo determinadas condiciones. Lo mismo sucede con relación a las actividades de remolque, de ahí que con relación a ellas se haya modificado el tenor literal del artículo 124.2 b) del TRLIS en el que anteriormente se exigía que se dedicasen en exclusividad a esta actividad.

De todo ello, podemos extraer como una primera conclusión, acerca de la modificación incorporada a través de la Ley 4/2006 al régimen especial de las entidades navieras previsto en el IS, la extensión del ámbito de aplicación del régimen. Una ampliación que tiene su correlato inmediato en el régimen de determinación objetiva en la medida en que, recordemos, el régimen corresponde exclusivamente con relación a las actividades que llevan a cabo los buques explotados por las navieras que entran en el ámbito de aplicación del régimen especial.

1.2.2. La incorporación de un nuevo supuesto de exclusión.

Si en sentido positivo la Ley 4/2006 ha ampliado el ámbito de aplicación del régimen, en sentido negativo esta norma ha establecido nuevos supuestos en los que las navieras quedarán privadas de acceder al régimen. Estos supuestos traen causa en la Comunicación de la Comisión Europea 2004/C244/02, de 7 de julio, en la que se adoptaron unas nuevas Directrices Comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis²¹. Tales Directrices emplazaron a los Estados miembros a adaptar sus regímenes de ayuda que no fuesen ayudas estatales de salvamento y reestructuración para excluir de su ámbito de aplicación cualquier ayuda que pueda concederse a grandes o medianas empresas durante el período de reestructuración, incluidas las ayudas concedidas de conformidad con un régimen autorizado, siempre que la Comisión no hubiese sido informada de las mismas en el momento en que adoptó su decisión sobre la ayuda de reestructuración. Esta adaptación obligó a nuestro legislador a establecer una incompatibilidad absoluta entre las ayudas estatales de salvamento y reestructuración con otros regímenes de ayuda que pudieran aplicar las empresas durante el período de reestructuración, donde tenemos que destacar ahora el régimen especial de las navieras previsto en nuestro IS.

Conforme a ello, se establece un nuevo supuesto de exclusión del régimen especial. En este sentido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 124.5 del TRLIS, no se puede aplicar el régimen por parte de las empresas navieras en las que concurren simultáneamente los siguientes requisitos:

1. Que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación de la Comisión Europea 2003/361/CE, de 6 de mayo²². Esta Reco-

²¹ DOUE de 1 de octubre de 2004 (LCEur 2004\2971).

²² LCEur 2003\1344.

mendación se refiere a la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas utilizadas en las políticas comunitarias aplicadas en la CE y el Espacio Económico Europeo²³. Se considera empresa toda entidad, con independencia de su forma jurídica, que ejerza una actividad económica y, en particular, se consideran empresas las entidades que ejerzan una actividad artesanal u otras actividades a título individual o familiar, las sociedades de personas y las asociaciones que ejerzan una actividad económica de forma regular. Se conceptúa la PYME como aquella empresa que ocupa al menos 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros. La PYME comprende las categorías de: microempresas, pequeñas y medianas empresas. La PYME será microempresa si ocupa a menos de 10 personas y cuando el volumen de negocios anual o el balance general anual no supera los 2 millones de euros. Y será pequeña empresa si ocupa menos de 50 personas y su volumen de negocios anual o balance general anual no supera los 10 millones de euros²⁴.

En los demás casos, hemos de entender que nos encontramos ante una mediana empresa. Es decir, será mediana empresa aquella que ocupe entre 50 y 250 personas y cuyo volumen de negocios anual o balance general anual supera los 2 millones de euros y no excede de 50 millones de euros en el primer caso (volumen anual de negocios) o 43 millones de euros en el segundo (balance general anual). Cuando se superen estos límites estaremos en presencia de una gran empresa.

Con estos parámetros, la entidad que podamos calificar como mediana o gran empresa, siempre que concurren las dos siguientes circunstancias, no tendrá acceso al régimen.

2. Que perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de la mencionada Comunicación de la Comisión Europea 2004/C244/02. Se trata por lo tanto de restringir, en ciertas condiciones, la concurrencia de una duplicidad de ayudas estatales conforme a la naturaleza múltiple del régimen especial de las navieras que expusimos con anterioridad.
3. Que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación del régimen especial cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración. Si se tuvo en cuenta, sí sería posible la duplicidad de ayudas estatales.

2. Opción y renuncia.

Conforme a la previsión genérica de nuestra Ley General Tributaria (LGT) y exigencia general de los regímenes de determinación objetiva, este régimen previsto para las navieras es optativo para los sujetos pasivos del IS que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación²⁵.

²³ Artículo 1 de la Recomendación.

²⁴ Véanse los artículos 1 y 2 del Anexo de la Recomendación.

²⁵ La aplicación del régimen se condiciona a la autorización por el Ministerio de Hacienda, previa solicitud del sujeto pasivo [PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos, 2007, pág. 465].

El régimen jurídico de la opción y renuncia al régimen se concreta en los artículos 50-52 del Reglamento del IS (RIS). Varias son las particularidades con relación al ejercicio de la opción. Hay que partir de que pueden optar entidades cuyo objeto social incluya la explotación de buques propios y arrendados. La opción podrá extenderse a todos los buques tomados en fletamento por el solicitante, pero el tonelaje neto de los buques tomados en fletamento no podrá superar el 75 por 100 del tonelaje total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que aplique el régimen, quedando excluidos de este los buques que ocasionen la superación de dicho límite.

La solicitud es única y debe estar referida a la totalidad de los buques explotados por las entidades del mismo grupo fiscal. Los documentos que han de acompañarla son distintos en función de que se trate de entidades constituidas o no constituidas. El plazo es lo suficientemente amplio, tres meses, y coincide con el período que tiene la Administración para autorizar el régimen, acogiéndose la regla del silencio administrativo negativo dentro del procedimiento. La autorización para la aplicación del régimen se concede por un período de 10 años prorrogables por iguales períodos de tiempo. El sujeto pasivo debe presentar una solicitud adicional si con posterioridad a la concesión de una autorización adquiere, arrienda o toma en fletamento otros buques que cumplan los requisitos del régimen, la cual se concederá por el período temporal de vigencia que reste a la autorización inicial del régimen ²⁶.

En toda esta regulación existe una armonización importante a nivel comunitario, en aquellos países en los que se ha previsto la aplicación del régimen. En algún extremo encontramos regulaciones diferentes con relación a algún aspecto procedimental. Así, por ejemplo, existe algún país como Francia que, en lo que se refiere a sociedades navieras que forman parte de un grupo fiscal, exige que la opción sea ejercitada individualmente por cada sociedad. La finalidad del legislador es evitar que sociedades beneficiarias hayan optado por el régimen especial del IS y las deficitarias no lo hayan hecho. Es una finalidad perfectamente loable y deseable desde el punto de vista de su consecución. Sin embargo, desde el punto de vista procedimental la pluralidad de solicitudes puede complicar un poco el procedimiento. Por ello consideramos la simplicidad del régimen de determinación objetiva es asimismo deseable desde el punto de vista procedimental. A estos efectos, la opción española atiende al mismo objetivo que la regulación francesa pero instaurando un sistema más simple y menos costoso. En aras de la armonización y la mejor regulación del régimen, en la que luego se incidirá,

²⁶ De acuerdo con la ampliación del ámbito de aplicación del régimen efectuado por la Ley 4/2006, a las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques, recientemente el Real Decreto 1793/2008, de 3 noviembre, por el que se modifica el RIS (NFL011858), ha modificado el Título VI del RIS referido a la aplicación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje. Esencialmente, se modifican los artículos 50.1, 51.3 y 51.7 del RIS, añadiendo, además, un apartado g) al artículo 51.1 del RIS. De esta manera, se ha previsto que puedan optar las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques, en cuyo caso la opción comprenderá todos los buques gestionados por el solicitante, así como los que gestione con posterioridad. Se exige como requisito general que los buques cumplan los requisitos del artículo 124.2 del TRLIS. En cuanto al procedimiento, en el caso de entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques, se exige documento demostrativo del cumplimiento de las prescripciones del Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación (CGS), expedido en los términos establecidos en el artículo 13.2 de ese mismo cuerpo normativo. Por lo que se refiere al órgano competente para la instrucción y resolución, se prevé que también pueda recabar informe de los organismos competentes para verificar la actividad realizada por las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques. Finalmente, se establece que se debe presentar una nueva solicitud para el caso de que con posterioridad a la autorización se gestionen, en su totalidad, otros buques que cumplan los requisitos del régimen.

consideramos que el acercamiento de las diferentes normativas comunitarias en aspectos como el presente coadyuvará a una regulación más satisfactoria en el futuro.

En cuanto a la renuncia, parece coherente la habilitación de un plazo coincidente con el de la solicitud, como sucede en el ordenamiento español en que se exige la renuncia dentro de los tres meses anteriores al período impositivo a aquel en que deba surtir efectos. Sus consecuencias penalizadoras, como en el caso del IRPF, tienen un período más amplio que en aquel, de modo que durante los cinco años siguientes a la fecha anterior no se podrá solicitar una nueva aplicación del régimen. Evitar maniobras fraudulentas a partir de la aplicación del régimen fundamenta soluciones similares a las de nuestro ordenamiento tributario en este supuesto concreto. Resulta discutible la previsión de un plazo «de penalización» tan amplio. Pero la posibilidad de que se lleven a cabo ciertas operaciones de ingeniería fiscal de cierta complejidad e indudables beneficios fiscales desmedidos sostienen previsiones como la presente.

Por lo demás, la regulación de la opción y renuncia al mismo han quedado en manos de una norma reglamentaria. Sin embargo, aspectos sustanciales del régimen como su ámbito de aplicación han sido perfectamente delimitados por una norma con rango de ley lo que minorra las críticas del régimen desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria.

3. La determinación objetiva de la base imponible.

Conforme a la necesidad de una simplificación de nuestro sistema tributario, que venimos defendiendo en este trabajo, vinculada al fundamento último del régimen que pretende el renacer de las flotas nacionales, el legislador ha habilitado un régimen de determinación objetiva para concretar la base imponible del IS. La opción se muestra del todo idónea en orden a la finalidad que con la misma se pretende alcanzar.

El régimen es claramente objetivo ya que la base imponible que corresponde a la explotación de los buques se determina en función del tonelaje. No obstante, es preciso matizar que la base imponible de las entidades navieras acogidas al régimen especial se compone de dos partes²⁷: una específica, referida al total de los buques que son susceptibles de incluirse en el régimen especial y que explote la entidad naviera de que se trate y, otra, general, que concierne al resto de actividades que desarrolla tal entidad²⁸. Como ha señalado ALONSO GONZÁLEZ, se dibuja una base imponible con dos compartimentos estancos e incommunicados: a) el correspondiente a los rendimientos computados objetivamente, en el que se incluirán las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales de los que derivan tales rendimientos y b) el correspondiente a los restantes rendimientos, medidos en estimación directa, en el que, en su caso, se integrarán las plusvalías que puedan estimarse generadas fuera del período de aplicación del régimen de determinación objetiva²⁹.

²⁷ Se destaca que: «(...) la especialidad de este régimen consiste en aplicar un sistema de estimación objetiva, no de la totalidad de la base imponible correspondiente a este tipo de entidades, sino solo a la parte de su base imponible que derive de las actividades afectadas al régimen» [PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso...*, ob. cit., pág. 465].

²⁸ REY SÁNCHEZ, M.: *Tonnage Tax...*, ob. cit., pág. 37.

²⁹ «La simplificación...», ob. cit., pág. 301.

La determinación de la base imponible se lleva a cabo de manera individual, para cada barco³⁰. A su vez, se establece una escala, donde a partir de las toneladas de registro neto se adjudica³¹, por tramos, un importe diario por cada 100 toneladas de registro³². La simplificación del sistema es evidente; se abona una cantidad fija a partir de la aplicación de una escala, para cada barco, teniendo en cuenta el período impositivo en que el mismo está a verdadera disposición del sujeto pasivo del tributo³³.

Como adelantamos, la renta positiva o negativa que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen, se considera integrada en la base imponible calculada a través del régimen de determinación objetiva mencionado. Pero cuando se trata de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió al régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación³⁴, se establecen unas reglas especiales que imponen ciertas obligaciones para evitar la utilización fraudulenta del régimen.

Así, conforme al artículo 125.2 del TRLIS, en el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, es obligatorio dotar una reserva indisponible por un importe equivalente a la diferencia positiva existente entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla, o bien especificar la citada diferencia, separadamente para cada uno de los buques y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de estos, en la memoria de sus cuentas anuales. En el supuesto de buques adquiridos mediante una operación a la que se haya aplicado el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en la LIS, el valor neto contable se determinará partiendo del valor de adquisición por el que figurase en la contabilidad de la entidad transmitente. El incumplimiento de la obligación de no disposición de la reserva o de la obligación de mención en la memoria constituye infracción tributaria grave, sancionándose con una multa pecuniaria proporcional del 5 por 100 del importe de la citada dife-

³⁰ Se ha insistido en que la aplicación de la tabla no puede hacerse sobre la totalidad del tonelaje operado por la empresa, lo que la favorecería sensiblemente, sino que ha de realizarse, de modo separado, para cada uno de los buques (véase AMYA ABOGADOS: «Regulación jurídica del nuevo esquema de tributación de las empresas navieras españolas al Impuesto sobre Sociedades: El *tonnage tax*» extraído vía electrónica de la dirección URL: <http://www.ama.es>, pág. 3).

³¹ La Resolución de la DGT núm. 2051/2004, de 9 de diciembre, confirma que las toneladas de registro neto hacen referencia al «arqueo neto», determinado según el Convenio Internacional sobre Arqueo de Buques de 23 de junio de 1969 (BOE de 15 de septiembre de 1982). La Resolución de la DGT indicó que el tonelaje de registro neto es el que corresponde al buque sin carga y tiene que constar el Registro Mercantil, en la hoja de cada buque, de conformidad con lo establecido en el artículo 152 del Decreto de 14 de diciembre de 1956 del Reglamento del Registro Mercantil, aún vigente por lo dispuesto en la disposición adicional 13.ª del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

³² La escala es muy semejante a la que se ha establecido en otros países de la UE y puede comprobarse como es idéntica en lo que se refiere a los tramos de tonelaje neto y de gran similitud en lo que se refiere a los importes que se establecen por cada 100 toneladas.

³³ El hecho de que en la aplicación de la escala se tomen en cuenta únicamente los días en que los buques están a disposición del sujeto pasivo, excluyéndose los días en que los mismos estuviesen fuera de servicio, debido a reparaciones (ordinarias o extraordinarias), es otra de las analogías con respecto a los países de nuestro entorno comunitario en que se ha acogido el régimen del *tonnage tax*.

³⁴ Es importante no perder de vista que, conforme al artículo 50.3 del RIS, no tienen la consideración de buques usados aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hayan sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria. En este sentido, se ha pronunciado la DGT en su Resolución núm. 1670/2004, de 13 de septiembre (NFC020137).

rencia. La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reduce conforme al artículo 188.3 de la LGT.

El importe de la citada reserva positiva, junto con la diferencia positiva existente en la fecha de la transmisión entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado, se añadirá a la base imponible cuando se haya producido la mencionada transmisión. De igual modo se procederá si el buque se transmite, de forma directa o indirecta, con ocasión de una operación a la que resulte de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

El establecimiento del régimen especial más satisfactorio encuentra un fundamento más que justificado. Pero el legislador se ha dado cuenta de que el establecimiento de un sistema objetivo en la determinación de los rendimientos de los sujetos obligados a contribuir es un buen instrumento en la reducción de costes fiscales. El régimen especial pretende reducir costes fiscales y qué mejor manera que a través de un sistema objetivo de determinación donde nos remitimos al pilar fundamentador de la determinación objetiva, como régimen de determinación de la base imponible, en cuanto, por ejemplo, a la limitación de costes fiscales indirectos. Como adelantamos, la disparidad de costes fiscales en el sector naviero es una de las bases fundamentadoras de la generalización de regímenes de *tonnage tax* en la UE, de ahí que la medida pueda calificarse como positiva³⁵.

La Ley 4/2006 ha incorporado una nueva previsión referida a la regulación del régimen de determinación objetiva donde, sin embargo, se mantienen la escala y normas establecidas originariamente. La novedad consiste en que se han incluido en el régimen los servicios prestados al buque adscrito al régimen (practicaje, remolque, amarre y desamarre), así como los servicios relacionados con la carga del buque. De este modo, cuando se regula el régimen de determinación objetiva se dispone que la parte de la base imponible determinada conforme a la misma incluye «... las rentas derivadas de los servicios de practicaje, remolque, amarre y desamarre, prestados al buque adscrito a este régimen, 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»³⁶. Consecuentemente podemos distinguir dos supuestos:

- Para los servicios prestados al buque acogido al régimen especial se requiere que el buque sea utilizado por la propia entidad.
- Mientras que para los relacionados con la carga del buque es necesario que se facturen al usuario del transporte pero puede prestarlos la propia entidad o un tercero no vinculado a la misma.

³⁵ *Ibidem*, pág. 42.

³⁶ Como se señala en la exposición de motivos de la Ley 4/2006, se satisface así una propuesta de modificación que había presentado el Gobierno español relativa a la inclusión en el régimen de los servicios prestados al buque adscrito al régimen y los relacionados con la carga del buque. Ambas actividades se incluyen en la explotación de buques propios o arrendados tras la aprobación de la propuesta de modificación de la Comunicación de la Comisión C(2004) 1931/2, de 28 de mayo de 2004.

Como crítica subsistente al régimen objetivo, puede plantearse la problemática de que la determinación objetiva haya derivado en otro tributo. En este sentido ALONSO GONZÁLEZ ha sostenido que a la luz de este régimen se pone de manifiesto cómo el régimen ha derivado en un tributo distinto, más allá de lo que sería esperable, en principio al menos, del hecho de medir la base imponible a través de reglas distintas de las generales a las que caracterizan a la determinación directa³⁷. Si bien, hay que reconocer que las toneladas de registro neto que se toman como punto de partida en la aplicación del régimen de determinación objetiva se vinculan al rendimiento de la actividad. Se puede alcanzar una aproximación al rendimiento de la actividad. Pero la caracterización del régimen como ayuda de Estado matiza esta nota característica, ya que no se llega, ni pretende exactamente llegar a un rendimiento medio de la actividad.

Los primeros años de aplicación del régimen en nuestro país han confirmado la virtualidad de la determinación objetiva. Los escasos problemas de aplicación y conflictos que ha provocado no se refieren a la cuantificación tributaria. Son otros extremos, como los requisitos de aplicación del mismo, los que han dado lugar a cierta conflictividad, aunque apenas existente.

4. Cesación del régimen y efectos.

El incumplimiento cualquiera de los requisitos de la aplicación del régimen da lugar a su cesación. Los efectos de tal cesación podemos resumirlos, básicamente, en los dos siguientes:

1. En primer lugar, la aplicación del régimen general del IS vinculada a la pérdida de la autorización permisiva de la aplicación, así como de todos los beneficios fiscales derivados de la misma.
2. En segundo término, la correspondiente regularización debiendo ingresar la cuota del período impositivo y las cuotas íntegras correspondientes a la aplicación del régimen general del impuesto durante el período en que se aplicó la autorización.

Con ello se pretenden evitar maniobras de ingeniería fiscal u otras que tengan como única finalidad el máximo ahorro fiscal a partir de una utilización fraudulenta del régimen. Coherentemente, para estos supuestos, pueden exigirse ciertas obligaciones accesorias como intereses de demora o recargos y, asimismo, imponerse las sanciones que se hubieran podido cometer (art. 128.2 TRLIS).

No es muy clara la normativa en la expresión de alguna de las consecuencias penalizadoras derivadas de la cesación del régimen. En particular se impone, dentro de la obligación de regularización, que se deban devolver las cuotas íntegras correspondientes a la aplicación del régimen general en la totalidad de los períodos en que resultó de aplicación la autorización. A nuestro juicio, la norma debería distinguir diferentes supuestos o cuanto menos ser más clara en su redacción. Como se ha

³⁷ «La simplificación...», ob. cit., pág. 301.

señalado, la autorización en la aplicación del régimen es concedida por períodos decenales y es posible la prórroga de tal autorización por períodos del mismo tiempo. Para los supuestos de prórroga del régimen no tiene sentido que los efectos del incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen se refieran a períodos anteriores en los que el sujeto pasivo cumplía todas las condiciones de acceso al régimen. *De lege ferenda*, sería conveniente una matización en este sentido.

Hay que entender, para los supuestos de renovación de la autorización y prórroga del régimen, que cuando la sociedad renueva su opción después de un período decenal, solamente los beneficios determinados a tanto alzado durante el período cubierto por la opción en curso en la fecha de cese del presente régimen deben tenerse en cuenta. El legislador español no ha hecho una previsión expresa en tal sentido, lo cual no obsta a que llevemos a cabo esta interpretación. Es más, nuestra norma se refiere a una regularización referida a «todos los períodos impositivos a los que resultó de aplicación la autorización». Por esta razón, nos parece interesante una precisión referida a aquellos supuestos de renovación de la autorización en que la cesación ha lugar por alguna causa sobrevenida respecto al anterior período autorizado.

Enlazando con esta temática, conviene hacer alguna apreciación con relación a la fórmula tan amplia que la normativa española ha empleado para referirse a las causas de cesación en la aplicación del régimen. En particular, el TRLIS indica que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos para la aplicación del régimen determinará su cesación, así como el resto de las consecuencias que mencionamos al comienzo de este apartado. Más allá de esta previsión podemos llevar a cabo una clasificación de las causas que dan lugar a la cesación en la aplicación del régimen. Estas causas pueden ser de dos clases:

- De una parte, la cesación del régimen por falta de renovación. Si el régimen no es renovado una vez que se termina el período para el que fue autorizado, recordemos por períodos de 10 años, no podrá seguir siendo aplicado. La voluntariedad del régimen determina esta causa de cesación del régimen.
- De otra, puede tener lugar la cesación anticipada del régimen por causas sobrevenidas referidas a la falta de respeto de sus condiciones de aplicación. En este apartado podríamos incluir supuestos como: que la sociedad ha dejado de poseer o fletar buques susceptibles de encuadrarse dentro del régimen; que, tratándose de buques dedicados a actividades de remolque o draga, no se cumplan los requisitos porcentuales exigidos normativamente con relación a los ingresos del período impositivo; y, en general, el incumplimiento de cualquiera otros requisitos establecidos para el disfrute del régimen especial. De hecho esta última es la fórmula que la normativa española ha utilizado para referirse a esta cuestión, disponiendo que el incumplimiento de los requisitos establecidos para el régimen implicará la cesación del mismo.

En otros ordenamientos jurídicos las causas sobrevenidas determinantes de la inaplicación del régimen han sido establecidas de modo específico en la ley. Así, por ejemplo, en Francia el artículo 209-0 B del *Code Général des Impôts* (CGI) establece ciertas causas que determinan el cese sobrevenido en la aplicación del régimen. Igual que en España, para el año 2006 se modificó el régimen y,

entre otras novedades, se incorporó a la normativa un condicionante específico en su aplicación. Así, la Ley de Presupuestos rectificativa para el año 2006 establece que la aplicación del régimen estará condicionada, para los ejercicios que se inicien a partir del 30 de junio de 2005, al compromiso de la empresa de transporte marítimo de no reducir el nivel de la flota bajo pabellón comunitario durante el período de aplicación del régimen³⁸. Se trata, de este modo, de atender a los fundamentos del mismo³⁹. En el mismo sentido, fruto de la reforma comentada de 2006, actualmente en nuestro país cuando existe un incremento de los buques no registrados en la UE a consecuencia de la baja de alguno de los buques de pabellón comunitario puede resultar exigible la regularización por esos buques.

En cuanto a la extinción del régimen, el legislador español simplemente se refiere al incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos para el régimen como causa de su extinción. En la medida en que los requisitos para el disfrute son muy variados, y se encuentran en función de múltiples condicionantes referidos tanto a las navieras como a los buques, consideramos que la simplicidad y sencillez de la redacción española es perfectamente sostenible, sin necesidad de una descripción detallada de cada uno de los supuestos que podría dar lugar a algún olvido y posterior conflicto o duda interpretativa en la aplicación del régimen.

V. LA NECESARIA COORDINACIÓN DE LAS REGULACIONES EN EL SENO DE LA UE

1. Hacia la generalización del régimen en la UE.

Este régimen especial está llamado a ser un régimen generalizado en el seno de la UE. Como apuntamos en la actualidad, lo encontramos en buena parte de los países de la Unión que se han ido incrementando en los últimos años. Desde los antecedentes originarios del régimen: Grecia (1938⁴⁰) y Chipre (1963), en las dos últimas décadas el régimen ha encontrado un lugar en la normativa de buena parte de otros países comunitarios. Podemos mencionar los regímenes instaurados, en los años mencionados y que se encuentran vigentes, en los siguientes países: Holanda (1996) y Noruega (1997), Alemania (1999), Reino Unido (2000), Dinamarca, España, Finlandia, Irlanda (2002), Francia (2003), Bélgica (2004) e Italia (2005)⁴¹.

³⁸ Véase el artículo 47 de la Ley francesa n.º 2005-1720, de 30 de diciembre de 2005, publicada el 31 de diciembre en el *Journal Officiel*.

³⁹ En el mismo sentido, en nuestro país cuando existe un incremento de los buques no registrados en la UE a consecuencia de la baja de alguno de los buques de pabellón comunitario puede resultar exigible la regularización por esos buques (párrafo 3.º del art. 128.2 TRLIS).

⁴⁰ En Grecia en esa fecha encontramos un precedente remoto del régimen, si bien un antecedente más inmediato corresponde a una modificación normativa llevada a cabo por la Ley griega 27/1975, de 22 de abril, a través de la cual el régimen se modificó sustancialmente.

⁴¹ En Italia el régimen realmente se abrió paso en el año 2003 con la reforma de la imposición sobre la renta (*D. Lgs. 12 dicembre 2003, n.º 344 di riforma dell'imposizione sul reddito*) pero realmente ha operado a partir del Decreto del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de junio de 2005, publicado en la *Gazzetta Ufficiale* n.º 153 de 4 de julio de 2005, tras la aprobación del régimen italiano por la Comisión Europea el 20 de octubre de 2004. Más extensamente sobre el régimen italiano y las primeras experiencias europeas, véase PORPORA, F.: «La cosiddetta tonnage tax. La prospettiva italiana e le esperienze».

También las recientes ampliaciones a la Europa de los 27 se han dejado sentir en la extensión del régimen a alguno de los últimos países adheridos a la Unión. En este sentido, la Comisión Europea ha aprobado, el 19 de julio de 2006, un régimen de tributación en función del tonelaje para Lituania que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2007. Asimismo, en Polonia se ha introducido este régimen a partir del 1 de enero de 2007, aunque con algunas características que lo diferencian del aprobado por la Comisión en otras ocasiones (por ejemplo, previsión para personas físicas). Por este motivo, recientemente se ha abierto una investigación específica a partir de la que conoceremos en que términos se declara compatible el régimen polaco desde la UE.

La simplicidad del régimen ⁴², seguridad jurídica, previsibilidad de resultados y el aligeramiento de las cargas fiscales son ventajas que se vinculan al mismo. Buena parte de las mismas derivan del establecimiento de un régimen de determinación objetiva en el IS para la determinación de una parte de la base imponible de las navieras.

La UE configura las ayudas de Estado en el cuadro de la política de transportes marítimos con el fin de promover la competitividad de las flotas comunitarias. De ahí que el pabellón comunitario sea determinante en la regulación de las ayudas. Este principio exige que las navieras tengan pabellón de un Estado miembro para beneficiarse de una ayuda de Estado, aunque excepcionalmente se haya tenido que admitir su aplicación a los conocidos como *shipmanagers* (sociedades gestoras de buques por cuenta de terceros). De este modo se habilita cuando la gestión estratégica y comercial de los buques tenga lugar en el territorio de la Unión y redunde a favor de aspectos tan importantes como la actividad económica y el empleo en la Comunidad.

Las ventajas del régimen sentadas sobre la base de un régimen de determinación objetiva peculiar, en la medida en que se responde a una Ayuda de Estado, deben facilitar el desarrollo del sector de los transportes marítimos y empleo en este sector. Todo ello en interés de la propia Comunidad. De ahí, que este «beneficio fiscal» se limite al sector del transporte marítimo ⁴³. Los datos comunitarios más recientes demuestran una tendencia opuesta al abandono de los pabellones, comentarios que habían sido la línea observada hasta prácticamente el año 1997 ⁴⁴. En la incidencia del régimen sobre la evolución del empleo los datos no son tan positivos, observándose un descenso de los empleados a bordo de buques que enarbolan pabellón comunitario, sin embargo estos datos se contrarrestan en la medida

europée a confronto», *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 1, 2005, págs. 3-54, PUOTI, G.: «La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario», *Rivista Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3, 2001, pág. 9-19, LEO, M.: «La cosiddetta "tonnage tax" – Ipotesi di introduzione in Italia», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3, 2001, pág. 33-43 y BERGANTINO, A.S.: «La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3, 2001, pág. 49 y ss.

⁴² En este sentido, ALONSO GONZÁLEZ ha expresado que el sistema que se dibuja no puede ser más sencillo («La simplificación...», ob. cit., pág. 300).

⁴³ Ello sin perjuicio de que, como sabemos, existan Ayudas de Estado significativas en otros sectores, además del de transporte, en materia de: agricultura, pesca e industria. Para una mayor información sobre las Ayudas en estas materias puede consultarse la siguiente dirección URL de la Secretaría General de la Comisión Europea: http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/droit_com/index_fr.htm#aides.

⁴⁴ En este sentido, la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea señala, a partir de los datos facilitados por los Estados en el año 2002 y los datos estadísticos disponibles (básicamente, ISL, Shipping Statistics 2001), que, en términos de porcentaje, la flota inscrita en los registros de los Estados miembros aumentó un 0,4 por 100 de media al año en número de buques, en un 1,5 por 100 en tonelaje y en un 12,4 por 100 en el caso de los buques portacontenedores.

en que la productividad y tecnología de los buques han evolucionado, por lo que son necesarios menos efectivos aunque mejor formados. Asimismo, desde el punto de vista de la contribución al conjunto de la actividad económica las instituciones comunitarias valoran los resultados positivamente ⁴⁵.

Por todo ello, estos regímenes están llamados a generalizarse en la UE durante los próximos años e incluso sería bueno mantener una cierta homogeneidad en las normativas estatales, tal y como ya existe en la actualidad. Su instrumentación a través de regímenes de determinación objetiva es consustancial a ellos; en último caso, la necesidad de una aproximación a los rendimientos coordinada con el establecimiento de una Ayuda Estatal erigen al régimen objetivo como la opción a seguir. Con buen criterio se señaló en una de las resoluciones de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que la superación de la disparidad de la normativa tributaria referida a las empresas de transporte marítimo, podría concretarse en la adopción del sistema de la *tonnage tax* ⁴⁶.

A grandes rasgos existe una cierta coordinación en el régimen y en la instauración de regímenes de determinación objetiva por parte de los distintos Estados miembros en los que actualmente se ha previsto el *tonnage tax*, a veces incorrectamente aludido con la terminología francesa *taxe au tonnage* –fruto de la traducción literal del inglés–, en la medida en que no nos encontramos ante una tasa, sino ante un régimen especial de imposición *a forfait* dentro del IS. Con carácter general, a la hora de poder aplicar el régimen, luego también la determinación objetiva, hay que tener en cuenta requisitos relativos a: la capacidad de los buques, el modo de explotación, la afectación de los buques, el modo de gestión y la adquisición de los buques. Estos requisitos vienen a coincidir, a partir de la normativa bien internacional bien administrativa, que vincula o establecida en los Estados miembros.

Pero existen diversas particularidades si observamos algunas regulaciones de otros países miembros. Así, por ejemplo, si acudimos a la regulación comparada del régimen especial de nuestros vecinos franceses podemos observar que existe alguna especialidad destacable, en especial, en la configuración del régimen de determinación objetiva regulado. Sin ánimo de ser exhaustivos, en el ordenamiento francés la determinación objetiva se articula a partir de una escala, un *barème forfaitaire*, coincidente prácticamente con el español ⁴⁷. Como en España, tal baremo se aplica a cada uno de los buques en función del tonelaje neto calculado en unidades de arqueo universal. Ahora bien, una diferencia sustancial del régimen francés con relación al régimen español es que el resultado obtenido se multiplica por 365 días, cualquiera que sea la duración de la explotación del buque a lo largo del año. No se tienen en cuenta los períodos de indisponibilidad del buque debida, en particular, a su mantenimiento. En caso de ejercicio más o menos de 12 meses, conviene multiplicar el resultado diario por el número de días del ejercicio. En caso de adquisición o cesión de los buques durante el año, la base de 365 días es objeto de una prorrata en función del número de los días transcurridos entre la fecha de adquisición y la fecha de cierre del ejercicio, o entre la fecha del principio

⁴⁵ Véase la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea.

⁴⁶ Véase la Resolución C- del tema referido a los aspectos impositivos de las empresas de transporte aéreo y marítimo celebradas en Barcelona-Génova en el año 2002. Puede consultarse el texto en la dirección web: http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=392.

⁴⁷ El régimen francés sería introducido a través del artículo 19 de la Ley de Presupuestos rectificativa para 2002 que instituye una ayuda en favor de las empresas de transportes marítimos en forma de un régimen fiscal al tonelaje. Estas disposiciones se codifican en el artículo 209-0 B del CGI, así como en los artículos 209 III bis y 209 V del mismo Código.

de ejercicio y la fecha de cesión. Lo mismo sucede tratándose de los buques tomados en fletamento que dura una parte del ejercicio.

En la normativa española, observamos cómo la aplicación del régimen de determinación objetiva se toman en cuenta los días del período impositivo en los que los buques estén a disposición del sujeto pasivo o en los que se haya realizado la gestión técnica y de tripulación, excluyendo los días en los que no estén operativos como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias ⁴⁸. Normas como la presente nos parecen más acordes con la naturaleza y finalidad del régimen especial. Por ello, la coordinación de aspectos como este resulta interesante de conseguir a nivel comunitario, sobre todo en atención a las importantes diferencias que se pueden derivar de la aplicación del régimen conforme a una regla u otra. A estos efectos, compartimos que «resulta necesario precisar el concepto de "días de operatividad comercial de la nave", delimitar los sujetos que podrán beneficiarse (propietarios o explotadores), las condiciones objetivas del impuesto, el nivel de extensión de las actividades (tráfico internacional o también de cabotaje), las actividades auxiliares comprendidas y, eventualmente, la comprensión de las plusvalías obtenidas por la cesión de la nave» ⁴⁹.

En líneas generales, sería deseable una armonización en la regulación de todos estos aspectos. La justificación parece clara porque incluso el ámbito de aplicación del régimen presenta especialidades en algunos países tanto desde el punto de vista de las actividades a las que se refiere como a los sujetos que se pueden aplicar el régimen. En este ámbito se ha destacado que en algún país, como Alemania, el régimen puede ser aplicado tanto por las sociedades de capital, como por las sociedades personalistas y personas físicas ⁵⁰.

2. Concurrencia fiscal y libertades comunitarias: límites conducentes a la coordinación fiscal.

Como expusimos, la especial fundamentación del régimen, se vincula a la necesidad de que resurjan las flotas nacionales de los Estados de la UE y que las sociedades navieras comunitarias alcancen un buen nivel de competitividad a nivel internacional. En el apartado anterior concluimos señalando que una cierta homogeneización del régimen es muy positiva. En este apartado pretendemos aportar un argumento más a favor de la coordinación del régimen a nivel comunitario, que encuentra una cierta justificación en recientes posturas de la Comisión ante propuestas de regímenes planteadas por algunos países que han incorporado recientemente el régimen.

El caso belga resulta particularmente interesante en este apartado. En junio de 2004 la Comisión da su visto bueno a una serie de ayudas a las empresas belgas de transporte marítimo rechazando, sin embargo, algunas de sus disposiciones ⁵¹. En particular, la decisión comunitaria se refiere una

⁴⁸ Véase el artículo 125 del TRLIS.

⁴⁹ Véase la Resolución C- del tema referido a los aspectos impositivos de las empresas de transporte aéreo y marítimo celebradas en Barcelona-Génova en el año 2002. Puede consultarse el texto en la dirección web: http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=392.

⁵⁰ PORPORA, F.: «La cosidetta tonnage tax...», ob. cit., págs. 46 y 52.

⁵¹ Decisión de la Comisión de 30 de junio de 2004, relativa a un conjunto de medidas fiscales que Bélgica tiene previsto ejecutar a favor del transporte marítimo, publicada en el DO de la UE de 10 de junio de 2005 (LCEur 2005/1133).

serie de medidas fiscales a favor del transporte marítimo establecidas en una Ley-Programa belga de 2 de agosto de 2002. En lo que ahora interesa, algunos de los extremos decididos por la Comisión se refieren a la regulación del régimen especial de las navieras. Dentro del régimen de determinación objetiva planteado por Bélgica destacaban la introducción de un tipo muy reducido para los buques de gran capacidad, la aplicación del régimen a actividades anexas sin relación directa con la actividad de transporte, la deducción sobre el impuesto a tanto alzado de pérdidas procedentes de otras divisiones y deducciones específicas para los buques más nuevos. Se trataba de medidas que hasta ese momento no se habían previsto en ninguno de los regímenes especiales a tanto alzado aprobados anteriormente por la Comisión, motivo por el que se ha tenido que pronunciar expresa e individualmente sobre cada uno de ellos.

En cuanto al tipo reducido, el régimen belga proponía un tipo de 0,05 euros por tramo de 100 toneladas superior a 40.000 toneladas. Esta medida se amparaba en el escaso número de tales barcos que se encontraban registrados en el ámbito comunitario. Pero esta alternativa podría animar a algunos armadores no belgas a transferir sus barcos de un registro comunitario al registro belga y, en definitiva, crear distorsiones de la competencia dentro de la Comunidad. Por ello, la Comisión únicamente considera compatible con el mercado común la introducción de ese tipo reducido, a condición de que los buques sean nuevos o hayan estado registrados como mínimo durante los últimos cinco años bajo una bandera no comunitaria. Incompatibles se consideran las medidas que permitan deducir del impuesto determinado a tanto alzado las posibles pérdidas de las otras divisiones sujetas a impuestos normales, ya que se juzga necesario mantener una división contable estricta entre actividades subvencionables y no subvencionables.

Tampoco se consideran compatibles las reducciones para los buques más nuevos –en el caso belga se habían previsto para buques con menos de 10 años– al considerar que no es necesario establecer ventajas suplementarias a favor de estos buques para contribuir a los objetivos fijados en las Directrices comunitarias. Con relación a la cobertura del régimen fiscal de beneficios procedentes de algunas actividades vinculadas en cierto modo al régimen, la Comisión distingue diferentes grupos de actividades. En resumidas cuentas, la Comisión admite la inclusión de ciertas actividades en el régimen siempre que se vinculen directamente a sus prestaciones de transporte marítimo.

A partir de todas estas consideraciones es preciso señalar que es importante que la configuración de las diferentes regulaciones de los regímenes especiales de determinación objetiva no dé lugar a unas ventajas fiscales que deriven en una competencia fiscal intracomunitaria. El respeto de las libertades comunitarias es fundamental en este ámbito y, como ya apuntamos en el apartado anterior, una cierta homogeneidad de las normativas es indispensable para evitar esa competencia fiscal.

En este sentido conviene recordar que la denominada competencia fiscal «perjudicial» tuvo que ser objeto de tratamiento por la Unión Europea y la OCDE a través de respectivos ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial. En la UE es importante destacar el Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas y en la OCDE el Informe sobre competencia fiscal perjudicial⁵². Por lo

⁵² En desarrollo de este particular pueden verse, por ejemplo, los trabajos de ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: «La competencia fiscal lesiva», *Impuestos*, Tomo I, 1999, págs. 166-200; MALDONADO GARCÍA-VERDUDO, A.: «Ejercicios sobre

que se refiere a la Unión, las medidas fiscales que se evalúan en el marco del Código de conducta pueden ser objeto de examen en cuanto sean ayudas de Estado. A estos efectos, es importante no perder de vista la importante relación que existe entre ese Código de conducta y las ayudas de Estado –léase en este apartado régimen especial de las navieras en el IS–, por cuanto, al menos de manera potencial, un buen número de medidas fiscales van a entrar en el ámbito de aplicación del Código y en el régimen comunitario de ayudas. Aquí es importante tener en cuenta que el régimen de ayudas previsto en el TCE tiene un ámbito más amplio que el Código, puesto que este último limita su sede aplicativa a las medidas que pueden influir en la radicación de empresas ⁵³.

La progresión y perfeccionamiento del régimen especial y de la determinación objetiva se perfilan como importantes objetivos para los próximos años ⁵⁴, sin embargo la mejor regulación presenta ciertos condicionantes de nivel comunitario infranqueables por las regulaciones que se puedan establecer en la nueva Europa de los 27. Entre ellos destacamos sobremanera la no permisión de una concurrencia fiscal comunitaria a partir de la descoordinación del régimen e, intrínsecamente vinculado, el respeto de las libertades comunitarias.

Como ha señalado RUIBAL PEREIRA, en el ámbito de la fiscalidad de las empresas en la UE se está abandonando cada vez más la idea de armonización, ocupando su lugar la técnica de coordinación entre Estados, como un mecanismo que permita adoptar decisiones comunes, pero sin ninguna nueva cesión de soberanía de los Estados miembros a la Comunidad ⁵⁵. La opción se ampara en la propia normativa comunitaria donde, a diferencia de la imposición indirecta (art. 93 TCE), el Tratado no establece expresamente la necesidad de alcanzar una armonización de la imposición directa, pese a que existe una serie de preceptos formulados ampliamente que podrían ser utilizados para llevar a cabo un proceso de armonización en el marco comunitario ⁵⁶. En cualquier caso, la falta de voluntad política a la hora de llevar a cabo la armonización en determinadas materias, en nuestro caso del régimen especial de las navieras en el IS, puede dar lugar a importantes problemas de competencia fiscal internacional que sería importante prevenir y, de todas maneras, atajar.

competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 4, 2001, págs. 1-30; MALHERBE, J. y PARDO, Y.: «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales», *QF*, n.º 5, 2001, págs. 11-23; RUIBAL PEREIRA, L.: «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la Competencia Fiscal», *QF*, n.º 17, 2002, págs. 41-53; o FLORINDO GIJÓN, F.: «El Código de conducta sobre la fiscalidad de empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *CT*, n.º 109, 2003, págs. 101-118.

⁵³ FLORINDO GIJÓN, F.: «El Código de conducta...», ob. cit., págs. 111-117.

⁵⁴ Los estudios estadísticos están llamados a prestar un importante apoyo en decisiones como la posibilidad de un mejor tratamiento fiscal dentro del régimen para quienes gestionan de buques por terceros. Incluso se ha cuestionado desde algún Estado como Chipre que el régimen se refiera únicamente a los *shipmanagers* en que se exijan de manera conjunta que se lleve a cabo la gestión técnica y del personal, en la medida en que estas dos circunstancias únicamente concurren en un número muy reducido de supuestos, por lo que habría que relativizar estas exigencias. En los próximos años la Comisión nos aportará respuesta definitiva, esperemos satisfactoria, a estos interesantes cuestionamientos que están siendo objeto de estudio en el seno de la Unión.

⁵⁵ «La fiscalidad de las empresas...», ob. cit., pág. 53.

⁵⁶ ALMUDÍ CID, J.: «Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del régimen de Transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados», *QF*, n.º 19, 2003, pág. 34.

VI. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA COMO OPCIÓN REFERIDA A OTROS SUJETOS PASIVOS DEL IS

A partir de las experiencias comparadas, su incorporación a nuestro ordenamiento interno, y todos los efectos favorables que de la aplicación de regímenes objetivos en el IS, y en general en la imposición sobre la renta, se derivan conviene plantearse la posibilidad de extender más allá de los límites actuales el régimen de determinación objetiva, al menos en el IS dado su reducido ámbito de aplicación (un régimen especial de tributación para determinadas entidades).

Las notas de simplificación fiscal y limitación de costes fiscales indirectos como derivados inmediatos del régimen nos ponen sobre la pista de que es posible la extensión del régimen para ciertos sujetos pasivos en que el deber de contribuir conforme al régimen general del IS podría resultar excesivamente gravoso o injustificado.

Sin embargo, el rechazo del régimen de determinación objetiva fue la opción acogida por la LIS en su redacción original. Los argumentos a favor de esta opción podemos encontrarlos en el Informe para la Reforma del IS de 1994 y fueron variados. De una parte, un motivo se concretó en la incompatibilidad del régimen con una concepción del IS como un gravamen a cuenta de la renta correspondiente a los socios, para lo que ha de existir una correlación que no queda garantizada con un método más o menos *a forfait* de determinación de la base imponible. De otra parte, porque no resulta posible aligerar las obligaciones contables y registrales propias de los sujetos pasivos del IS, lo que representa una contrapartida intrínseca a todo régimen de determinación objetiva, ya que tales obligaciones les vienen impuestas por la normativa mercantil y contable⁵⁷.

El paso del tiempo ha demostrado que el régimen de determinación objetiva no es totalmente incompatible con la concepción del IS. Es más, puede constituir una opción interesante para determinados sujetos pasivos del IS con finalidades diversas, no exclusivamente vinculadas a una reducción de obligaciones formales. Consciente de ello, nuestro legislador prevé en la actualidad la determinación objetiva como uno de los regímenes que puede ser aplicado, con carácter general, dentro del IS. Será la experiencia en la aplicación de regímenes como el de las navieras la que demuestre la idoneidad del régimen y abra paso, quizás, a su aplicación para otros sujetos pasivos del IS. Con carácter general, la determinación objetiva prevista para el gravamen de los rendimientos de las sociedades no encuentra justificación alguna y, sí, puede considerarse incompatible con la concepción del impuesto. Ahora bien, en ciertos supuestos y para ciertos sujetos, de naturaleza no propiamente societaria, la previsión de un régimen de determinación objetiva puede facilitar su tributación.

A nuestro modo de ver, la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible se antoja deseable en ciertos ámbitos como el de las asociaciones. Como es sabido, los requisitos acumulativos que se establecen en cuanto a la declaración del IS hacen que buena parte de las mismas deban presentar la declaración del impuesto. Una situación que no parece muy justificada teniendo en cuenta la naturaleza y composición de tales entidades, así como los fines a las que las mismas se destinan.

⁵⁷ Véase VV.AA.: *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, IEF, 1996, págs. 61 y 62.

La entrada de la determinación objetiva en ámbitos como el comentado a partir de la simplificación fiscal y limitación de costes indirectos que conlleva podría favorecer, al mismo tiempo, su control por parte de la propia Administración tributaria –si es que fuera aquella la razón última de la regulación actual–. La determinación objetiva como vía de simplificación puede ser la vía adecuada de control para ciertas asociaciones pero la regulación se debería limitar, y en este sentido se han alzado voces en nuestra doctrina ⁵⁸, en favor de modificar la regulación que establece la obligación de declarar solo a partir de un límite cuantitativo.

La defensa de un régimen de determinación objetiva ha ido más allá del ámbito de las asociaciones. En este sentido, se han alzado voces a favor de la creación de un régimen de determinación objetiva para las sociedades de propietarios forestales. La idea de neutralidad fiscal es el argumento más utilizado, en la medida en que se sostiene que, desde el punto de vista forestal, tienen la misma naturaleza y presentan las mismas dificultades de cara al hecho fiscal que cuando son ejercidas por personas físicas. Unas y otras se encuentran condicionadas por largos períodos de generación de sus productos y consiguientes riesgos. La disposición adicional 5.ª de la Ley de montes parecía habilitar el establecimiento de un régimen de determinación objetiva que, sin embargo, no ha llegado a hacerse efectivo ⁵⁹.

La presencia de una organización societaria con fines mercantiles obstaculiza, en cierta manera, la previsión de regímenes de determinación objetiva. Existen ciertos obligados tributarios a los que, por sus propias limitaciones, les resultaría bastante «costosa» la llevanza de obligaciones formales y contabilidades exhaustivas. Este es el caso de las personas físicas individuales, de ahí que para ellas también se haya previsto un régimen de determinación objetiva, dentro del IRPF, para los pequeños empresarios que realicen actividades forestales. Pero la interposición de una personalidad jurídica, de una sociedad, allana de algún modo estas obligaciones a las que, por propia imposición jurídica del Derecho Privado, se encuentran sujetas. De ahí que la diferenciación en el tratamiento fiscal pueda verse justificada.

La previsión de regímenes de determinación objetiva tiene que encontrar una fundamentación adicional cuando hablamos de personas jurídicas. La previsión de una determinación objetiva como mero beneficio fiscal no tiene sentido si no se vincula a algún otro fundamento como la simplificación tributaria, la reducción de obligaciones formales, la canalización de una ayuda de Estado compatible con la normativa comunitaria... Las sociedades forestales de carácter mercantil no dejan de ser eso, sociedades, de ahí que nos parece menos argumentable la extensión una habilitación del régimen de determinación objetiva. La neutralidad fiscal se muestra como objetivo a conseguir en el futuro pero la diferencia en el tratamiento fiscal de personas físicas y jurídicas no siempre carece de justificación alguna.

⁵⁸ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Las asociaciones y el Impuesto de Sociedades», *JT*, Vol. I, 2004, pág. 2.193. El mismo autor se ha planteado la posibilidad de un régimen de determinación objetiva para tales entidades en su trabajo: «La necesaria reforma del régimen fiscal de las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades» en VV.AA.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 2005, pág. 1.732.

⁵⁹ MOLINA RODRÍGUEZ, F.: «La fiscalidad forestal en España» en VV.AA.: *Jornadas Internacionales sobre Fiscalidad y Financiación de montes [Ponencias]*, Santiago de Compostela, Asociación Forestal de Galicia, 2005, pág. 57.

VII. CONCLUSIONES

- El antecedente inmediato de este régimen especial de tributación del IS se encuentra en el conocido como *tonnage tax* (Impuesto sobre el Tonelaje Neto) que se ha utilizado tradicionalmente en otros países europeos como Grecia, incorporándose en los años 90 en un número importante de países de la UE. Los efectos de este régimen especial en la experiencia comparada han sido claramente satisfactorios conllevando el resurgimiento de buena parte de las flotas nacionales, en la medida en que como condicionante en la aplicación del régimen, se requiere ser una compañía, sujeto pasivo del IS, nacional.
- El régimen presenta una naturaleza plural a partir de cuyo análisis conjunto podemos realizar las siguientes consideraciones:
 - 1.^a Nos encontramos en presencia de una ayuda de Estado (compatible) que se autoriza desde las instituciones comunitarias.
 - 2.^a Se trata de un régimen especial establecido en el IS para la determinación de la cuota tributaria a ingresar para cierto tipo de sujetos pasivos.
 - 3.^a Frente al régimen general, que sometería a gravamen los beneficios obtenidos por las navieras, supone la aplicación de un régimen de determinación objetiva en función del tonelaje.
 - 4.^a Es una opción fiscal, de modo que persiste la alternativa para el contribuyente de acudir al régimen general de tributación.
- La configuración del régimen como ayuda estatal tiene consecuencias inmediatas con relación a la naturaleza de la determinación objetiva establecida. Esta determinación objetiva conlleva una aproximación a la base imponible del impuesto pero necesariamente se trata de una aproximación, normalmente, «a la baja». No se trata de alcanzar los rendimientos medios sino de habilitar una opción al sujeto pasivo en la que, generalmente, se va a tributar menos que en el régimen general.
- A grandes rasgos existe una cierta coordinación en el régimen y en la instauración de regímenes de determinación objetiva por parte de los distintos Estados miembros en los que actualmente se ha previsto el *tonnage tax*. Es importante que la normativa de las diferentes regulaciones de los regímenes especiales de determinación objetiva no dé lugar a unas ventajas fiscales que deriven en una competencia fiscal intracomunitaria. El respeto de las libertades comunitarias es fundamental en este ámbito y una cierta homogeneidad de las normativas es indispensable para evitar esa competencia fiscal.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. [2003]: «Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del régimen de Transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados», *QF*, n.º 19.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. [2006]: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.
- AMYA ABOGADOS: «Regulación jurídica del nuevo esquema de tributación de las empresas navieras españolas al Impuesto sobre Sociedades: El *tonnage tax*» extraído vía electrónica de la dirección URL: <http://www.amya.es>.
- BERGANTINO, A.S. [2001]: «La *tonnage tax*: il progetto italiano e le esperienze europee», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3.
- CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, Á. [2005]: «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros», *CT*, n.º 115.
- CHILETIKOU, V. [2005]: *Taxe au Tonnage en Europe, Mémoire* presentada en el «Master Droit Maritime et des Transports», Université Aix-Marseille III.
- DILETUSSO, D. y SCAFATI, I. [2007]: *Guida rapida alla tassazione dei redditi di impresa*, 3.ª ed., Roma, Master Edizioni.
- FALSITTA, G. [2008]: *Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale*, 6.ª ed., Padova, Cedam.
- [2008] *Manuale di Diritto Tributario. Parte Speciale*, 5.ª ed., Padova, Cedam.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. [2007]: «La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF», *QF*, n.ºs 15-16.
- [2007]: «Resultado contable y base imponible. Deslegalización, autodeterminación y delito fiscal», *QF*, n.º 8.
 - [2006]: «Simplificación; base imponible y renta empresarial», *QF*, n.º 21.
 - [2006]: «Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas», Relatoría General, en VV.AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.
 - [2006]: «La aplicación de los tributos: ¿confrontación o colaboración?», *Mundo Fiscal*, n.º 1.
 - [2006]: *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons.
 - [2005]: «Apología contracorriente de la estimación objetiva», *CT*, n.º 116.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2007]: *Curso de Derecho Tributario*, 2.ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons.
- FLORINDO GIJÓN, F. [2003]: «El Código de conducta sobre la fiscalidad de empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales», *CT*, n.º 109.
- LEO, M. [2001]: «La cosiddetta "tonnage tax" – Ipotesi di introduzione in Italia», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3.

- MACARIO, E. [2006]: «La tonnage tax tra norme di attuazione, correttivo Ires e collegato alla Legge Finanziaria per l'anno», *Il fisco*, n.º 4.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUDO, A. [2001]: «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias», *Documentos de Trabajo del IEF*, n.º 4.
- MALHERBE, J. y PARDO, Y. [2001]: «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales», *QF*, n.º 5.
- MASTROBERTI, A. [2006]: «Tonnage tax: le resenti modifiche legislative», *Il fisco*, n.º 10.
- MOLINA RODRÍGUEZ, F. [2005]: «La fiscalidad forestal en España» en VV.AA.: *Jornadas Internacionales sobre Fiscalidad y Financiación de montes [Ponencias]*, Santiago de Compostela, Asociación Forestal de Galicia.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2005]: «La necesaria reforma del régimen fiscal de las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades» en VV.AA.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova.
- [2004]: «Las asociaciones y el Impuesto de Sociedades», *JT*, Vol. I.
- PÉREZ ROYO, F. (Dir.) [2007]: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 1.ª ed., Madrid, Tecnos.
- PERINI, L. [2006]: «Pregi apparenti e virtù inaspettate della tonnage tax italiana», *Il fisco*, n.º 8.
- PORPORA, F. [2005]: «La cosiddetta tonnage tax. La prospettiva italiana e le esperienze europee a confronto», *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 1.
- [2004]: «Tonnage Tax: Un criterio forfetario difficile da conciliare con una tassazione analitica», *Dialoghi di Diritto Tributario*, n.º 9.
- [2006]: «Prime riflessioni sulla tonnage tax italiana», *Il fisco*, n.º 8.
- PUOTI, G. [2001]: «La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario», *Rivista Diritto Tributario Internazionale*, n.º 3.
- REY SÁNCHEZ, M. [2003]: «*Tonnage Tax*: El nuevo sistema de estimación objetiva para entidades navieras en el Impuesto de Sociedades», *JT*, n.º 15.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. [1999]: «La competencia fiscal lesiva», *Impuestos*, Tomo I.
- RUIBAL PEREIRA, L. [2002]: «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la Competencia Fiscal», *QF*, n.º 17.
- VV.AA. [1996]: *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, IEF.