



---

# TAX LEASE NAVAL

---



## INDICE

1. Formación y evolución histórica.
  - a. Historia del Tax Lease y evolución del mismo (2004-2011).
  - b. Función del Tax Lease y beneficios frente al Régimen canario.
  - c. Normativa y ventajas
    - i. AIE.
    - ii. Amortización acelerada.
    - iii. Figura del leasing
2. Denuncia por parte de Holanda y motivos de la misma.
  - a. Qué incita a denunciar a España.
  - b. Características europeas de formación de la figura (Tonnage Tax).
  - c. Consecuencias en el sector, en los astilleros y armadores.
3. Nueva estructura de tax lease
  - a. Nueva estructura del Tax Lease, análisis y comparativa.
  - b. Característica que la hace más segura frente a la anterior.
4. Resolución del Alto Tribunal de la Unión Europea a favor del anterior tax lease.
  - a. Argumentos.
  - b. ¿Por qué no se vuelve a la anterior estructura?
  - c. Posible respuesta al recurso de casación interpuesto por la comisión.
5. Breve comparativa entre el modelo de financiación español y el de algunos de los países del mundo.

- a. Alemania.
- b. Argentina
- c. Australia
- d. Bélgica
- e. Chile
- f. China
- g. Colombia
- h. Corea.
- i. Croacia
- j. Chipre
- k. Danés.
- l. EEUU.
- m. Grecia.
- n. Holanda.
- o. Hong Kong.
- p. Islas caimán
- q. India.
- r. Irlanda.
- s. Italia.
- t. Letonia.
- u. Malta.
- v. México.
- w. Mónaco.
- x. Nueva Zelanda.
- y. Noruega.
- z. Portugal.
- aa. Reino Unido.
- bb. Singapur
- cc. Turquía.
- dd. Venezuela.

## 6. Conclusión.

## 1. Formación y evolución histórica.

- A. Historia del Tax Lease y evolución del mismo (2004-2011).
- B. Función del Tax Lease y beneficios frente al Régimen canario.
- C. Normativa y ventajas
  - i. AIE.
  - ii. Amortización acelerada
  - iii. Figura del leasing

### A. Historia del Tax lease y evolución del mismo (2004-2011).

El Tax Lease nace a principios del año 2003 para poder competir con los mercados de oriente, sobre todo con países como Corea o China y permite el abaratamiento en la construcción de buques.

Estos países, construyen una gran cantidad de buques que son capaces de entregar a tiempo, en los términos del contrato, debido a los salarios de los empleados de los astilleros.

Esta entrega a tiempo es muy importante para los que contratan el mismo a fin de poder explotarlo o arrendarlo por un precio.

La evolución de los mercados europeos ha permitido que Europa se sitúe en segunda posición detrás de China y por delante de países como Japón o Corea del Sur (el cual se encuentra en retroceso actualmente).

Dentro de la cartera de pedidos en la Unión Europea, España se situó en la tercera posición, sumando un 10% (según los datos publicados por pymar) del total de la construcción naval. Este dato se desarrollará de forma más detallada en el punto 2 del presente trabajo.



13 junio, 2016 Noticias. <http://www.asime.es>

Esta situación tiene lugar debido a una inyección en la construcción y en las estructuras financieras que permiten que en España la cartera de pedidos sea elevada.

El antiguo Tax Lease:

La estructura del antiguo Tax Lease, o sistema de arrendamiento fiscal, (vigente hasta el año 2011) estaba formada por un entramado de contratos y varias figuras que permitían una deducción del precio del buque para el armador y una disminución de las bases imponibles en los socios de la AIE.

Para ello se aplicaban los artículos que permitían una amortización acelerada del bien, en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del mismo, en adelante, RIS.

Esta estructura, fue denunciada por diferentes países de la Unión Europea en base a diferentes argumentos:

1. Se trata de una ayuda estatal.
2. Es selectiva.
3. Distorsiona la competencia.

Esta situación, ya tuvo lugar anteriormente con Francia, donde la Comisión se posicionó en contra del sistema de Tax Lease Frances que se basaba en generar créditos fiscales mediante la AIES, al considerarlo como una ayuda de Estado ilegal.

El SEAF (Sistema de Arrendamiento Financiero), se organizaba con la intermediación de un Banco, situado entre una empresa naviera y el astillero, de modo que esta estructura se basaba en una red de contratos entre las diferentes partes y uso de medidas fiscales.

Estructura:

- Astillero.
- Armador
- AIE (Asociación de interés Económico).
- Sociedad de leasing.
- Banco.

Contratos que hay en un Tax Lease:

El tax Lease estaba formado por diferentes contratos, así como distintos sujetos que participan en la estructura del mismo:

Así, en lo referente a la relación entre la naviera y el astillero, se establecía un contrato de compraventa del bien en el que se fijaban el precio y los pagos que se irían produciendo durante la construcción de buque. Dichos pagos se dilataban en el tiempo entre un año y tres. También se trataban las características que debía tener el buque en construcción con las peculiaridades de cada uno de los tipos que existen (roro, petrolero, carga seca, gnl, etc).

El siguiente paso era la formación de la Asociación de Interés Económico, anteriormente aludida, y que se producía mediante la búsqueda de inversores, los cuales no tenían por qué pertenecer a la actividad naval, e invertían en la AIE para ver reducidas sus bases imponibles en el Impuesto de Sociedades.

De este modo, disfrutaban de las reducciones de dichas bases con un porcentaje mayor que el otro tipo de amortización, la lineal simple, llegando a reducir un 30% el precio del bien.

Posteriormente, una sociedad de arrendamiento financiero contrataba la construcción del buque (novación) o se subrogaba en la construcción que había solicitado la naviera al astillero por el precio real del buque y no se deducía cantidad alguna hasta el último pago, que era el descuento. Se estipulaban pagos también y un descuento referente al SAF español.

Así, la AIE arrendaba el buque a la compañía naviera por un periodo determinado, al final del cual esta se obligaba a comprar el buque en el momento en el que el contrato estaba a punto de terminar.

Este contrato de arrendamiento financiero, “juega” con la legislación española permitiendo la amortización acelerada del bien, amortizándose en la mitad de tiempo (5 años) (y si la empresa fuera PYME unos dos años y medio en el caso de los buques).

La estructura fiscal de la operación se desarrollaba alrededor del artículo 115.11 de la ley de Impuesto de Sociedades y el apartado 6, que permiten una amortización acelerada del bien.

Después, se producía entre la AIE y la naviera un contrato de fletamento (bareboat charter) por un periodo de tiempo limitado, pasado el cual, la naviera se comprometía a comprar el buque como ya se ha comentado en el párrafo anterior.

En resumen, la AIE se comprometía a comprar el buque cuando finalizaba el contrato de arrendamiento y a continuación la naviera se comprometía a comprar a la AIE el mismo al finalizar el contrato de bareboat charter.

En este sentido, el Banco jugaba el papel de articular la estructura y dar crédito, a fin de disminuir los riesgos de la operación casi a nullos.

El segundo beneficio es que la AIE pasaba al régimen del tonelaje cuando vendía el bien e impedía que se gravara el capital resultante de la amortización anticipada (multiplicando el tonelaje por un importe fijo muy bajo, lo que se suele conocer como estimación objetiva).

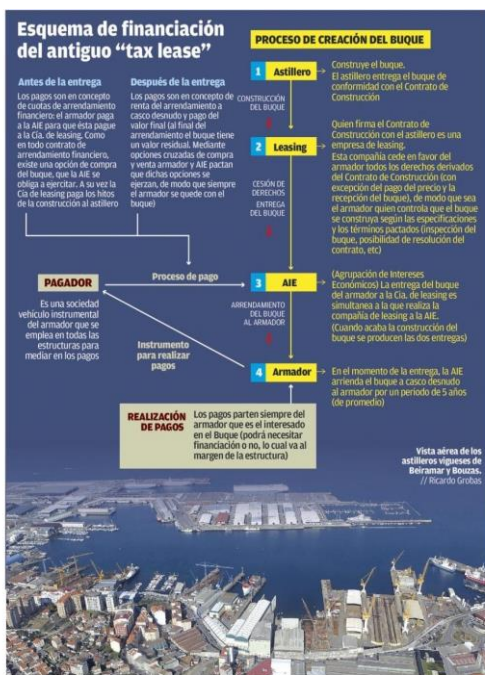
Más tarde, en España se introdujo un sistema fiscal nuevo para las empresas navieras, las cuales podían elegir libremente entre aplicar la fiscalidad ordinaria y la fiscalidad por el tonelaje de su flota, dependiendo de los beneficios que obtuviesen.

Optar por el régimen del tonelaje, significaba que debía hacerse por un periodo medianamente largo (10 años más o menos).

Este sistema constituye un incentivo importante a la inversión naval dado que no se graba el beneficio obtenido de la venta del buque.

En este sentido,

- El buque no tenía por qué estar inscrito en un Registro Español.
- El impuesto que paga la asociación es sobre el tonelaje, por lo tanto, es menor que el que se pagaría por la ley de Impuesto de Sociedades.
- La plusvalía está exenta de tributación.



18.12.2015 | 05:23 farodevigo.es

El nuevo Tax Lease:.

El anterior Tax Lease evolucionó a la figura que comentaremos en este punto, debido a la denuncia por parte de países como Holanda.



La discusión se basó sobre todo en la manera selectiva en la que se otorgaban las ayudas por parte del Estado, debido a que se producía una alteración de la competencia en el sector de algunas compañías y de algunos países de la Unión Europea.

Esta situación dio lugar a un sistema en el que la Comisión ya se pronunció y aprobó tras el anterior Tax Léase que fue nombrado ilegal en un primer momento.

La estructura del nuevo Tax Lease es la siguiente:

- 1.- Se suscribe un contrato de construcción de buque entre naviera y astillero con la deducción del sistema de arrendamiento fiscal.
- 2.- Se crea por parte del Banco una Asociación de Interés Económico en la que participan diversas empresas que no tienen por qué formar parte del “mundillo” marítimo.
- 3.- Una asociación de arrendamiento financiero firma un nuevo contrato de construcción del buque con el astillero.
- 4.- La Asociación de Interés Económico adquiere mediante un contrato financiero un buque en construcción, que previamente se ha contratado por la entidad del leasing. Este tipo de contratos lo que permite es amortizar los activos en la mitad de tiempo y más si la empresa tiene carácter de reducida dimensión.
- 5.- Una vez finalizada la construcción del barco, la Asociación de Interés Económico explotará el buque por medio del contrato “a casco desnudo”, pactando una opción de compra a favor de naviera.
- 6.- La Asociación de Interés Económico, al ser la propietaria del buque, aplicará los coeficientes de amortización en las bases imponibles negativas que serán imputados a los socios al tributar en el Impuesto de Sociedades, por motivos de transparencia fiscal.
- 7.- Estos beneficios también influyen en el armador, viendo este una disminución en las cuotas de arrendamiento.
- 8.- Los socios de la AIE gozan de los beneficios de reducir los impuestos a abonar hasta que el buque se ha amortizado.
- 9.- Una vez amortizado el buque, la Asociación de interés Económico pasa a tributar como un régimen especial de empresas navieras en función del tonelaje, lo que provoca que la cuantía de la tasa de tributación por el Impuesto sobre Sociedades sea constante, sin variación.

- 10.- El armador pasa a comprar la Asociación de Interés Económico, haciéndose así dueño del bien

Las ventajas respecto al anterior sistema son:

- ✓ A. - El buque no tiene que estar inscrito al régimen español, sino que puede ser extranjero, de modo que desaparece la desigualdad entre países de la Unión Europea, pudiendo estos construir en España.
- ✓ B.- La Asociación de Interés Económico abona la cuota correspondiente al Tonnages Tax, que es menor que la del Impuesto de Sociedades.
- ✓ C.- La plusvalía generada en el momento de la venta del buque por la AIE está exenta de tributación al estar sujeta al Tonnages Tax y estar esto fuera de la tributación debido a que el buque no está usado.

Dado que los inversores exigían rentabilidad, el armador debía avalar cuantías y el Banco financiador pedir una hipoteca sobre el bien, de manera que se aseguraban el funcionamiento de la nueva estructura y los riesgos disminuían considerablemente.

La comisión aprobó la nueva forma del Tax Lease el 28 de diciembre de 2012 dando mayor seguridad jurídica, publicándose en el BOE (ley 16/2012), sobre bases y regulación del nuevo sistema.

Una de las peculiaridades de la nueva ley es que el buque no necesita estar fabricado en España. Esta ley modifica el apartado 5 del art 115 TRLIS (hoy art. 106 de la Ley 27/14 del Impuesto de Sociedades) que se refiere a los contratos de arrendamiento financiero.

De este modo,

- No hace falta autorización del Ministerio de Hacienda, solo comunicárselo.
- La depreciación comenzará cuando comience la construcción del buque debiéndose cumplir estas características:

- Activo fijo y tangible cubierto por un contrato de arrendamiento financiero que permite que comience la amortización anticipada del bien.
- El periodo de construcción debe ser al menos de 12 meses.
- No debe ser producido en serie.

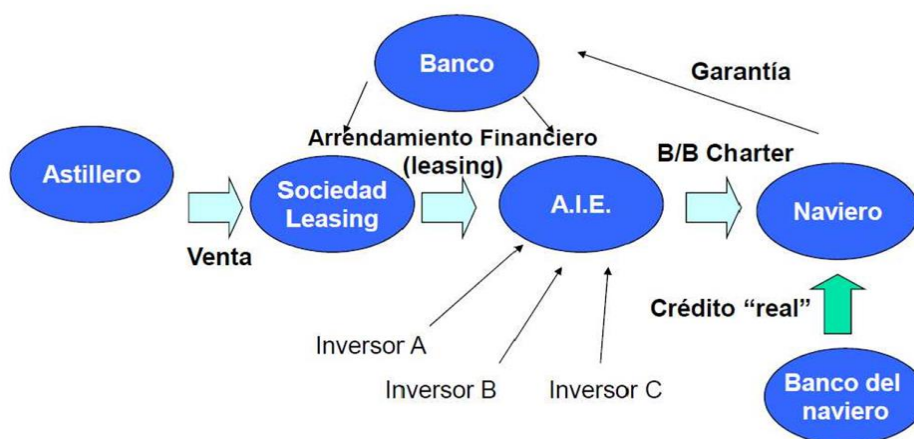
Además, esta ley deroga los artículos del Reglamento 49 y 50.3 del Reglamento de Impuesto de Sociedades.

La amortización acelerada de los activos de leasing es posible gracias al artículo 115 de la ley de Impuestos sobre Sociedades, por medio del cual se declaran deducibles las cuotas abonadas con arreglo a los contratos de arrendamiento financiero.

Por medio del art. Citado, la amortización da comienzo en la fecha en la que el activo se pone en funcionamiento. No obstante, hay un apartado 11 que permite que la amortización comience antes de la construcción del buque, imponiendo un par de requisitos:

- Los del art 48 apartado 4 de la misma ley, que se aplican a las Agrupaciones de interés Económico.
- El procedimiento de autorización que se menciona en el art 115.

Jugando con los artículos citados se consigue así una figura fiscal atractiva para la inversión en la construcción de los buques por empresas externas a la construcción naval dado que se vuelven beneficiarias de la disminución en sus bases que hacen que tengan que abonar menos dinero al Estado.



## B. Función del Tax Lease y beneficios frente al Régimen canario.

El registro Canario de buques denominado REBECA puede introducirse en el denominado sistema de inscripción de banderas de conveniencia de los Estados. Estas, se crean a fin de evitar que los buques se abanderen en otro país debido a la estricta legislación que existe, por ejemplo en lo referente a la aplicación del derecho laboral de los tripulantes. Esta reducción de los costes de salario disminuye considerablemente los gastos que tiene la naviera.

Esta medida, surge en el siglo XX como una salida a los impuestos tan altos que debían pagar las empresas navieras. La Unión Europea en aquella época, manifestaba una cierta dejadez por el negocio marítimo y por ello, en la última década se intentó mejorar la situación del sector con medidas como TT (tonnages tax) para evitar la excusa de las cargas fiscales, a efecto de los gastos referentes al derecho laboral que se siguieron manteniendo elevados, suponiendo estos costes un 30%.

El registro de buques canarios se creó mediante la ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina mercante y en la disposición quinta se creó el Registro especial de buques y empresas navieras de canarias.

En este ámbito, se tuvieron que desarrollar leyes para legislar los incentivos fiscales y los relativos a la Seguridad Social.

Por medio del Real Decreto 2221/98 se permite la navegación de cabotaje y también se aprueba la navegación extra nacional y exterior.

La sede del Registro se encuentra en Canarias como su propio nombre indica; es un registro público, administrativo y adicional al Registro marítimo ordinario, aunque se encuentre alejado del territorio continental y no se considera como un registro off-shore.

Este registro, está constituido por dos oficinas que se encuentran adscritas al Ministerio de Fomento, situadas en las Palmas de Gran canaria y en Santa Cruz de Tenerife, respectivamente.

Para la inscripción de buques, a diferencia del Registro ordinario en el que pueden inscribirse todos, para el REBECA es necesario que se cumplan los requisitos del artículo 15 de la Ley de puertos del estado y de la marina mercante.

Así, pueden inscribirse en él, todas las empresas navieras con el centro de acción en Canarias o que tengan un centro de gestión en España o extranjero, pero con representante permanente en la isla.

Las empresas tienen que tener el dominio de los buques por un contrato de arrendamiento o por su propiedad y que se permita la gestión del mismo.

Una de las exigencias es que los buques estén destinados a un fin mercantil y que tengan un mínimo de cien toneladas de registro brutas.

También se rechaza la inscripción de pesqueros y de plataformas fijas (ancladas en el mar o atracadas en él).

En un primer momento se inscribían en el Registro los buques dedicados a la navegación exterior o extracontractual, y se cedía al Gobierno la decisión de introducir los buques destinados a cabotaje.

Se permite que se inscriban los buques extranjeros que pasen la inspección normativa española, diferenciando si es un país de la Unión Europea o es un país de fuera de la misma y los mismos deberán justificar el pago de los tributos de aduanas.

El sistema español cuenta con un Registro dual, de modo que debe inscribirse el buque en el Registro marítimo y en el Registro de Bienes Muebles.

El Registro marino consta de un Registro ordinario y otro especial, el ordinario está formado por un Registro Central y otro en cada capitanía y el especial es el REBECA.

El Registro de Bienes Muebles es un Registro jurídico de titularidades que depende del Ministerio de Justicia y que publica la titularidad del bien y de las cargas sobre el mismo, así como información sobre las cláusulas contractuales.

Los buques se inscribirán en la novena lista del Registro de su matrícula y produce efectos desde el momento de la autorización de la construcción de los buques. Este momento también es determinante para pedir una hipoteca naval (es necesario la inscripción para solicitar la misma).

En lo que se refiere al régimen del REBECA se crea un régimen diferente por parte de la Ley de puertos del Estado y de la Marina mercante que se establece en la disposición decimoquinta y que se somete a un régimen fiscal diferenciado, que tiene muchas similitudes con el Registro ordinario. Las especialidades para poder inscribirse son:

- Arqueo mayor de 100 TRB
- Presentación de un título que acredite que se tiene un control comercial o náutico del buque.
- Puede ser que el registro sea de manera provisional, lo que da lugar a que no se necesite presentar el asiento de baja del Registro marítimo donde proceda.

La nacionalidad de un barco nos permite saber qué tributos o inspecciones debe cumplir ese buque. En España es de obligado cumplimiento tener bandera izada en el buque o de la comunidad o del país. Si un buque se estuviera construyendo en España o su pabellón fuera extranjero y se inscribe en el REBECA, la nacionalidad será la española.

Una vez que se accede a este Registro Especial de Canarias, se dispondrá de todas las ventajas fiscales, de Seguridad Social y laborales que se establecen en el ordenamiento jurídico español.

La documentación necesaria a efectos de la inscripción en el REBECA es:

- La mera solicitud de la inscripción.
- La tarjeta de identificación fiscal o copia de ella.
- La certificación del Registro Mercantil que asegure una disponibilidad de la totalidad del buque.
- Justificante de abono de tasa.
- Copia de la escritura de constitución de la empresa.

Deberá cumplir con los requisitos legales que se establecen en el convenio de La Haya y si está en otro idioma deberá traducirse por traductor oficial.

No tendrán que pasar una inspección previa aquellos buques que estén al menos 6 meses antes en Registro comunitario y obtendrán los certificados de España. Esto se regula en el reglamento CE Nº 789/2004 del Parlamento de la Unión Europea y que se relaciona con el de inspección y certificación de buques civiles, REAL DECRETO 1837/2000.

Visto esto, y como modo de explicación del Registro canario en nuestro país, comentaremos las ventajas que tienen los buques que se inscriban en el mismo.

Estas bonificaciones o exenciones se pueden dividir en tres partes:

- El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Régimen especial que estén sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados quedarán exentos de tributación por el citado impuesto, según lo dispuesto en el artículo 74 de la ley 19/1994.

El Rebeca no queda sujeto al pago del ITPO dado que estarán sujetas al IVA o IGIC por declararse operaciones bajo la aplicación del artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que se aprobó por el Real Decreto 1/1993, el cual declara que no estarán sujetas al pago de estos impuestos las transmisiones onerosas de derechos reales ni los arrendamientos.

Para los actos jurídicos documentados, quedan exentos de pago las hipotecas navales y el préstamo y se excluyen los documentos mercantiles y las letras. Esto es posible por la aplicación de los artículos 74 de la ley 19/1994, del 27 del TR del ITPAJD y del artículo 45.II del TR de ITPAJD.

También son gratis las anotaciones en relación con la propiedad o derechos reales que recaigan sobre los buques que se inscriben en el REBECA.

Las empresas navieras se pueden beneficiar del Régimen especial para las entidades que exploten sus buques, propios o arrendados en el que la renta recibida de la explotación se determine como régimen de estimación objetiva. En este régimen, la parte que se corresponde con la base imponible (explotación, gestión técnica, titularidad y tripulación) se determinará calculando la tonelada de registro neto de cada buque que se establece en el artículo 114.1 de la ley de impuesto de sociedades.

Conforme al artículo 76.2 de la ley 19/1994 de 6 julio, se bonificará un 90 por ciento la porción de la cuota de este impuesto, resultante tras de práctica, en su caso, de las deducciones por doble imposición a que se refiere el capítulo II del título VI DE LA LEY 43/1995, que corresponde a la base imponible que proceda de la explotación

desarrollada por las empresas navieras de sus buques inscritos en el Registro especial canario.

No se necesita que el buque se entregue en un astillero de la península, solo es necesario que la naviera esté inscrita en el Registro especial y que el buque cumpla con los requisitos establecidos para la inscripción. Las subvenciones que se recibiesen para financiar la adquisición del buque, al estar relacionadas con el mismo, gozarán de los beneficios que se obtengan de la explotación del buque por la empresa naviera.

Esta bonificación del artículo 76.2 se compatibiliza con los incentivos fiscales de la ley 19/1994 o de la ley de Impuesto de Sociedades.

Se pueden aplicar conjuntamente con la reserva de inversión de canarias que está en el artículo 27 de la ley 19/1994 y que permite que se aplique una reducción en las bases imponibles de las empresas que destinen beneficios a la citada reserva, si se materializa en el plazo de tres años la compra de otros buques inscritos en REBECA.

También es compatible con incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante que están regulados en la disposición adicional cuarta del Impuesto de Sociedades.

En el caso de buques de cabotaje que comuniquen las islas entre sí o las islas con la península, se pueden adscribir también a los beneficios que se obtienen de aplicar el artículo 76.2 en igualdad de condiciones con los que se destinan a la navegación exterior o nacional.

En las agrupaciones de interés económico también opera el artículo 76 de la ley 19/1994, pero solo en:

- Cuota positiva, en los que la entidad alcance rentas positivas.
- No alcanza a las rentas que se deriven de la transmisión del buque y de la ejecución de las cláusulas penales que se hayan visto en el contrato de arrendamiento.

En lo referente al régimen laboral de la tripulación de los buques que se inscriben en el REBECA, deben cumplir una serie de características como que el capitán y el primer oficial pertenezcan a un estado miembro de la UE o al espacio económico europeo, salvo en los buques que no se dediquen a tareas comerciales, donde la mitad de la tripulación, sin tener en cuenta al capitán y al primer oficial, deben pertenecer a un Estado miembro.



El título del país al que pertenezcan deberá estar a bordo del buque y este debe ser refrendado por la Administración que lo haya expedido (artículo sexto del Convenio Internacional sobre normas de formación, titulación y guardia para gente del mar de 1978.)

La proporción de tripulantes de Estados miembros puede variar si hay una autorización por parte del Ministerio de Fomento y se garantiza la seguridad del buque y de la navegación.

Si analizamos el artículo 75 de la ley 19/1994 veremos que hay incentivos en las rentas de las personas físicas y que se aplican a tripulantes de los buques que están inscritos en el REBECA.

Hay que dejar claro que se aplica sobre los tripulantes que pertenezcan a un país de la Unión Europea o que este en la zona económica del mismo la exención en:

- Impuesto de renta de no residentes
- Impuesto de renta de personas físicas
- Bonificaciones en las cotizaciones de la seguridad social.

En el IRPF se establece una exención de un 50% de los rendimientos del trabajo que se hayan devengado y lo mismo ocurre en los impuestos sobre las rentas de no residentes.

Si el buque da servicios regulares de pasajeros entre países de la Unión, solo se aplicará la exención del 50 % a aquellos tripulantes nacionales de alguno de los países de la Unión Europea.

En la sentencia de 3 de marzo de 2009 se excluye de la exención a los tripulantes que estén adscritos a la navegación con finalidad de interés público y cuyos buques no tengan funciones mercantiles.

Estas medidas se han introducido para poder dotar de una reducción en el coste a las empresas navieras y así evitar que haya una desnacionalización de la flota mercante española.

Como ya sabemos, uno de los costes elevados a la hora de explotar un buque son los costes de tripulación, así, la exención de IRPF por ejemplo beneficia a los tripulantes porque da lugar a un ingreso menor en la Hacienda Pública, que se traslada en la

negociación por sus representantes con la empresa. Comentado en una sentencia de 30 de junio de 1998.

Según lo regulado en materia de Seguridad Social, los trabajadores que trabajen por cuenta ajena serán:

1.- Aquellas personas cuya actividad se desarrolle a bordo de buques, embarcaciones o que ejerzan su actividad pesquera o marítima en los mismos.

- Pesca marítima
- Marina mercante
- Deportivas y recreo
- Tráfico interior de puertos
- Plataformas fijas, cables gasoductos, etc.

2.- Las que ejerzan esa actividad en buques de marina mercante o pesca marítima.

3.- Las personas que se dedican a la acuicultura.

4.- Estibadores, solo los portuarios.

5.- Prácticos del puerto.

6.- Los que desarrollan actividades de carácter administrativo, de estiba portuaria o de cofradías.

7.- Cualquier persona que desarrolle una actividad marítima pesquera, etc.

Quienes trabajen por cuenta propia estarán dentro de este sector cuando realicen actividades marítimo / pesqueras a bordo del buque o embarcación, los acuicultores que desarrollen la actividad en zonas marítimas, los buceadores profesionales de actividades industriales, los rederos/as, prácticas de puerto, etc.

Los parientes por consanguinidad y hasta el segundo grado, serán comprendidos dentro de este régimen.

Todos los trabajadores que se contraten tienen que estar dados de alta en la Seguridad Social por parte del empleador, la embarcación será el lugar de trabajo y tendrá con la inscripción un número de la Seguridad Social. La inscripción se hace en el Instituto social de la marina de la provincia en la que tenga su domicilio el armador.

En la ley 19/1994 se dispone un artículo que bonifica en lo referente a las cuotas de la Seguridad Social que deban los empresarios por los trabajadores que estén inscritos en el REBECA; este es el artículo 78 y bonifica en un 90 por ciento afectando está a la totalidad de los conceptos incluidos en la cotización.

## Beneficio del Tax Lease frente al régimen Canario

En lo que se refiere al tax lease, a diferencia del Registro de buques canario del que como su propio nombre indica, solo se puede beneficiar los buques, éste es aplicable a otros sectores de construcción de bienes como el de las aeronaves que aplica la figura del leasing para permitir la construcción del mismo, lo que se llama en Europa "leverage"

<El leverage, conocido en Europa como "gearing" o apalancamiento, fue creado precisamente para que el arrendador no tuviera que realizar ningún aval personal, y así aumentar sus ventajas fiscales en relación con la cantidad de dinero invertida por el arrendador.

Esto es así porque, aunque el arrendador sólo aporta el 20% de la inversión en la aeronave, éste puede beneficiarse del 100% de la amortización de la misma, así como de los créditos fiscales a la inversión disponibles.

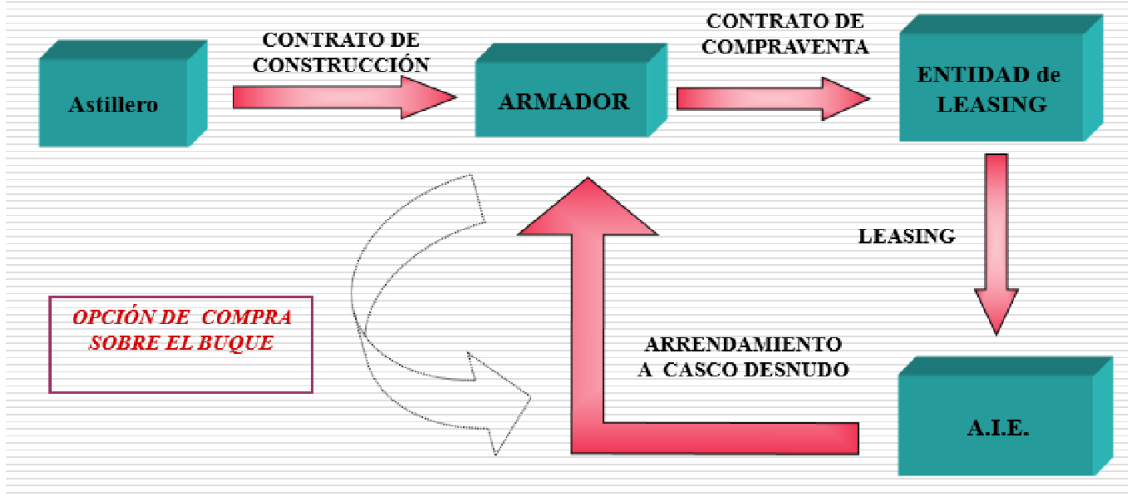
El retorno de la inversión para el arrendador viene como resultado de las ventajas fiscales asociadas con la propiedad de la aeronave; el valor residual del equipo al finalizar el período de duración del leasing por la cantidad que supere la parte no amortizada del coste de la aeronave; y el cobro de pequeñas cantidades a lo largo del período de duración del leasing, siempre que hubiera un exceso de renta de los cuotas de alquiler por encima del servicio de la deuda (el interés para el prestamista) >

En el sistema de buques lo más importante es diferenciar los dos tipos de beneficios que se pueden obtener en la construcción del buque.

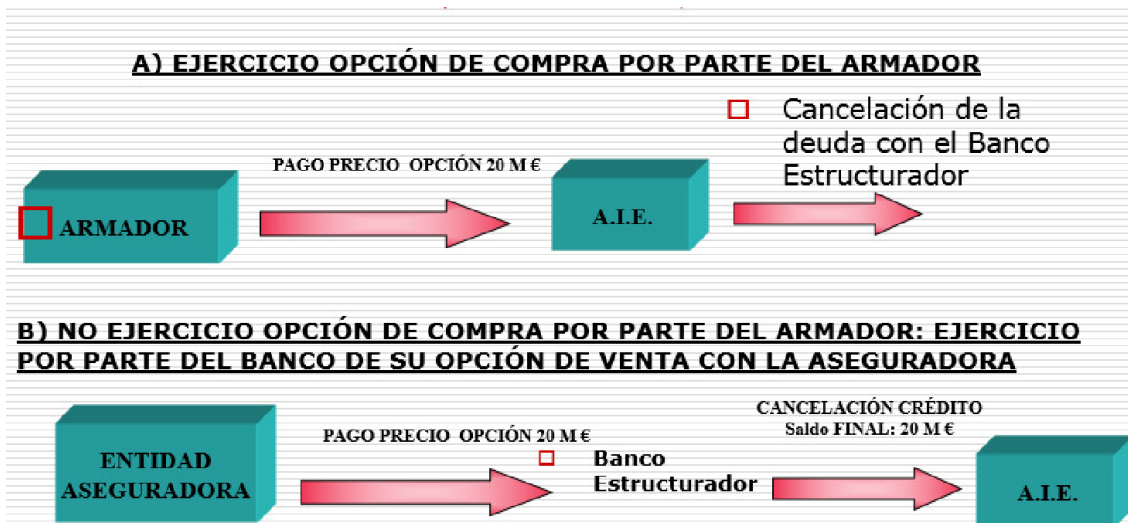
Si el armador quiere poseer el buque una vez finalizado el pago de las cuantías fraccionadas, será más beneficioso aplicar el tonnage tax en vez del sistema de financiación Canario.

Por el contrario, si lo que se quiere es el "alquiler" del buque sin querer el mismo al final del leasing, la figura más beneficiosa será la de canaria.

## ESQUEMA DE LA OPERACIÓN



El banco debe cerciorarse de contratar un seguro a fin de que éste pague la cuantía restante del inmueble en el caso de que el armador no quiera pagar la cuantía residual del mismo para hacerse propietario del buque.



El régimen rebeca es menos beneficioso dado que la amortización acelerada permite una mayor deducción a los armadores que apliquen la figura del tax lease para la construcción del buque.

C. Normativa y ventajas.

Aunque ya hemos realizado un estudio de la normativa en apartados anteriores, en este punto analizamos las tres figuras más importantes del Tax Lease:

#### i. AIE (Asociación de interés económico)

La estructura de la Asociación de Interés Económico es poco conocida a nivel de creación de empresas, pero el estudio de la AIE tiene un interés por su modelo legal, ya que puede agruparse como un consorcio o como una mutua que diferencia a esta de las sociedades colectivas.

Esta manera de organización cuenta con tres tipos de ventajas:

- Es una sociedad en la que los socios pueden organizarse como a ellos les plazca de manera casi ilimitada.
- Es una sociedad modernizada, incorporando en ella estructuras corporativas.
- No tiene ánimo de lucro, los socios de la misma son los que obtienen los ingresos y son a su vez los sujetos pasivos de la misma.

Un ejemplo de Agrupación de Interés Económico son las centrales nucleares, cuyos propietarios son las sociedades anónimas (Iberdrola, Endesa, etc) copropietarias de las mismas, pero de cuya explotación se encarga una AIE. El resultado de la explotación por parte de la AIE se reparte entre los copropietarios en función de la participación que tengan sus socios.

Ejemplo: <si la central es, a medias de Iberdrola y Endesa, la producción se entrega por mitades a cada una de ellas. Son Iberdrola y Endesa las que venden en el mercado esa electricidad. Pero no pagan nada a la AIE por la misma. Iberdrola y Endesa cubren los gastos de la AIE transfiriéndole los fondos necesarios para pagar los sueldos, el combustible etc>

#### Características y legislación aplicable de la AIE

La agrupación de interés económico se regula en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

## *PREÁMBULO*

<I. La Agrupación de Interés Económico constituye una nueva figura asociativa creada con el fin de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros. El contenido auxiliar de la Agrupación sigue el criterio amplio que esta figura ha tenido en la Europa Comunitaria, y consiste en la imposibilidad de sustituir la actividad de sus miembros, permitiendo cualquier actividad vinculada a la de aquéllos que no se oponga a esa limitación. Se trata, por tanto, de un instrumento de los socios agrupados, con toda la amplitud que sea necesaria para sus fines, pero que nunca podrá alcanzar las facultades o actividades de uno de sus miembros. Dada su finalidad, la Agrupación de Interés Económico viene a sustituir a la vieja figura de las Agrupaciones de Empresas reguladas primero por la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, y más recientemente por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, cuyo régimen sustantivo, parco y estrecho, no estaba ya en condiciones de encauzar la creciente necesidad de cooperación interempresarial que imponen las nuevas circunstancias del mercado, especialmente ante la perspectiva de la integración europea.

II. La función que está llamada a desempeñar la Agrupación de Interés Económico en el mercado interior la desenvuelve en el ámbito comunitario la figura de la Agrupación Europea de Interés Económico. Esta figura se halla regulada por el Reglamento (CEE) 2137/1985 del Consejo, de 25 de julio, que en diversos puntos remite o habilita a la legislación de los Estados miembros para el desarrollo o concreción de sus propias previsiones. La ejecución de esas previsiones del texto comunitario se lleva a cabo, como resultaba obligado, en esta misma Ley, que aspira a regular, conjunta y homogéneamente, ambas figuras, estableciendo, en los límites permitidos por el Reglamento comunitario, el carácter supletorio de la figura española respecto de la europea.

III. No coincide de manera absoluta la configuración de ambas instituciones, aunque ha procurado mantenerse el máximo paralelismo y, desde luego, la unidad de tratamiento en sus rasgos esenciales. La figura europea se halla inspirada en el precedente francés

del mismo nombre y constituye un tipo autónomo, desvinculado, por la propia fragmentariedad del ordenamiento comunitario, de otros tipos societarios. La figura española, siendo naturalmente tributaria de esos mismos antecedentes, ha tratado de entroncarse, dada su afinidad tipológica, en el marco, bien conocido y experimentado en nuestra tradición jurídica, de la sociedad colectiva. En este sentido se ha seguido una trayectoria similar a la del Derecho alemán, que a la hora de adaptar el reglamento comunitario a su ordenamiento interno ha establecido como régimen supletorio el de la «sociedad mercantil abierta» o sociedad colectiva. Este proceder tiene la ventaja de aprovechar el caudal doctrinal y jurisprudencial tan trabajosamente elaborado en nuestro país en torno a la figura de la sociedad colectiva, evitando la proliferación de variantes asociativas totalmente independientes entre sí que perturban la necesaria claridad del sistema. Se logra así, con las consiguientes ventajas de una mayor economía normativa y de una mayor cohesión de nuestro Derecho de sociedades, perfilar un régimen completo de la Agrupación de Interés Económico, que es especialmente necesario por tratarse de una figura que aparece por primera vez en el escenario de nuestras fórmulas asociativas.

La responsabilidad de los socios es ilimitada y solidaria, la organización es mercantil y por la razón de la formación, comerciante a la vez, carece de ánimo de lucro, la actividad de la misma es a favor de los socios, por lo que no se dirige al mercado, tiene finalidad consorcial y mutualista y si actuase a favor de terceros perdería esta misma.

La figura del consorcio tiene varios beneficios, los socios pueden obtener beneficios de varias maneras; es la asociación la que opera nutriéndose de los ingresos de los socios para que esta pueda realizar la actividad por la que ha sido creada, y más adelante produciendo la repartición de los beneficios a los diferentes miembros.

Cuando la actividad de la Asociación se dirige a obtener un privilegio para un tercero, se entiende que es de otra índole, por lo que, si aun así sigue operando, deberá aplicársele el régimen mercantil o civil.

Nunca hay que olvidar que la sociedad carece de ánimo lucrativo y si esta se lucra de la actividad deberá disolverse. Es una actuación a cuenta de los socios.

## Artículo 18. Disolución.

### 1. La Agrupación se disolverá:

1.º Por acuerdo unánime de los socios.

2.º Por expiración del plazo o por cualquier otra causa establecida en la escritura.

3.º Por la apertura de la fase de liquidación, cuando la Agrupación se hallare declarada en concurso.

4.º Por conclusión de la actividad que constituye su objeto o por imposibilidad de realizarlo.

5.º Por paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.

6.º Por no ajustarse la actividad de la Agrupación al objeto de la misma.

7.º Por quedar reducido a uno el número de socios.

8.º Por concurrir justa causa.

2. En el supuesto previsto en el número 3.º del apartado anterior, la agrupación quedará automáticamente disuelta al producirse en el concurso la apertura de la fase de liquidación. El juez del concurso hará constar la disolución en la resolución de apertura y, sin nombramiento de liquidadores, se realizará la liquidación de la agrupación conforme a lo establecido en el capítulo II del título V de la Ley Concursal.

3. En los supuestos contemplados en los números 4.º y 5.º del apartado 1, la disolución precisará acuerdo mayoritario de la asamblea. Si dicho acuerdo no se adoptare dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se produjere la causa de disolución cualquier socio podrá pedir que ésta se declare judicialmente.

4. En los casos previstos en los números 6.º y 7.º del apartado primero, la disolución será declarada judicialmente a instancia de cualquier interesado o de una autoridad competente.

Si fuere posible eliminar la causa de disolución, se estará a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 9.º



5. En el supuesto establecido en el número 8.º del apartado primero, la disolución podrá ser declarada por el Juez a instancia de cualquier socio.>

El régimen jurídico es muy parecido al de las sociedades colectivas, en lo referente a la responsabilidad personal e ilimitada de cada uno de los socios y en la forma en que adoptan los acuerdos.

#### Artículo 10. Adopción de acuerdos.

1. Los acuerdos podrán adoptarse en asamblea de socios, por correspondencia o por cualquier otro medio que permita tener constancia escrita de la consulta y del voto emitido por los socios.

2. Deberán adoptarse por unanimidad de todos los socios de la Agrupación los acuerdos de modificación de la escritura de constitución que se refieran a las materias siguientes:

a) Objeto de la Agrupación.

b) Número de votos atribuidos a cada socio.

c) Requisitos para la adopción de acuerdos.

d) Duración prevista para la Agrupación.

e) Cuota de contribución de cada uno de los socios o de alguno de ellos a la financiación de la Agrupación.

3. Los acuerdos sobre cuestiones no comprendidas en el apartado anterior se adoptarán por unanimidad, salvo que en la escritura se hubieran establecido otros quórum de constitución y votación.

Tiene un apartado que se parece a las sociedades anónimas en su forma de administración de la sociedad

### Artículo 12. Administradores.

1. La Agrupación será administrada por una o varias personas designadas en la escritura de constitución o nombradas por acuerdo de los socios.
2. Salvo disposición contraria de la escritura, podrá ser administrador una persona jurídica. En ese caso, habrá de designarse una persona natural que actúe como representante suyo en el ejercicio de las funciones propias del cargo.
3. Salvo disposición contraria de la escritura, no se exigirá la condición de socio para ser administrador.
4. Serán de aplicación a los administradores de la Agrupación las prohibiciones establecidas por la Ley para los administradores de la Sociedad Anónima.

Si la Asociación dispone de un Consejo de Administración, se aplicarán las reglas de las Sociedades de Capital produciéndose un derecho de separación que se puede ejercitar ad nutum. La exclusión de socios se rige tanto por el código de comercio como por los artículos de la AIE (art 16):

1. La condición de socio se perderá específicamente cuando dejen de concurrir los requisitos exigidos por la Ley o por la escritura para ser socio de la Agrupación o cuando se declare su concurso, quiebra o suspensión de pagos. El socio cesante tendrá derecho a la liquidación de su participación de acuerdo con las reglas establecidas en la escritura y, en su defecto, en el Código de Comercio.

La agrupación europea de interés económico es muy similar a la de España y se rige por el Reglamento CEE 2137/1985 del 25 de julio. La ley española es subsidiaria a la misma, aplicándose cuando en las normas europeas no se contemple la solución. Para constituir la misma es necesario que dos de los miembros tengan sus sedes en distintos países de UE, y si las partes deciden que la inscripción de la sociedad sea en territorio español, esta se registrará por el Registro Mercantil (art 39 y 22.3).

## LA FORMACION DE AIEE

La asociación de interés económico europeo se rige por el Reglamento (CEE) n.o 2137/85, que regula la constitución de una agrupación europea de interés económico.

Una AEIE puede estar integrada por sociedades y otras entidades jurídicas de Derecho público o privado, constituidas de conformidad con la legislación de un país de la UE y con domicilio en UE. También puede estar integrada por personas físicas que desempeñen en la UE actividades industriales, comerciales, artesanales o agrarias, o que realicen prestaciones propias de las profesiones liberales u otras prestaciones de servicios.

Una AEIE debe contar con, al menos, dos miembros de países de la UE.

El contrato de la AEIE deberá especificar obligatoriamente la denominación, la sede y el objeto de la agrupación; el nombre y, en su caso, el número y el lugar de registro de cada uno de sus miembros, y la duración de la agrupación, si no es indefinida. Dicho contrato deberá depositarse en el registro que cada país de la UE designe al efecto. El registro público de la documentación otorga plena capacidad jurídica a las AEIE en toda la UE.

Ninguna AEIE podrá recurrir públicamente al mercado de capitales.

Una AEIE no está obligada a constituirse con capital; sus miembros podrán emplear libremente métodos alternativos para la financiación de la agrupación.

### Responsabilidad solidaria e indefinida

Como contrapartida de la libertad contractual que constituye el fundamento de las AEIE y del hecho de que sus miembros no estén obligados a aportar un capital mínimo, cada miembro de una AEIE responde solidaria e indefinidamente de las deudas contraídas por ésta.

No se requiere que todos los miembros UE constituyen una asociación de interés económico tengan que aportar capital, pueden aportar servicios o habilidades, pueden estructurarse a fin de que cada socio aporte unos servicios y el otro otros, de esta manera de complementan.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126015>

## ii. La amortización acelerada.

La amortización acelerada como incentivo fiscal, se aplica al Impuesto de Sociedades. Esta Ley como sabemos permite que se amortice fiscalmente un activo de una manera más rápida que según las tablas oficiales del artículo 12.1.

En términos generales, la aplicación de la misma no conlleva una menor tributación, sino que permite repartir la misma en el tiempo.

Hay casos en los que se permite de forma expresa la amortización acelerada por la normativa fiscal:

- Elementos que se adquieren ya agotando parte de su vida útil.
- Si los bienes inmuebles se usan de una manera más intensa (se deprecian de manera más rápida).
- Bienes del activo que sean nuevos.
- Régimen de entidades de reducida dimensión PYMES.

El artículo 106 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades, en adelante LIS, recoge un régimen especial para determinados contratos de arrendamiento financiero que supone un verdadero beneficio fiscal, puesto que va a permitir una amortización acelerada de los bienes adquiridos.

Para la aplicación de dicho incentivo se exige el cumplimiento de determinados requisitos subjetivos, así como objetivos.

Respecto a los **requisitos subjetivos**, el arrendador ha de ser una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.

Por su parte, la LIS señala como **requisitos objetivos** a cumplir los siguientes:

- El contrato deberá tener una duración de al menos dos años para bienes muebles, o de 10 años para inmuebles o establecimientos industriales.
- Las cuotas de recuperación del coste deberán expresarse separadamente de las cuotas financieras y de la opción de compra.

- Las cuotas de recuperación del coste del bien deberán ser constantes o crecientes a lo largo de todo el contrato. Sin embargo, este requisito no es exigible en los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro del año 2015.

Fiscalmente, las cuotas satisfechas en este tipo de contrato se tratarán de la siguiente manera:

- La carga financiera tendrá siempre la consideración de gasto deducible.
- Las cuotas de recuperación del coste tendrán la consideración de gasto deducible, con el límite del doble del coeficiente de amortización lineal que figure en la tabla oficial aprobada.
- La parte no deducida por exceder del límite antes fijado podrá deducirse en los periodos impositivos posteriores con el mismo límite.
- La deducción de las cantidades antes señaladas no estará condicionada a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, supone una ruptura del principio de inscripción contable.
- No serán deducibles las cuotas de recuperación del coste del bien que correspondan a terrenos, solares y otros activos no amortizables.

Este régimen especial señala que, para las entidades de reducida dimensión, el límite de la deducción de la parte de la cuota satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien será el resultado de aplicar el triple del coeficiente máximo de amortización previsto en la tabla oficial, en lugar del doble, que se establece con carácter general para el resto de las entidades.

La normativa del Impuesto de Sociedades permite a determinados contratos de arrendamiento financiero que se aplique el artículo 115. La entidad aseguradora tiene que estar dentro de la ley 16/1988, el objeto tiene que ser la cesión de bienes inmuebles o muebles a cambio del pago de las cuotas, los bienes tienen que estar relacionados con la actividad económica del usuario y deberá de darse una opción de compra al finalizar el mismo.

El artículo 115 permite la deducción de impuestos, al determinar ajustes extracontables negativos en los ejercicios durante la vida del contrato mientras que en la ley 16/2012 se modifica el punto 11 eliminando así la solicitud de autorización por el Ministerio de Hacienda.

También esta ley deroga los artículos 49 y 50.3 del régimen de Impuesto de Sociedades (regulaban la autorización de permisos de la amortización y la transmisión del buque por la realización de la opción de compra del bien)

Así, supongamos que la entidad X adquiere un bien mueble en régimen de arrendamiento financiero con las siguientes características:

Precio de adquisición      500.000

Coste financiero      200.000

Duración del contrato      4 años

Las cuotas del arrendamiento financiero son:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Cuota financiera	50.000	50.000	50.000	50.000
Recuperación de coste	125.000	125.000	125.000	125.000
<b>Cuota total anual</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>

El coeficiente máximo de amortización, según tablas, del bien es del 15%.

Basándonos en los datos anteriores, los gastos que figurarán en la contabilidad del sujeto pasivo serán:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Cuota financiera	50.000	50.000	50.000	50.000
Amortización según tablas	75.000	75.000	75.000	75.000

El artículo 115 del TRLIS permite que la compañía arrendataria tenga la posibilidad de dar como gasto para la recuperación del coste hasta el doble del coeficiente lineal de amortización, según tablas, es decir:

$$500.000 \times 15\% \times 2 = 150.000$$

Ahora bien, dado que lo que está pagando como cuota de recuperación del coste es 125.000 euros, el máximo gasto deducible por este concepto será este importe, por lo cual el ajuste extracontable a realizar será:

$125.000 - 75.000 = 50.000$ , ajuste negativo a realizar durante los años de duración del contrato.

A partir del ejercicio en que termine el contrato, el bien se encontrará totalmente amortizado fiscalmente ( $125.000 \times 4 = 500.000$ ), pero la amortización contable continúa realizándose ( $100/15 = 6,66 = 7$  años), las cuotas de amortización contable que se doten (75.000 euros, excepto el último año que serán 50.000) no constituirán gasto deducible a efectos fiscales (ya se han deducido), debiendo realizarse un ajuste positivo sobre el resultado contable.

### iii La figura del leasing.

El leasing es un contrato de arrendamiento financiero en el cual se suscribe un alquiler con opción a compra para el tenedor del bien.

No todo contrato de alquiler con opción a compra es una figura de leasing. Esta debe estar clara a la hora de realización del mismo, y la principal dificultad de estos contratos estriba en saber calificar los mismos, bien como arrendamiento financiero o como arrendamiento operativo (en el financiero el bien aparece en el balance de la compañía y si es operativo no).

Las operaciones de arrendamiento financiero suelen tener las siguientes características:

- Los bienes se destinan a fines comerciales o profesionales
- Las especificaciones y la elección corresponden al usuario o arrendatario
- El proveedor de los bienes adquiridos es seleccionado por el usuario.
- El arrendador sigue siendo el propietario del bien
- El arrendatario se subroga en los derechos y acciones que corresponden al arrendador
- Se puede pactar una opción de compra

- No se paga el IVA al inicio, al ir distribuido el pago en cuotas en el arrendamiento financiero.
- Permite deducir la base imponible.
- La inversión inicial no es tan fuerte y puede ser incluso nula al entrar en juego el contrato de leasing, por lo que puede destinar esas cuantías a otros asuntos.

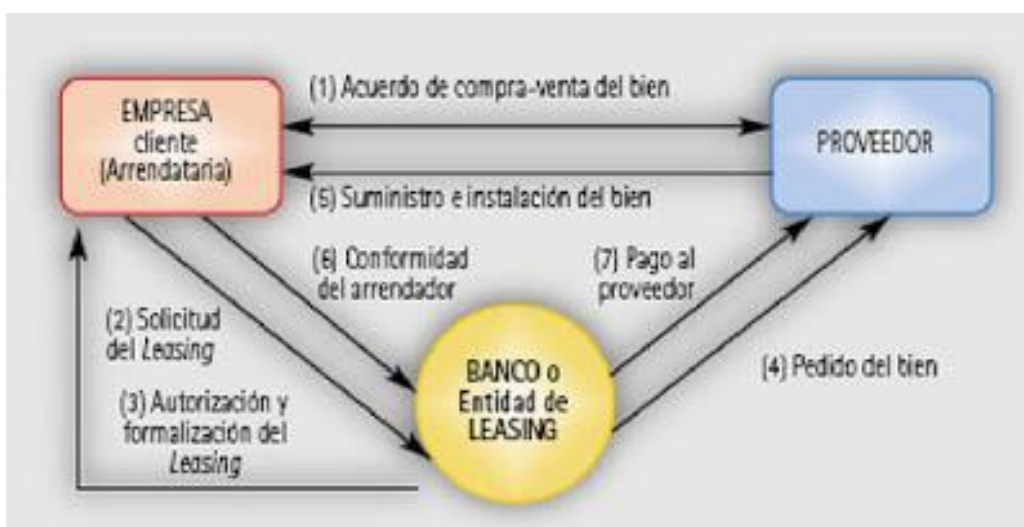
A diferencia con el renting que está más presente en el sector automovilístico, el leasing es perfecto en el naval.

A este respecto encontramos en el art.19 del Real Decreto de 1977 un concepto amplio de leasing que puede abarcar a todas sus clases:

"Aquellas operaciones que, cualquiera que sea su denominación consisten en el arrendamiento de bienes de equipo adquiridos para dicha finalidad por empresas con dicho objeto social según las especificaciones señaladas por el futuro usuario, a cuyo arrendamiento acompaña una opción de compra."

La doctrina también lo ha definido en su concepto estricto de "leasing financiero" como:

"Aquel contrato por el cual la sociedad de leasing cede mediante una renta periódica cuya cuantía incluye la amortización parcial del objeto a una empresa financiada en el uso de un bien duradero, mueble o inmueble, durante un período irrevocable con opción de compra al final del mismo por un precio residual previamente fijado".



Como ya hemos comentado, hay dos tipos de leasing, el operativo y el financiero:



En el leasing operativo:

- El riesgo de la operación se encuentra en el bien.
- El canon de arrendamiento constituye la totalidad del beneficio económico para el arrendador.
- La cuota del arrendamiento es deducible tributariamente bajo ciertas condiciones.
- El arrendador es el proveedor del bien y puede ser una persona jurídica o natural.
- El bien debe ser asegurado por el arrendatario.
- No existe la opción de compra.
- El bien es propiedad del arrendador.

En el leasing financiero:

- El riesgo de la operación recae sobre el arrendatario.
- El arrendador recibe únicamente los beneficios obtenidos producto del financiamiento vía leasing.
- Son deducibles la depreciación del bien y los intereses del leasing.
- El arrendador es una institución financiera o una empresa de leasing.
- El proveedor o arrendador tiene asegurado su bien.
- Sí existe la opción de compra.
- El bien es de propiedad del arrendador, pero el arrendatario registra el bien contablemente como suyo.

Existen diferencias entre el leasing en la Unión Europea y el leasing que opera en EEUU. Si analizamos la diferencia existente en el marco normativo del leasing, debemos apreciar que en EEUU, este tipo de contratos se realizan por medio de sociedades reguladas por la SEC (Securities and Exchange Commission) mientras que las empresas de la Unión Europea se rigen por una normativa comunitaria administrativa, que se incorpora a las leyes de los Estados miembros de la Unión, haciendo esta normativa común tanto en las leyes de los países como a nivel internacional.

La figura del leasing es muy frecuente en el ámbito marítimo a la hora de adquirir embarcaciones de recreo, entregando al principio un 30 % del valor del barco. Si lo comparamos con la hipoteca, esta última requiere unos gastos iniciales como el notario,

impuestos, etc., mientras que en el leasing la embarcación pertenece a otra persona por lo que los gastos de gestión y el tiempo son menores.

En este leasing de barcos, el tiempo suele estar entre los 48 y 180 meses, (entre 4 y 15 años). Para emplear este modelo el buque debe tener un valor mínimo de 20.000 euros.

## 2. Denuncia por parte de Holanda y motivos de la misma.

- a. Que incita a la denuncia contra a España.
- b. Características europeas de formación de la figura del (Tonnage Tax).
- c. Consecuencias en el sector, en los astilleros y armadores.

### a. Qué incita a la denuncia contra España.

Las denuncias comenzaron en el año 2006, contra el sistema español de arrendamiento fiscal, que permitía la adquisición de buques con una rebaja entre un 20% y un 30%. Fue en el año 2010, concretamente el 13 de julio, cuando se produjo la denuncia por parte de 7 países europeos, siendo en el mes de agosto cuando un diputado de la Unión Europea formuló una serie de preguntas sobre el tema.

El 29 de junio de 2011 la Comisión notificó la incoación del régimen previsto en el artículo 108 apartado 2 del tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

### Art 108.2

<2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.>

El sistema español de arrendamiento financiero, utilizado en más o menos 270 operaciones de construcción naval desde el 2002 hasta el 2010 es el que permitía esta figura, basándose en:

- Una estructura jurídica y financiera ad hoc organizada por un Banco que se sitúa entre la empresa naviera y el astillero, respectivamente compradora y vendedor de un buque,
- Una red de contratos entre las diferentes partes que forman la estructura, y
- La aplicación de diversas medidas fiscales españolas.

¿Qué provocó la denuncia por parte de Holanda?

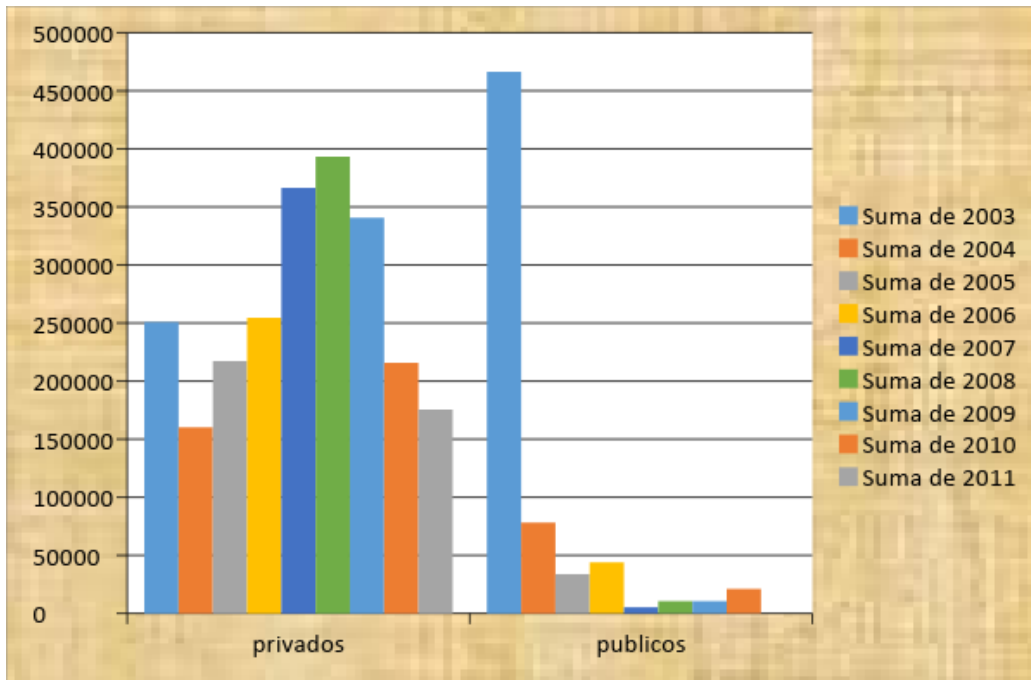
Para entender la denuncia interpuesta frente a España en cuanto al sistema de arrendamiento fiscal, debemos en primer lugar, contextualizarlo.

Así, nos remontamos a unos momentos en los que la crisis a nivel mundial hacía mella en el Estado Español y concretamente en el sector naval, que no podemos olvidar que se define como una industria de síntesis, en el sentido de que fabrica productos de manera singular, fundamentalmente, con un elevado valor unitario, y un período de construcción muy largo en el tiempo, lo que le otorga una sensibilidad especial en relación con el ciclo económico, lo que unido a la gran competencia internacional, en un contexto de crisis económica estatal, puede llevarlo al abismo.

Las consecuencias de la crisis, ya desde 2009, supusieron la notoria reducción de la contratación mundial, la escasez de financiación de muchos buques, o el retraso en las entregas. La financiación de la construcción de buques en el mundo, depende en gran medida de la banca europea, muy expuesta desde esos años a la crisis del crédito y, por consiguiente, causando estragos en el capital circulante de los constructores.

En 2011, la actividad de contratación, tras una leve recuperación en 2010, volvió a empeorar, como consecuencia de las incertidumbres en los principales segmentos de buques, así como de la debilidad de los fletes para los buques especializados, especialmente los relacionados con la explotación de petróleo y gas.

## EVOLUCIÓN DE LA PRODUCCIÓN DE LOS ASTILLEROS ESPAÑOLES EN LOS ÚLTIMOS AÑOS:



### ESQUEMA PROPIO

En lo que respecta al sector privado, podemos comprobar que la producción se mantiene constante hasta 2006, repuntando en 2007 y alcanzando el pico en 2008, para caer de manera estrepitosa entre 2009 y 2011.

En cuanto al sector público, vemos que el despunte se produce en 2003, para caer profundamente de 2004 en adelante y desaparecer en 2011.

Es en 2011, donde la contratación se paraliza, y con ello, la producción, como hemos comprobado, en el sector público español, debido a la apertura del expediente por la Comisión Europea en cuanto a las bonificaciones fiscales otorgadas a los armadores para dinamizar el sector.

El sistema español ideado para reactivar el sector naval en España que pasamos a describir, resultó ser tan atractivo que empezaron a obtenerse contratos en detrimento de los astilleros de otros Estados, lo que generó el conflicto con estos y la consiguiente denuncia a la Comisión europea, que culminó con el procedimiento de investigación formal sobre el Sistema Español de Arrendamiento Fiscal.

El sistema que estuvo vigente hasta el año 2011 consistía en una estructura en la cual el naviero adquiría un buque de una Agrupación de Interés Económico, no de un astillero.

Las Agrupaciones de Interés Económico las integraban inversores de los distintos sectores empresariales, y la participación en este régimen, les otorgaba la posibilidad de beneficiarse en el Impuesto de Sociedades.

Al igual que había ocurrido con el tax lease francés, la Comisión Europea se posicionó en contra del sistema español por considerarlo una ayuda ilegal del Estado y esto es porque se trataba de sistemas muy semejantes.

Hay que destacar que al respecto del sistema francés, únicamente se acordó una prohibición futura, de modo que quienes se beneficiaron en su día no tuvieron que devolver los “ahorros fiscales”

El sistema español, se organizaba por un Banco y se interponía entre la empresa naviera y el astillero, por medio de complejos contratos y combinando distintas medias fiscales, cuyos beneficios repercutían en la empresa naviera, en forma de descuentos sobre el precio del buque, si bien es cierto que no se trataba de una inversión libre de riesgo básicamente en relación con las medidas que pudieran adoptar desde las autoridades europeas.

En este sistema, el astillero y la naviera firmaban el contrato de construcción del buque fijando un precio más bajo puesto que se tenía en cuenta el descuento que se iba a obtener aplicando los beneficios fiscales, y mediante pagos periódicos.

Posteriormente, se buscaban los inversores, de lo que se encargaba la entidad bancaria, y que únicamente buscaban un beneficio fiscal en el Impuesto de Sociedades.

Las asociaciones de interés económico, no tenían por qué tener relación con el sector, pero dados los beneficios fiscales vigentes, se interesaban por invertir en él. En este punto, los arrendadores financieros, contrataban la construcción de un buque por el precio real de venta, que después sería arrendado por la agrupación de interés económico, con opción a la compra del mismo por el pago del valor residual.

Para finalizar, la naviera y la agrupación, formalizaban un contrato de fletamento del buque a casco desnudo tras el que la primera, adquiría el mismo.

La finalidad de este sistema era acumular beneficios fiscales en la agrupación, que revertirían posteriormente en sus integrantes y la empresa naviera, utilizando una estructura fiscal basada en la amortización acelerada y anticipada, que tenía lugar, obviamente, más rápido que el desgaste del buque, de modo que se comenzaba a amortizar incluso antes de su uso.

Si tenemos en cuenta que la construcción de la nave podía aproximarse a los 3 años, y que se empezaba a amortizar su coste desde que comenzaba la construcción, podemos concluir que se amortizaba el buque en sus primeros años de vida útil, cuando aún no se había depreciado prácticamente.

En principio, esto no era posible legalmente, según la Ley 4/2004 del IS, que no permitía la amortización de activos arrendados hasta que no hubieran entregado al arrendatario y hubiera comenzado su uso, y con ello, su depreciación, pero, sin embargo, existían excepciones a dicha regla, lo que concedía a estas medidas “transparencia fiscal”. La amortización anticipada se permitía por el art 115 mediante una autorización previa del Ministerio de Hacienda

Otra medida de este tipo era la posibilidad de imputar las pérdidas de la agrupación económica a sus integrantes debido a la tributación de la AIE en el sistema de transparencia fiscal, en lugar de a la asociación, de modo que pudieran compensar las pérdidas con sus negocios privados. Por si fuera poco, a estas medidas, había que añadir, la exención del impuesto.

En este escenario, cuando la Comisión Europea se pronunció al respecto del sistema español, calculó que las agrupaciones de interés económico habían obtenido un beneficio fiscal que se aproximaba al 30% del precio bruto inicial del buque, que repercutió entre sus inversores (en un 10 a 15%) y las navieras en cuanto al resto, que se convertían en las propietarias del buque al final del ciclo, con una rebaja de en torno al 20% como mínimo en el precio del mismo.

Por este motivo, la Comisión Europea decidió investigar el sistema, evaluando tanto la aplicación discrecional de la amortización anticipada como la transparencia fiscal puesto que ya se había legislado al respecto y España se había adherido a lo convenido en cuanto a las ayudas recibidas en el sector.

Se investigaron las ayudas individuales concedidas con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado al que España se adhirió y que continuaron después puesto que podía interpretarse que se trataba de medidas selectivas.

Por ello, se investigó si favorecían a determinadas empresas o estaban relacionadas con la producción de determinados bienes.

Siendo que se aplicaron las medidas exclusivamente en transacciones entre navieras respecto de la compra de buques nuevos y no en el resto de sectores, se concluyó que estábamos ante una ventaja selectiva (la excepción a la amortización acelerada conllevaba una previa autorización que precisamente estudiaba si existía algún tipo de preferencia).

Al pasarse al régimen del tonnage tax aprobado en el año 2002 implicaba que no se liquidasen las obligaciones que existiesen fiscalmente hablando, una de las consecuencias es que este nuevo régimen no es la diferencia entre los ingresos y gastos, si no que se aplica por el tonelaje de la flota que se disponga, como se verá más adelante.

Si comparamos los dos regímenes, en el TT por el artículo 125.2 TRLIS 4/2004 se concede una ventaja a las sociedades que escojan el mismo, así mismo no regula el tratamiento fiscal de los ingresos del fletamento a casco desnudo, dando lugar a una nueva ayuda/exención.

No obstante, lo establecido en el párrafo anterior, cuando se trate de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación, se procederá del siguiente modo:

En el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, se dotará 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 se especificará 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 caso de buques adquiridos mediante una operación a la que se haya aplicado el régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta ley, el valor neto contable se determinará partiendo del valor de adquisición por el que figurase en la contabilidad de la entidad transmitente.

La ventaja nombrada solo se podía aplicar a los buques a través de un contrato financiero autorizado por la Administración Tributaria y estaba solicitada la amortización anticipada por el artículo 115.11 del TRLIS 4/2004.

Se puede destacar que la Administración solo permitía operaciones del Sistema Económico de Arrendamiento financiero para la construcción de buques, siendo esta discrecional.

Otra cualidad de este sistema es que los recursos que permiten que la figura funcione son la utilización de los recursos estatales por el cambio al régimen del TT, y por qué no se grava la plusvalía cuando se cambia de titular el buque a la empresa naviera.

Por lo tanto y debido a que se necesitaba una aceptación por parte de la Administración Tributaria, estas ayudas son en beneficio de un sector determinado, en la que se beneficia una Asociación de Interés Económico y a los inversores de la misma si las operaciones de Tax Lease estaban asociadas a buques construido en España. Los inversores que pertenecían a la AIE estaban en todos los sectores, no solo en el marítimo.

Tras el estudio de la comisión sobre el SEAF, se acusa al sistema español de no pedir la notificación previa a la Comisión, la actividad a la que se dedicaban de los inversores la AIE no se corresponde a la actividad propia del sector, debido a que esta solo arrienda el buque a una compañía arrendadora para después ser alquilado en fletamento a casco desnudo a la empresa naviera que, si explotaba el buque, siendo la AIE un mero intermediario sin asumir ningún riesgo, estando en el régimen un periodo ínfimo de tiempo, dada esta característica, la comisión considera que la amortización es ilegal y que los artículos 50.3 RIS eran ilegales por la no notificación de los mismos .

Esto dio lugar a unas ayudas que debían ser devueltas por los inversores de la Asociación porque son los últimos en la cadena que se montó del Tax Lease, las misma se concedieron entre el año 2004 y el 2011.

En el 2013 se acaba estableciendo la ilegalidad del tax lease, para después establecer una nueva forma de tax lease que se consideró legal por la Comisión desde un primer momento, modificándose y recogándose en la ley 16/2012 y en la nueva ley de impuesto de sociedades 27/2014.

El régimen de competencias que protege el sistema nuevo se encuentra en los artículos 107 a 109 del TFUE. El TJUE llega a la conclusión de que se nombren como ayuda



estatal las que se contemplen en el artículo 107.1, la concurrencia de una ventaja a la empresa, concedida por el estado o mediante fondos que pertenezcan al mismo, afectando los mismos a las competencias y a los intercambios entre los estados con una medida de aceptación de la ayuda de carácter selectivo.

En resumen, es una ventaja que coloca a los beneficiarios en una posición de carácter privilegiado frente a otro que no disfrutan del beneficio fiscal, como dice Wolter Kluwer "El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión", es el artículo 108 el que permite que la comisión examine las ayudas que existen en todos los estados que pertenecen a la Unión Europea.

Por lo tanto, es la Comisión la que examina la ayuda en cuanto a los efectos de la misma. Si la ayuda ya se está otorgando se pedirá su supresión de la misma y devolución.

El nuevo tax lease derogó alguno de los artículos existentes, como el 49 que se refería a la autorización previa de la Administración Tributaria y el artículo 50.3, que eran básicos en la estructura del antiguo tax lease; también se modificó el art 115.11 que aplica la discrecionalidad de la medida.

La nueva estructura del tax lease que se aprueba, comprende una amortización anticipada y acelerada de bienes que se adquiere por contrato financiero, siendo el periodo de la construcción del buque de 12 meses como mínimo y exige que se responda a las especificaciones técnicas del cliente, con lo que se evita que los bienes contruidos en serie se beneficien del mismo.

Con el nuevo tax lease pueden acogerse a la misma medida otros bienes que no tengan nada que ver con los buques (ferrocarriles, aviones y otros que no estén fabricados en serie).

La diferencia radica en:

- Más seguridad
- Más sencillez
- Más rapidez

Más seguridad porque está avalado por la Dirección General de Competencia y la Comisión Europea y cuenta con el apoyo de la Dirección General de Tributos y el Ministerio de Hacienda.

El régimen de las TT es voluntario y tiene que contar con el visto bueno de las instituciones.

En cuanto a la mayor sencillez que apuntamos, nos referimos a la posibilidad de adquirir el buque después de comprar la AIE, de modo que desaparece la autorización del Ministerio de Hacienda, siempre que la Asociación participe en el sector, no es posible que los participantes de la misma sean meros inversores.

No crea ese favoritismo, dado que cualquier empresa se puede beneficiar de esas ayudas sin existir competencia desleal entre ellas ni entre otras empresas de la Comunidad Económica Europea y es válido no solo para la construcción de buques, sino para cualquier construcción más o menos compleja y cuya duración sea superior a doce meses.

Se aplica a todos los bienes, tanto a los que están dentro del sistema español, como los que están fuera del mismo, así como también a todos los tipos bienes de inversión material adquiridos por contrato de arrendamiento financiero, cumpliendo el periodo de fabricación de un año con las medidas técnicas que solicite el comprador.

Después se recibe por parte de los astilleros de Holanda una denuncia por el artículo 108.3 y el 4 del TFUE (reglamento del Consejo 659/1999).

En esta línea, entendemos que la competencia no se falsea con la nueva estructura del tax lease, dado que las cargas de la empresa que se beneficia del sistema no se esquivan, por lo que la denuncia del nuevo tax lease, fue rechazada por la Comisión dado que no toda protesta debe provocar una investigación de la nueva figura de arrendamiento de buques y menos aun cuando en este caso en cuestión ya se había aceptado.

La nueva versión del artículo 115.11 del TRLIS es autónoma y no confiere ventaja alguna respecto a las demás y deroga las piezas claves de los artículos del anterior sistema art 49 y 50.3 de la RIS y el 48.4 del TRLIS.

En resumen, entendemos que el antiguo sistema era incompatible con el sistema europeo, debido a que permitía una ventaja de las asociaciones de interés económico y

de los inversores de la misma, la no notificación a la comisión, la amortización anticipada del bien (porque solo se disponía del mismo por las asociaciones involucradas y la construcción de buques), la exención de impuestos sobre la plusvalía, que se obtiene cuando se vende el buque a la naviera y por último la aplicación del tonelaje en vez del Impuesto de Sociedades. De esta manera, se otorgaba una ventaja a las empresas españolas respecto al resto de la Unión Europea produciéndose una distorsión en el mercado dado que permitía descuentos de un 30 % del bruto total del barco.

Teniendo en cuenta estos requisitos, se estructuró una nueva forma de incentivar el mercado marítimo el 1 de enero de 2013.

Mientras tanto, en Holanda se produjo un aumento en la contratación de buques, quitando mercado a España y agenciándose unos contratos por un valor de unos 1600 millones de euros.

En este escenario, y a tenor del razonamiento aplicado por la Comisión al respecto del antiguo tax lease en España, en el norte del país se preguntan si la denuncia no era una estrategia por parte de Holanda con la finalidad de rebajar la competencia en el sector, lo cual consiguió y que no solo repercutió en el sector de la construcción, sino también en empresas auxiliares de la misma:

"El impacto en la industria auxiliar vasca fue enorme con la desaparición de unas 30 empresas subcontratistas de los astilleros dedicadas a trabajos de soldadura, calderería, tubería, mecanizado... además del efecto sufrido por muchas otras de reducción de empleo, ERES y actividad industrial"

[www.Cadenadesuministros.es](http://www.Cadenadesuministros.es)

### Anulación de la orden de devolver las ayudas recibidas

Como consecuencia de esta Sentencia relativamente reciente, dictada por parte de la Comisión, quedará anulada igualmente la orden de recuperación de las supuestas ayudas concedidas a través del referido sistema, proceso que el Ministerio de Hacienda ya había iniciado por petición de los servicios de competencia de la CE. La sentencia condena asimismo en costas a la CE.

La apertura del expediente de investigación se produjo en un duro contexto de crisis económica, bajo el mandato del entonces comisario de Competencia y vicepresidente de la Comisión Europea, Joaquín Almunia.

Supuso la inmediata paralización de pedidos de nuevas construcciones en España y conllevó un drástico frenazo en la actividad para todo el sector, con unos efectos devastadores para la industria naval.

#### En los astilleros HOLANDESES:

En cambio, y según Pymar, la competencia de los astilleros privados españoles fue anulada en los años en los que se produjo la denuncia y hasta la aparición de la nueva estructura, aprovechándose de esta situación los astilleros holandeses, artífices y firmantes de las denuncias que provocaron el inicio del procedimiento de investigación por parte de la Comisión, y vieron como aumentaba su cartera de pedido de manera exponencial, llegando a un nivel de contratación sin precedentes que en 2013 fue un 80% superior al de 2010.

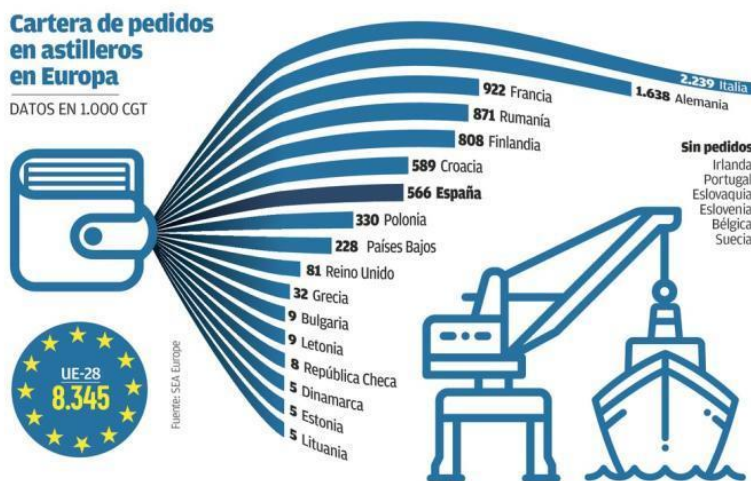
Este trasvase de pedidos que se produjo desde España a Holanda se materializó de manera esencial en la cartera de buques 'offshore'. Según información publicada por Clarksons, España pasó de contar con 27 unidades en cartera en 2010 a tan solo ocho en 2014, mientras que Holanda disparó su cartera entre esos mismos años, de siete en 2010 a 55 en 2014.



Desde Pymar se asegura que la asociación “estudiará todas las posibilidades legales para que se reparen los daños y perjuicios causados al sector naval privado español en términos de empleo, económicos y que alteran la reputación, que se ocasionaron al sector de los astilleros privados”.

A su vez, algunas asociaciones del sector, como Aclunaga o Foro Marítimo Vasco, presentaron hace más de dos años una denuncia contra el sistema de ‘tax lease’ holandés. Sin embargo, la Comisión Europea, a día de hoy, no ha abierto procedimiento.

El futuro del sector naval según Almudena López del Pozo: el sector marítimo en España se está recuperando tras la sentencia a favor por parte de UE, en el año 2017 se contrató un 20% más que en 2016



14.06.2017

## B. Características europeas de formación de la figura (Tonnage Tax).

El Tonnage Tax aparece como una ayuda de Estado a nivel comunitario, está fuertemente intervenido en su regulación por la Comisión, porque presenta un régimen de tonelaje a efectos de ayudas en el sector naval, en el cual la base imponible son las toneladas de registro neto de cada buque.

Hay actividades que se pueden acoger a este régimen como son:

- 1.-El transporte marítimo.
- 2.-El transporte de bienes y personas por mar en el tráfico internacional.

Hay dudas en la aplicación del impuesto por tonelaje en las actividades de remolque o el cableado o draga, aunque dada la interpretación cada vez más extensa que hace la comisión de TT cada vez está más presente la ayuda en este tipo de operaciones si es posible asimilarlas al transporte marítimo.

Para poder ejercer ese beneficio, la empresa debe tener un cierto grado de titularidad sobre el navío, el cual diferirá según los países.

Las condiciones respecto a este punto están relacionadas con los siguientes aspectos:

-La entidad naviera debe poseer un navío para el tráfico marítimo internacional o un acuerdo de fletamento a casco desnudo sobre el mismo.

-La entidad naviera debe estar autorizada para comerciar utilizando sus propios navíos al tiempo que también pueda hacerlo a través de acuerdos de fletamento comercial.

-La flota de la compañía no podrá acogerse al Tonnage Tax en su totalidad en caso de que todos los buques se ostenten por fletamento; siempre debe tener un grado de usabilidad de los mismos.

Estas condiciones que deben tener las empresas para poder aplicar la ayuda se estructuran sobre todo en la titularidad y en la gestión que se hace de los buques. Siempre es un buque que este dentro de la Unión Europea.

La aplicación del régimen por tonelaje se establece por un periodo mínimo no superior a 10 años sin olvidar que aplicar el mismo es voluntario y que este periodo se puede prorrogar si se solicita y se autoriza previamente.

Hay diferentes puntos de vista a la hora de cerrar una operación de venta de buque entre los diferentes países de la Unión. En lo referente a las ganancias de capital que pueden obtener uno u otro, podemos observar que en algunos de ellos no se aplica el régimen de tributación ordinaria en este tipo de operaciones.

Comparando los distintos regímenes, los principales puntos a tener en cuenta a este respecto serían los siguientes:

-En el momento de acogimiento al régimen, deben dotarse determinadas reservas que deberán tributar posteriormente con la transmisión del buque.

-En ocasiones, el abandono del régimen antes del transcurso del período mínimo tiene como penalización la aplicación del régimen de determinación directa de la base imponible.

-Abandonando el régimen una vez transcurrido el período de aplicación del mismo, diferentes normas resultarán aplicables atendiendo a la valoración del navío en la hoja de apertura en el balance.

La Unión Europea deberá velar por una igualdad de los estados miembros en las competencias que garanticen que no se falsea en el mercado interior.

Es por ello que la Unión Europea prohíbe las ayudas del Estado en sentido amplio, incluyéndose aquí la disminución de las cargas financieras que deba soportar algún sector debido a las ayudas comentadas (art 87.1 del tce).

Este concepto nos lo recuerda DIEZ-HOCHLEITNER, J Y MARTINEZ CAPDEVILA C, <“Las garantías en condiciones anormales, los préstamos con tipo preferencial, la cesión de inmuebles a título gratuito o en condiciones especialmente favorables, la exoneración de impuestos, la reducción de cargas sociales” >

Esta regla consta de excepciones, en lo referente a ayudas de carácter social, reparar prejuicios de desastres naturales y las ayudas destinadas a favorecer la economía de ciertas regiones.

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

‘ La Comisión ha producido, por la puerta de atrás, un cuerpo sistemático de reglas desprovisto en su formación de intervención alguna por parte del Consejo - estas reglas que están haciendo ocasionan una nueva configuración en los sistemas fiscales de los países de la Unión Europea y una clara repercusión en las empresas de los mismos ‘.

Las medidas adoptadas para que el tonnage tax formara parte de la Unión Europea fueron:

La comisión en el año 1989 limitaba de forma global las ayudas, de modo que no podían rebasar el límite de explotación teórica. Entre las ayudas que se contemplan están las referidas al arqueo y al tonelaje, que permitían recuperar el mercado perdido en la construcción de los buques.

No siendo suficiente dicha recuperación, se tuvo que cambiar el enfoque, creando una comunicación nueva, la del año 1996, de modo que la diferencia en el precio total del buque entre un país y otro se debe a las ayudas fiscales y financieras.

Como consecuencia de lo anterior, se elabora en el 1997 otra comunicación, que da lugar a unas directrices comunitarias, 97/C 205/05, (art. 87.3 del TCE).

Analizando lo anterior, entendemos que la directiva de 1997 analiza la competencia perjudicial entre los distintos estados debido a las medidas fiscales que se están tomando; solo se puede conceder tonnage tax cuando exista un vínculo con un pabellón comunitario. Si se careciera del mismo, el armador deberá estar en un Estado miembro, que este sujeto al régimen de sociedades y cuya gestión de los buques fomente el crecimiento de empleo y de la actividad económica.

En la Directiva del año 2004 y en la Comunicación c13/3 en 2004, se pretende homogeneizar el tonnage tax en los diferentes países de la Comunidad Europea.

La decisión no fue tomada muy a la ligera en lo referente a los buques que no se dedicaban al transporte, lo que conllevó controversias en lo que se refiere a las dragas y en los remolcadores, como ya hemos comentado anteriormente.

Según esta Directiva, solo se aplicarán las ayudas a aquellos remolcadores que dedicasen un 50 por ciento de su actividad al transporte marítimo.

Del estudio de la evolución de las ayudas al aplicar el tonnage tax, se deduce la pretensión de fomentar la competitividad de las flotas comunitarias en el mercado mundial correspondiente, así como salvaguardar el empleo comunitario, preservar los conocimientos marítimos de la Comunidad, desarrollar las aptitudes técnicas marítimas, y mejorar la seguridad.

En esta última directiva se abre la posibilidad de que las compañías que no se dediquen a la gestión de buques se traten como armadores si se cumplen una serie de requisitos, lo que permite que una asociación de interés económico sea tratada como tal.

En la Directiva de 2011 se amplía la aplicación objetiva del tonnage tax a las empresas que se dediquen a las dragas y a los buques cableros, con lo que se deja claro que entran a formar parte de los bienes que se benefician del TT.



El tonnage tax, al ser un régimen plural (dado que no es una ayuda que se da por parte del estado como tal), busca ofrecer al sujeto pasivo una disminución en la base imponible en su tributación, que dependerá de los ingresos percibidos por el sujeto.

No es obligatorio tributar por este régimen, por lo que dependerá de la decisión tomada por la mercantil.

Se aplican a este régimen la ley del impuesto de sociedades, la ley 4/2006 de adaptación del régimen de las compañías navieras que entró en vigor el día 31 de marzo de 2006, y la comunicación c 193/2 de fecha 28 de mayo de 2004, que trata de equiparar el régimen español al resto de los países de la Unión Europea.

A efectos de la aplicación del tonnage tax hay que calcular la base imponible del buque (el artículo 125 regula dicho cálculo).

Los términos de tonelada y tonelada de registro neto hacen referencia al arqueado neto, determinado según convenio internacional de buques del 69.

#### Artículo 125.

Determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva.

1. Las entidades acogidas a este régimen determinarán la parte de base imponible que se corresponda con la explotación, titularidad o gestión técnica y de tripulación de los buques que reúnan los requisitos del artículo anterior, aplicando a las toneladas de registro neto de cada uno de dichos buques la siguiente escala:

Para la aplicación de la escala se tomarán 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.

La parte de base imponible así determinada 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.

La aplicación de este régimen deberá abarcar a la totalidad de los buques del solicitante que cumplan los requisitos de aquél, y a los buques que se adquieran, arrienden o

gestionen con posterioridad a la autorización, siempre que cumplan dichos requisitos, pudiendo acogerse a él buques tomados en fletamento, siempre que la suma de su tonelaje neto no supere el 75 por ciento del total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal sujeto al régimen.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal la solicitud deberá estar referida a todas las entidades del grupo fiscal que cumplan los requisitos del artículo 124.

2. La renta positiva o negativa que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen, se considerará integrada en la base imponible calculada de acuerdo con el apartado anterior.

No obstante, lo establecido en el párrafo anterior, cuando se trate de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación, se procederá del siguiente modo:

En el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, se dotará 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 se especificará 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 caso de buques adquiridos mediante una operación a la que se haya aplicado el régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta ley, 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 constituirá infracción tributaria grave, sancionándose con una multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del importe de la citada diferencia.

- En lo referente a las sanciones que se aplican si no se realiza la reserva a la hora de transmitir el bien, esta será de un 5% del importe de la reserva y pudiendo esta reducirse en un 25 % si se paga voluntariamente o no solicita el pago fraccionado y siempre que no exista ninguna denuncia respecto a la misma, como vemos en el artículo 188.3

## Artículo 188 Reducción de las sanciones

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirán en los siguientes porcentajes:

a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

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 a que se refiere la regla primera de este artículo cuando se haya producido la mencionada transmisión. De la misma manera se actuará si el buque se transmite, de forma directa o indirecta, con ocasión de una operación a la que resulte de aplicación el régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta ley.

3. La parte de base imponible determinada según el apartado 1 de este artículo no podrá ser compensada con bases imponibles negativas derivadas del resto de las actividades de la entidad naviera, ni del ejercicio en curso ni de los anteriores, ni tampoco con las bases imponibles pendientes de compensar en el momento de aplicación del presente régimen.

4. La determinación de la parte de base imponible que corresponda al resto de actividades del sujeto pasivo se realizará aplicando el régimen general del impuesto, teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de ellas. Tratándose de actividad de dragado, dicha parte de base imponible incluirá la renta de esa actividad no acogida a este régimen especial.

Dicha parte de base imponible estará integrada por todos los ingresos que no procedan de actividades acogidas al régimen y por los gastos directamente relacionados con la obtención de aquellos, así como por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada por estas actividades.

A los efectos del cumplimiento de este régimen, la entidad deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a las actividades acogidas a este, así como los activos afectos a las mismas.

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

En esta tabla observamos los porcentajes que se aplican al TT, siendo que solo se aplicará a los buques que estén a disposición de la empresa naviera, pero no aquellos días que no lo estén (no estén operativos).

### C. Consecuencias en el sector, en los astilleros y armadores.

Las causas de las diferentes denuncias que recibió la Comisión fueron provocadas por un empresario del sector naval a consecuencia de una oferta que se realizó por unos remolcadores a un astillero y con la intención de usar en esta operación el Tax lease, aunque no estaba permitido su uso, pudiendo esta empresa beneficiarse de esos precios que ningún competidor podría obtener.

Dicho astillero, obtuvo unos contratos para unos remolcadores para el puerto de Amberes, lo que dio lugar a la denuncia de varios países de la Unión Europea al respecto de las ayudas estatales, lo que conllevó finalmente el cierre del astillero tras esta última operación.

Otras denuncias se produjeron por actuaciones de otros astilleros, en cuanto a una posible pérdida de unas dragas que se contrataron por una empresa de construcción naval.

En este punto, analizamos alguna de las noticias sobre la repercusión que tuvo en España la paralización del sector.

PYMAR CIFRA EN 175 LAS OPERACIONES AFECTADAS POR LA DEVOLUCIÓN DE LAS AYUDAS FISCALES CUYO IMPORTE VE 'RAZONABLE'

**Los astilleros esperan contratos este año tras superar la crisis del 'tax lease'**

Los astilleros vigueses respiran aliviados al saber que la devolución de las ayudas del 'tax lease' será de 126 millones de euros como máximo, un 96% menos que lo estimado inicialmente (cerca de 3.000 millones de euros). El sector espera una vuelta a la normalidad y 'que se deje de hablar del pasado y nos pongamos a hablar del futuro', señala José Domínguez, director general de Vulcano. 'Es necesario recuperar la confianza en el mercado', dice.



**REDACCIÓN. VIGO20/09/2013 06:00 H.**

Pymar, sociedad de pequeños y medianos astilleros españoles, indica que el escenario que se abre ahora es que el sector recupere 'la confianza de los inversores y de las entidades para que vuelvan a participar en los contratos', explicó ayer la gerente de Pymar, Almudena López, en una visita que realizó a Vigo. López cifró en 175 las operaciones afectadas por la devolución del 'tax lease' y mostró su deseo por que 'se pueda minorar el impacto' tras analizar caso por caso. La responsable de Pymar indicó también que 'es posible que este año' pueda fructificar alguno de los contratos que se estaban negociando en los dos últimos años y que quedaron en 'stand by' tras el expediente abierto al régimen fiscal. Se trata de 40 buques entre los 19 astilleros españoles.

Con respecto al importe fijado por el Ministerio de Hacienda, dijo que 'es más que razonable', pero que 'ninguna cuantía nos puede parecer bien porque estamos convencidos de que la decisión tomada por la Comisión Europea es injusta', indicó, al tiempo que se felicitó por la 'celeridad y contundencia' por parte del Gobierno para determinar la cuantía a devolver.

Los sindicatos del naval de la Ría piden 'cerrar definitivamente el capítulo' del tax lease porque las posibilidades de lograr contratos 'serán nulas'. Ramón Sarmiento, de CC OO, considera que éste es 'el penúltimo capítulo' porque todavía falta la verificación de Bruselas. 'Es algo que nos preocupa más porque las autoridades europeas no han sido muy diligentes con el sector naval español', apuntó el sindicalista.

Por su parte, el portavoz de UGT, Diego Atanes, sostiene que aunque la devolución sea menor de la esperada, sigue habiendo problemas para que el sector pueda contratar aplicando el nuevo tax lease, pendiente de 'modificaciones legislativas'. Con todo, mostró su deseo por que 'se pueda abrir un nuevo escenario', para lo que reclamó más participación de la Administración y Pymar.

El representante de la CIG, César Rodríguez, mostró su rechazo a la decisión del Gobierno de recurrir ante la UE el expediente y las devoluciones. 'No tiene sentido, lo que no se hizo en dos años no se va a hacer ahora en dos meses. Hay que asegurar las vías reales'. Por su parte, el presidente de la Xunta pidió 'cautela' ante las cifras reveladas por Hacienda y felicitó al Gobierno por su trabajo 'con absoluto rigor' en un sector que sigue atravesando una situación 'muy compleja'.

La cartera de pedidos de los astilleros vascos acumulaba, con datos a 1 de octubre, el 32% del tonelaje total de contratos firmados en España, por delante del resto de comunidades.

Jueves, 3/01/2013



Hace más de un mes que la Comisión Europea concluyó que el sistema español de incentivos fiscales para la construcción naval, también denominado tax lease, no incluía elementos de ayuda estatal y no vulneraba la libre competencia.

A pesar del retraso, los astilleros vascos previamente ya habían conseguido ocho nuevos pedidos de construcción de buques, por lo que el nuevo año se presenta con un tax lease en vigor y con una gran carga de trabajo hasta el 2014. La industria naval vasca ha conseguido sortear la crisis económica, gracias a su elevado componente tecnológico y a la construcción de buques altamente especializados.

La Naval se encargará de construir dos nuevos barcos del tipo Platform Suuport Vessels. Por su parte, Astilleros Murueta, Zamakona y Balenciaga han firmado seis pedidos, a los que la Naval de Sestao ha sumado otros dos contratos, debido a un contrato del quebardo Astilleros de Sevilla que no se ha podido finalizar.

Tras la aprobación del tax lease la industria naval estima conseguir en los próximos meses nuevos contratos, por lo que los astilleros vascos esperan mantenerse con una tendencia positiva en el mercado en contraposición al resto de los astilleros españoles.

Así la cartera de pedidos de los astilleros vascos acumulaba, con datos a 1 de octubre, el 32% del tonelaje total de los contratos firmados en España, por delante de Asturias con el 24%; Galicia, que con el 24% ha sido el territorio más afectado al no poder contratar buques con bonificaciones fiscales; y finalmente Andalucía, con el 15%.

#### Acuerdo con Pymar

El nuevo tax lease, que es genérico para todos los sectores industriales y permite una amortización anticipada de aquellos bienes que se adquieran mediante arrendamientos financieros, necesita que el gobierno español modifique el Impuesto de Sociedades y concrete el esfuerzo fiscal que está dispuesto a asumir, estableciendo el porcentaje de bonificación.

La construcción naval se encuentra con el problema añadido de tener acceso a una financiación adecuada para realizar ofertas competitivas a los armadores.

Para intentar solventar este problema, el Instituto de Crédito Oficial y Pymar han firmado un acuerdo de colaboración con el objetivo de promover la construcción naval de los astilleros españoles.

Este acuerdo nace con el impulso de apoyar a la industria naval ofreciendo diferentes garantías a los armadores que buscan disponer de nuevos buques, y de este modo pueden impulsar su actividad exportadora.

En total este año, los astilleros españoles han contratado un total de 50 buques, mientras que Noruega, con su denuncia al tax lease español ha conseguido 170 pedidos y Holanda más de 100.

Para conseguir ser competitivos y, como consecuencia, obtener nuevos pedidos de construcción, los astilleros vascos señalan la importancia de la financiación para obtener un nuevo contrato, ya que a los armadores precisan una garantía de devolución en forma de aval bancario, de forma que, si no se cumple en plazo con lo contratado, puedan recuperar su dinero.

Por ello la normalización del nuevo tax lease es fundamental para ser competitivos en Europa de cara a los nuevos contratos.

Publicado en Astilleros, Marítimo, Noticias | Etiquetado astilleros, país vasco, tax lease

Los pedidos en el sector naval descendieron durante los años 2008/2012, en un acontecimiento histórico como fue la caída de Lehman Brothers.

Hasta la fecha, los pedidos suponían unos 11.300 buques, cifra que se vio reducida cayéndose así los astilleros que se ocupaban de la construcción y por lo tanto desapareciendo un 40% de los mismos.

Un estudio de Clarkson Researchs Services reveló que había 240 astilleros que en el año 2012 no iban a realizar ninguna entrega de buques. Ante la caída del sector, se tuvo que reinventar el mismo invirtiendo en offshore y en energías renovables.

Tras la denuncia ya comentada en puntos anteriores, se vio disminuida la cartera de pedidos en España, no así en el resto de países de la UE, que aumentaron sus pedidos y absorbieron parte de los pedidos que se iban a realizar en nuestro país.

Atendiendo a los datos, y basándonos en las toneladas brutas contratadas, los pedidos en el año 2011 disminuyeron en 2.000 millones debido a que solo se contrataron unas 21.800 toneladas.

En el año 2012, España contrató 6 buques frente a 75 que contrataron los astilleros de la Unión Europea.



Si nos referimos a la financiación en el sector, debemos mencionar los diferentes tipos:

- Financiación Corporativa: las entidades valoran tanto las garantías que se dan a la hora de prestar dinero como los balances de las cuentas de resultados.
- Financiación de proyectos: inversión en un proyecto separado de otras ramas del negocio de la empresa que pide el crédito y por lo tanto lo que se estudia en el mismo será un retorno del dinero, el tiempo de este, y los beneficios.
- Financiación de activos: se valora la financiación del activo en que se base, aunque en la práctica normalmente también se hace estudio del riesgo corporativo por parte de los financiadores.

Las garantías de pago que ofrece el armador son normalmente cartas de crédito y cartas corporativas, mientras que por parte del astillero al armador suelen ser más las garantías como las de devolución, de calidad, de terminación, etc.

Evidentemente, la garantía que debe cumplirse por parte del armador siempre es la del pago de dinero según se vayan cumpliendo los hitos de construcción que se establezcan en el contrato, y por parte del astillero será la de devolución de los pagos e intereses en caso de que el producto que entregue no cumpla con las especificaciones del mismo, ya que la producción del mismo no es en serie.

Los hitos mencionados con anterioridad se presentan normalmente cuando en la construcción se ha alcanzado un punto relevante, botadura del buque, entrega, puesta de la quilla, etc.

Al astillero le interesaría que se produzcan más pagos intermedios para evitar que tenga que financiarse con fondos externos o pagos, ya que si el armador se retrasa en los pagos puede provocar que la construcción se atrase.

En la actualidad se espera que el sector de la construcción naval mejore gracias a la sentencia favorable al tax lease español.

Según Pymar, en el año 2014 la cartera de pedidos de los astilleros españoles cerró con un total de 47 buques. El mayor volumen de arqueo bruto se encuentra en los buques offshore comprendiendo un 39% del total del mismo, seguido de los buques de pesca con un 33%.

En lo referente al arqueo bruto, se incrementó en un 42% y se duplicó el crecimiento interanual de los pedidos, registrando una mejora de 26.442 cgt del año 2011 a 163.858 que se produjo en el año 2014.

En los años comprendidos desde 2004-2014, el arqueo bruto se destinó a la venta de buques para extranjeros exportando un 85% de los mismos, siendo los principales clientes de esas entregas México, Noruega y Curaçao.

Los buques que más auge tienen son los remolcadores que ocupan más o menos un 90% y si atendemos a la preferencia de los armadores extranjeros, prevalece el segmento offshore y los buques destinados a la pesca.

La contratación baja debido a mercados como el chino, que fabrica a menor coste, aunque España se mantuvo en 2014 y se situó el decimosexto en nuevas contrataciones.

La tipología de buques que se suelen construir en España son muy variados, desde remolcadores, pesca, buques auxiliares, ferris o buques de tipo offshore.

En el año 2014 Europa fue la única que aumentó el número de entregas de buques y Asia mostro una reducción de un 11.6 % respecto al año 2013.

Si avanzamos en los años, en 2016 la potencia de construcción naval mundial siguió siendo China, mientras que la Unión Europea se planta en el segundo puesto. Corea del Sur se encuentra en un retroceso y desde el año 2011 no ha vuelto a ocupar la primera posición del ranking.

Para Europa el pasado 2016 fue buen año ya que registró un porcentaje de construcción de un 29% del total de las CGT, dentro de los países de la Unión Europea; España se situó en segunda posición sumando un 10% de los buques que se contrataron.

Los buques más contratados fueron los ferris, seguidos de los buques de pesca, tanques, roro, remolcadores y por último, yates.

Entraron en España en el año 2016 unas 24 contrataciones beneficiándose de las mismas algunas comunidades autónomas como Galicia, Asturias y el País Vasco, siendo que la mayoría de los pedidos se realizaron por armadores extranjeros (un 70 %) y el restante por nacionales.

Con estos datos España se situó en el puesto 16 a escala mundial, la cartera de pedidos se vio reforzada y se aumentó a 65 unidades que equivalen a unos 452.364 CGT y mejoró un 50% respecto a los últimos 10 años.

La mayoría de los buques que se contrataron en el país fueron los pesqueros siendo a nivel mundial el segundo país con mayor contratación de este tipo de buques, y también a nivel mundial, se situó en segunda posición en lo que se refiere a los buques remolcadores.

Con estos datos se observa que el mercado naval español se recupera poco a poco de la disminución que se produjo por la denuncia de algunos países europeos y de la mejora económica a nivel mundial, recuperando esa confianza perdida en el sector.

### 3.Nueva estructura de tax lease

- a. Nueva estructura del Tax Lease, análisis y comparativa.
- b. Características que la hace más segura frente al anterior.

#### A. Nueva estructura del Tax Lease, análisis y comparativa.

Tras la denuncia por parte de los países de la Unión Europea, España no tardó en montar el nuevo sistema fiscal a fin de intentar evitar el derrumbamiento del sector naval en el país.

Como ya hemos visto en el punto 1 del trabajo, la comisión aprobó el sistema de financiación de buques que se usa en la actualidad haciendo el mismo legal.

Las principales diferencias son la aparición de la sociedad de leasing que es la que compra el bien para posteriormente cederlo a la Asociación de Interés Económico en

arrendamiento financiero, este tiene una serie de ventajas en las bases imponibles de las empresas que invierten en la AIE.

El sistema actual, permite la disposición del bien sin tener el dinero suficiente para la compra del mismo, por otro lado, puede producirse inconveniente si se desea renunciar al contrato, si se desea rescindir el mismo se deberá pedir autorización a la entidad financiera y cumplir con las condiciones que contemple el contrato sobre la cancelación anticipada del mismo.

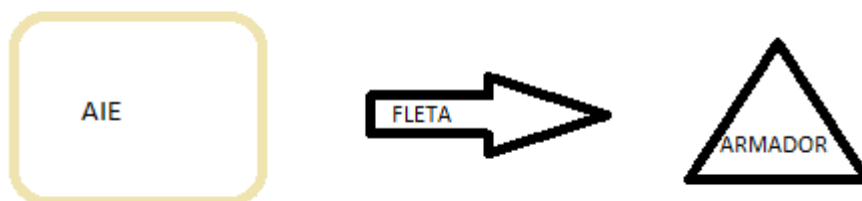
La ventaja principal es la capacidad de contratación del inmueble sin tener que reunir recursos adicionales, dado que la financiación es del 100 % del mismo.

Otra de los beneficios de este sistema es la posibilidad de que el buque pueda ser extranjero, se pagará el TT en vez del impuesto de sociedades, que es una cuantía menor y tras la venta del buque la plusvalía generada está exenta.

Ya no se necesita autorización del Ministerio Fiscal para aplicar la depreciación que comienza con la construcción del buque.

En contra de lo comentado en párrafos anteriores, este nuevo esquema de financiación al principio generó una pérdida de competitividad, a pesar de que se legitimó el sistema actual Holanda vio similitudes entre este y el antiguo Tax Lease y amenazó con denunciar, la denuncia provocó una disminución enorme de los pedidos en la construcción off shore (industria del petróleo) en la que España era uno de los grandes constructores a nivel mundial.

Nuestro país vio este caso como un acoso y optó por remitir una denuncia contra las ayudas de estado que recibía el sector naval holandés.



La Asociación de Interés Económico tras el contrato de arrendamiento fleta el barco al armador por un periodo entre dos años, cuando pasa este tiempo la presente sociedad

se convierte en una sociedad mercantil, esto produce que el armador puede tributar por tonelaje durante un periodo de 7/8 años.

La tributación es menor que en el anterior Tax Lease dado que el tope es de 18-20 % sobre el coste de construcción del buque, un porcentaje de unos 10 puntos menos que con el sistema anterior, la perspicacia del presente sistema es la posibilidad de que una sociedad pase de tributar por el impuesto de sociedades como una empresa normal, para hacerlo por el régimen del tonelaje.

Para ello, el gobierno tuvo que modificar nuestra ley de impuesto de sociedades a través de enmiendas a fin de que el sistema estuviera operativo en el plazo un año.

## B. Características que la hace más segura frente al anterior.

En el Reino de España, tanto Lico leasing y PYMAR sociedad que agrupan a los principales astilleros privados españoles (formado por un Consejo de Administración en el que se encuentran los pequeños y medianos astilleros privados ), la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas de Galicia, Asturias y País Vasco dejaron probado que cualquier inversor que operase en cualquier sector económico disponía de la posibilidad de participar en las estructuras del SEAF y de obtener, por tanto, las ventajas fiscales, sin requisito previo ni restricciones algunos.

Así pues, las ventajas obtenidas por los inversores no podían considerarse de carácter selectivo, como se analizó en algunas sentencias anteriores (Autogrill y el Banco Santander VS Comisión).

En la época en la que empezó la aplicación del nuevo sistema se pronunciaron muchos periódicos del norte de España.

El ministro de Industria, José Manuel Soria, mostró su satisfacción por la decisión y resaltó que “demuestra que el trabajo conjunto del sector y el Gobierno ha dado como resultado una medida de aplicación general, aplicable entre otros activos a buques, y que goza de plena seguridad jurídica”.

Añadió que ello ha creado “un sistema estable y seguro, que genera confianza y, además, el único en Europa que tiene el total respaldo de la Comisión”.

El ministerio recordó que hasta la fecha se han formalizado doce estructuras con el nuevo sistema de tax lease, para contratos que en su conjunto suman más de 309 millones de euros.

En todas ellas están participando como inversores “empresas españolas de primer nivel”, añade la nota.

También la patronal de los astilleros privados Pymar celebró la aceptación del Tribunal General de la Unión Europea al nuevo sistema de financiación de la construcción de buques porque “cierra definitivamente una época de incertidumbre y abre una fase llena de oportunidades”.

La consejera delegada de Pymar, Almudena López del Pozo, calificó esta sentencia en un comunicado de “decisión trascendental para el sector naval privado”, porque refuerza la seguridad jurídica y la confianza en el sector.

Pymar comentó que la sentencia produjo un stop a los astilleros de Holanda en su “robo” de contratos de construcción en los buques españoles “ha frustrado la voluntad de los astilleros holandeses de alterar la libre competencia comercial en el sector naval europeo” y de “desestabilizar la recuperación del sector privado de construcción naval español”.



Tras la sentencia recibida referente al antiguo Tax Lease, el sector se vio muy afectado debido a la orden respecto a la devolución de las ayudas en beneficio de las empresas

que se encontraban en este esquema de financiación, esta devolución se ordenó que se produjese entre el año 2005 y 2011 con un 95 % de la cuantía cobrada.

En esos años se vio que el sector naval se hundía debido a la gran implicación laboral existente en nuestro país, en el norte, unos 80.000 empleos estaban relacionados con el mismo, esta devolución sería aplicable a las empresas que se metían en la AIE como inversores de la misma (zara, el corte inglés, etc.).

España en ese momento argumentó que en Francia se produjo una situación parecida pero que las consecuencias fueron menores dado que se le aplicaron los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que argumentó la comisión diciendo:

«desde la aprobación del sistema español en 2002 hasta la mitad del 2005 no pedimos la devolución de ayuda porque tampoco se le pidió a Francia por ese periodo».

En el caso de Francia hay que recordar que no tuvo ninguna repercusión más que una simple ‘‘bronca’’, pero se le dio confianza en el buen actuar y no se llegó más lejos.

4.Resolución del Alto Tribunal de la Unión Europea a favor del anterior tax lease.

- a. Argumentos.
- b. ¿Por qué no se vuelve a la anterior estructura?
- c. Posible respuesta al recurso de casación interpuesto por la comisión.

A. Argumentos.

En la sentencia en la que la Unión Europea dio legalidad al antiguo Tax Lease, empieza nombrando a LICO y a PYMAR, se estudia la aplicación del artículo europeo, el 263.4

TFUE que dice que toda persona física o jurídica podrá interponer recurso en las condiciones previstas en el párrafo primero y segundo contra los actos de los que sea destinatario o que afecte directa o individualmente.

En este caso se demuestra que LICO es beneficiaria de las ayudas, debido a que había adquirido participaciones en la Agrupación de Interés Económico, por lo tanto, tiene que aceptar que LICO es un afectado por la decisión y puede interponer recurso por la aplicación del artículo citado.

Lico y Pymar solicitan la anulación del artículo 1 en su totalidad, quiere anular las tres medidas, la comisión dice que este artículo no se refiere al SEAF como un sistema de ayudas estatales, la comisión examina las medidas que componen el mismo y llegó a la conclusión de que las ventajas se establecían dentro de la estructura en la AIE, al aplicarse la amortización y el fletamento a casco desnudo.

Comentan que la comisión violó el artículo 107.1 TFUE diciendo que no concurren los elementos de la selectividad y también que el razonamiento es ilógico y se contradice en lo referente al cumplimiento de los requisitos, pero no menciona el artículo 296 del TFUE.

La explicación que da LICO y PYMAR es que la SEAF no es un sistema, es solo un conjunto de negocios jurídicos realizados por el contribuyente que siguen unas estrategias de optimización fiscal.

Otro aspecto que se pone sobre la mesa es que la amortización no es una reducción del impuesto, por lo que no es ninguna ventaja fiscal.

Este opto por la revisión de los artículos 107 y 108 supra que se refieren a las ayudas estatales y el intercambio comercial entre estados miembros.

En la sentencia, los beneficios del artículo 107 dice que los beneficiarios de las ventajas son los socios de la AIE y no la misma, lo que lleva a la conclusión de que son las ventajas que obtienen los socios las que pueden dar lugar a un proceso selectivo de ayudas, que conllevaría una problemática en los intercambios comerciales entre los estados.



## B . ¿Por qué no se vuelve a la anterior estructura?

Ahora analizaremos cada causa que llevo a declarar ilegal y luego legal en antiguo Tax Lease:

### Sobre la selectividad

La comisión llega a la conclusión de que la SEAF está formado por 5 medidas fiscales, solo tres de ellas pasan los requisitos exigidos por el artículo 107.1 TFUE.

Para llegar a esta conclusión, se realizaron dos análisis, uno individual en el cual se analizan los artículos 132 a 139, y otro análisis global analizando al artículo 156 de la decisión impugnada “Considerando que en el SEAF la ventaja es selectiva porque está sujeta a facultades discrecionales que se conceden a la administración tributaria por el procedimiento obligatorio de autorización y la imprecisión del texto de las condiciones aplicables a dicha amortización”.

Los argumentos que sostuvo LICO y PYMAR fueron que cualquier inversor que operase en alguien sector económico podía disponer de la posibilidad de participar en la estructura de la SEAF, con ello se quita esa acusación en os referente a la selectividad de la ayuda recibida por el Estado.

Nombran las sentencias de AUTOGRILL ESPAÑA/COMISION, ya que en la misma se trata el tema de ayudas de estado en sectores de manera discrecional.

Argumentan también que la autorización que se solicitaba fue solo para comprobar que se cumplían los criterios de la normativa aplicable, no para impedir que alguna empresa no pudiera participar en la estructura.

### Hay que examinar las ventajas que se adhieren a algún tipo de inversión.

Se comenta en la sentencia que el tribunal sí que da la razón en lo referente a que cada empresa puede participar en la AIE y en la estructura del SEAF, no existiendo un importe mínimo por el que invertir, por este motivo se rechaza la alegación de la comisión de que la media es selectiva.

En los ejemplos que se comentan en la sentencia se llega a la conclusión que cuando se otorga en las mismas condiciones una ventaja a cualquier empresa que efectúa alguna inversión hecha por algún operador, la misma ayuda no formara parte de ayudas estatales.

Además, en la sentencia de 22 de febrero de 2006, Le Levant 001, el tribunal ya se pronunció sobre unas desgravaciones fiscales que se otorgaban a los inversores que participaban en las operaciones de financiación, en la sentencia comentada los inversores trasladaban parte del beneficio fiscal a la empresa naviera.

En la decisión de la sentencia nos citan los apartados 113 y 118 a 120 en los cuales se confirman los hechos de que beneficiarse de una ventaja fiscal que está ligada a una inversión no quiere decir que se disfrute de esa ventaja competitiva respecto al artículo 107 TFUE apartado uno.

En lo que se refiere al carácter discrecional de la ayuda:

Comentada ya la sentencia en el caso Autogrill se ve que, con arreglo a la jurisprudencia, cuando el órgano que concede la ventaja financiera dispone de una facultad discrecional, no cabe considerar que esta tenga algún carácter discrecional.

De esta medida se desprende que la discrecionalidad de la administración tributaria habría llevado a determinar de iure y de facto el tipo de operación que podía acogerse a las ventajas.

En lo que se refiere a la AIE es cierto que recibió beneficios fiscales, al haber transparencia fiscal, estas se trasladaron a los socios, estos son considerados por la comisión como meros inversores que no se dedican a la actividad a la cual se dedica la AIE.

Cualquier operador que este sujeto al impuesto en el estado español puede obtener ventajas económicas, a pesar de que exista un sistema de autorización, esto hace que la conclusión de la comisión sea errónea y aunque fuese cierto carecería de motivación.

Al carecer de fundamentación se produce un vicio sustancial en lo que se refiere al artículo 263 TFUE, según el artículo 107 de la TFUE la comisión estaba obligada a comentar que dadas las ayudas fiscales de esas empresas se procedía una desventaja respecto a otros estados de la unión europea.

La Comisión tras la razón que se ha dado a España, ha interpuesto un recurso de casación, este recurso tiene que cumplir una serie de requisitos:

Ha de tenerse en cuenta que estos criterios de admisión forman parte del sistema de recursos, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 150/2004,

114/2009 y 10/2012, entre otras). Conviene que sean claros, comprensibles y razonablemente concisos, en aras de su mejor utilización por sus destinatarios principales.

Los letrados de la Administración de Justicia y magistrados de las Audiencias Provinciales ante quienes se interponen los recursos, deben decidir inicialmente sobre la admisión del mismo, que hace las propuestas de admisión y los profesionales de la abogacía, que tienen que redactar y formalizar tales recursos.

En lo referente al presente recurso este se fija en la sentencia de Santusa y Autogrill del tribunal general.

Los argumentos de esta sentencia son:

El Tribunal General explico que el régimen español no se dirigía a ninguna categoría particular de empresas o de producciones, sino a una categoría de operaciones económicas. El Tribunal subraya que, en principio, el régimen español no excluye de sus ventajas ninguna categoría de empresas, ya que su aplicación es independiente de la naturaleza de la actividad de las empresas. Además, el régimen español no fija ningún importe mínimo de participación. A tal efecto, cualquier compañía puede realizar inversión sin tener en cuenta su capacidad económica.

El tribunal rechaza la óptica de la Comisión según la cual el régimen español es selectivo porque beneficia únicamente a determinados grupos de empresas que efectúan ciertas inversiones en el extranjero.

Si no lo rechazase, este punto de vista podría dar lugar a que se declarase el carácter selectivo de cualquier medida fiscal cuyo disfrute esté supeditado al cumplimiento de determinados requisitos, aun cuando las empresas beneficiarias no compartan ninguna característica propia que permita distinguirlas de las demás empresas, salvo el hecho de que podrían satisfacer los requisitos a los que se supedita la aplicación de la medida.

El Tribunal recuerda que una medida que puede favorecer indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio del Estado de que se trate no constituye una ayuda de Estado con arreglo al criterio de selectividad, y que la declaración del carácter selectivo de una medida debe basarse, en particular, en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un único Estado miembro, y no en la

diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros.

El Tribunal General deduce que el hecho de que una medida favorezca a las empresas que tributan en un Estado miembro en relación con las empresas que tributan en los demás Estados miembros carece de sentido al examinar el criterio de selectividad, y sólo permite confirmar, en su caso, que la medida afecta a la competencia y a los intercambios comerciales.

### C. Posible respuesta al recurso de casación interpuesto por la comisión.

La sentencia del Tax Lease desestima todos los argumentos en los que se basaba la denuncia por parte de Holanda, al ser una sentencia firme, este recurso no daría un resultado diferente en lo referente a la Sentencia comentada.

Este es un paso más para aumentar la seguridad jurídica del nuevo modelo avalado por la Unión Europea.

## 5.-Breve comparativa referente al modelo español con algunos países.

A efectos de alimentar el sector de la construcción naval, analizaremos algunas de las ayudas que están disponibles en algunos de los países más relevantes en el mercado marítimo:

Entre los regímenes que estudiaremos están:

### ALEMANIA



Una compañía naviera alemana puede optar entre el sistema tributario general y el sistema tributario de tonelaje.

Esta elección es vinculante por un período de al menos diez años. Después de este período, la compañía puede renovar su elección. El régimen del impuesto sobre el tonelaje alemán proporciona una tasa impositiva baja sobre los ingresos de las compañías navieras.

## ARGENTINA



Los ingresos obtenidos por el transporte de mercancías entre Argentina y países extranjeros por compañías navieras que estén fuera de Argentina y los ingresos obtenidos por los armadores extranjeros en el time charter o en el viaje de ida y vuelta de embarcaciones, se consideran que esos ingresos provenientes de fuentes argentinas y tales ingresos están sujetos a una retención del 3.5%.

Los ingresos obtenidos por compañías extranjeras por el alquiler de contenedores para el transporte de mercancías dentro de Argentina o a países extranjeros se consideran ingresos de origen argentino y dichos ingresos están sujetos a una retención del 7%.

Los agentes o representantes en Argentina de las compañías mencionadas serán solidariamente responsables del pago del impuesto en lo referente a las ganancias obtenidas. Las tasas de retención de impuestos pueden no aplicarse en el caso de compañías que estén establecidas en terceros países si se celebró algún tratado internacional.

Los ingresos obtenidos por las compañías navieras en Argentina están sujetos al pago del impuesto a la renta en Argentina.

El punto de partida para evaluar el ingreso gravable es la ganancia o pérdida mostrada en los estados financieros, que luego se ajusta sumando los gastos no deducibles y los ingresos no imponibles o exentos y / o deducciones permitidas que no se contabilizan en los registros contables. Los tratados para evitar la Doble Imposición han sido firmados con varios países.

## AUSTRALIA



Los Acuerdos de doble imposición de Australia con otros países a menudo otorgan a las empresas que no son residentes una exención del impuesto australiano en relación con las tarifas recibidas por el transporte de pasajeros o mercancías hacia o desde Australia.

Esto significa que dichos cargadores solo pueden estar sujetos al impuesto australiano sobre las tasas recibidas por el transporte de pasajeros o mercancías entre dos o más puntos dentro de Australia.

Si el remitente tiene su sede de negocios fuera de Australia, entonces el 5% de las tarifas se consideran renta imponible derivada por el no residente en Australia y está sujeta a la tasa actual del impuesto corporativo del 30%. Esto daría lugar a una tasa impositiva efectiva del 1,5% para el cargador sobre los ingresos brutos obtenidos de actividades de flete limitadas exclusivamente a Australia (es decir, el 5% considera ingresos imponibles x la tasa impositiva corporativa actual de Australia es del 30%). De lo contrario, si el remitente tiene un establecimiento permanente en Australia, estaría sujeto al impuesto a la renta al 30% sobre las tarifas recibidas, deducidas las deducciones permitidas.

## BELGICA



Las empresas belgas o las sucursales belgas de empresas extranjeras activas en el sector marítimo pueden optar por un régimen especial de impuesto sobre el tonelaje, según el cual la base imponible se determina sobre una suma global del tonelaje neto de los buques. Para solicitar el régimen de impuesto de tonelaje belga, la empresa debe presentar explícitamente una solicitud ante las autoridades fiscales belgas. Una vez aprobada la solicitud, se aplicará el régimen de impuesto al tonelaje por un período de 10 años. Este sistema es muy parecido al español antes comentado en lo que se refiere al TT.

## CHILE



De acuerdo con la Ley del IVA de Chile, los servicios de envío, excepto el transporte internacional y el transporte nacional de pasajeros, están sujetos a IVA. Las compañías navieras que transportan mercancías y pasajeros desde y hacia Chile se considerarán exportadores para el fletamento y la posesión temporal de buques bajo bandera chilena, en sus transacciones comerciales a personas o entidades no domiciliadas.

La importancia de ser considerado exportador en virtud de la Ley chilena del IVA radica en el hecho de que los exportadores tienen derecho a recuperar el IVA cobrado en exceso por la adquisición de bienes o servicios o por importaciones relacionadas con su actividad exportadora. Los pagos e importes acreditados a la cuenta realizada a personas o entidades no domiciliadas por servicios relacionados con la línea principal de negocios del pagador, podrían estar exentos del Impuesto Adicional.

En lo referente a los ingresos que vienen de servicios prestados en Chile por empresas o personas extranjeras no domiciliadas, en relación con:

- 1) fletes marítimos, comisiones o participación en fletes marítimos hacia o desde puertos chilenos, y también servicios para buques y cargas en puertos nacionales o extranjeros necesarios para la ejecución dicho transporte.
- 2) Fletamento, subarrendamiento, flete, usufructo o cualquier forma de cesión del uso o posesión de buques extranjeros, diseñados o utilizados para servicios comerciales de tráfico costero,

Se gravarán con el Impuesto Adicional sobre Retención a una tasa de un 5 % y 20%, respectivamente.

## CHINA



En china hay varios tipos de impuestos:

El impuesto empresarial de la República Popular China ("BT"), el impuesto sobre la renta de las empresas ("EIT") y el impuesto sobre el tonelaje de los buques son los principales impuestos corporativos aplicables a las compañías navieras.

El BT generalmente se impone al 3% sobre los ingresos brutos de transporte recibidos por proporcionar servicios de envío dentro del territorio chino, o transportar bienes o pasajeros desde el territorio chino hacia fuera del territorio chino.

Los ingresos gravables se calculan como el exceso de ingresos menos gastos deducibles, los cargos por depreciación y amortización y las pérdidas permisibles adelantadas.

La tasa estándar del EIT es del 33%, que se compone de un 30% de impuestos estatales y un 3% de impuestos locales. Si una empresa con inversión extranjera se



dedica a proyectos de energía, transporte y construcción portuaria o se dedica al transporte (sin incluir el transporte de pasajeros) en un período de más de 10 años, podría tener derecho a algunos incentivos preferenciales de impuesto sobre la renta.

Para una compañía naviera extranjera, de acuerdo con los tratados para evitar la doble imposición o los acuerdos de transporte marítimo suscritos por China con otros países, puede tener derecho a la exención de BT y EIT sobre sus ingresos de servicios de transporte marítimo internacional. De lo contrario, una empresa naviera extranjera está sujeta a BT y EIT, al 3% y al 1,65%, respectivamente, sobre los ingresos brutos relacionados con el transporte internacional de mercancías, pasajeros o artículos producidos desde los puertos chinos.

También pueden aplicar el régimen del tonelaje para los buques que estén registrados en el extranjero cuando naveguen en un puerto chino, los barcos registrados en China alquilados y utilizados en un puerto chino por empresas extranjeras y los buques utilizados por empresas con inversión extranjera en China.

## COLOMBIA



Los tratados que han celebrado Colombia con otros países para evitar la doble imposición se han limitado al ámbito de la navegación oceánica, la navegación aérea y al tratamiento del impuesto de la renta con respecto a estas actividades económicas. Estos tratados se han celebrado con Alemania, Argentina, Chile, los Estados Unidos de América, Brasil, Italia y Venezuela.

En general, en estos acuerdos el poder fiscal de cada uno de los países signatarios es limitado con respecto al objeto imponible. Por lo tanto, si una empresa naviera de cierta nacionalidad obtiene ganancias de su negocio, solo se le aplicará un impuesto sobre los ingresos generados por la empresa en su país de origen, independientemente de que pueda realizar parte de su actividad en otro país.

## COREA



El régimen de impuestos de tonelaje en Corea debe ser elegido por una empresa y la elección es válida por cinco años.

Esta norma fiscal especial ha introducido un impuesto de 'beneficio fijo' para las empresas navieras y, en ocasiones, para las empresas con la misma, que se determina sobre la base del tonelaje neto registrado a fin de obtener la ganancia imponible.

## CROACIA



La nueva Ley de Impuestos sobre Sociedades de Croacia que está en vigor desde enero de 2005, dice que la empresa registrada y que se dedique a la navegación no pagará el impuesto sobre la renta de las empresas de las ganancias derivadas del uso de buques en la navegación internacional.

Actualmente, esta regla no se ha definido completamente y plantea ciertos problemas en la aplicación práctica, es decir, aún no está claro qué gastos serían deducibles de impuestos cuando se utilizan buques en navegación internacional.

## CHIPRE



Uno de los principales factores que se espera que impulsen la industria naviera en Chipre, es el régimen fiscal favorable del país que se ha mantenido incluso después de la adhesión a la Unión Europea. Las tasas de registro en Chipre son bajas y se comparan favorablemente con las de otros registros.

El régimen fiscal actual para las compañías navieras se introdujo en 1963 por primera vez y expirará en el año 2020 (a menos que se renueve). Este régimen ofrece a un propietario de barco la exención total de impuestos sobre todos los beneficios y dividendos derivados de la operación de barcos de bandera de Chipre.

No se paga ningún impuesto de sociedades sobre los ingresos que un armador de un buque con pabellón de Chipre por el funcionamiento de tales buques en actividades de envío entre Chipre y puertos en el extranjero o entre puertos extranjeros.

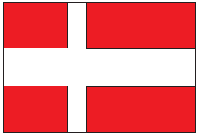
Los beneficios distribuidos por las empresas propietarias de barcos que operan buques con pabellón de Chipre no se consideran como "dividendos" para la contribución especial con fines de defensa y no están sujetos a la contribución especial del 15% para la defensa que normalmente se aplica.

No se pagarán impuestos de timbre en las facturas de venta ni en las hipotecas de los buques y documentos relacionados.

No se paga impuesto a las ganancias de capital por la venta o transferencia de un barco o acciones en una compañía naviera. Los ingresos derivados de la prestación de servicios de gestión de buques están sujetos a un impuesto especial de gestión de buques calculado al 25% de las tasas impositivas sobre el tonelaje. Los gerentes de los buques, pueden optar por gravar con impuestos de sociedades una tasa especial de 4.25%.

Los dividendos distribuidos sobre los beneficios generados por las actividades de gestión de buques están totalmente exentos de impuestos y no están sujetos a la contribución especial del 15% para defensa que normalmente se aplica.

## DANES



El régimen del impuesto sobre el tonelaje se introdujo en 2000. Esta norma fiscal especial ha introducido un impuesto fijo a las ganancias para las empresas navieras y, a veces, para las empresas relacionadas. Este impuesto se determina sobre la base del tonelaje neto registrado a fin de llegar a la ganancia imponible. El régimen del impuesto sobre el tonelaje danés proporciona una tasa impositiva efectiva bastante baja sobre los ingresos de las compañías navieras. El régimen del impuesto sobre el tonelaje es un régimen opcional.

## ESTADOS UNIDOS



Una corporación dedicada a operaciones de envío está sujeta al sistema impositivo corporativo generalmente aplicable en los EE. UU. o, en algunos casos, puede elegir un nuevo sistema que se instituyó recientemente, el "régimen de impuesto sobre el tonelaje".

El régimen del impuesto sobre el tonelaje excluye ciertos ingresos de las actividades de exportación del impuesto federal de sociedades generalmente aplicable en los Estados Unidos e impone en su lugar un "impuesto de tonelaje" fijo.

Las empresas pueden optar por utilizar el régimen del impuesto sobre el tonelaje, en lugar de estar sujetas a las normas federales del impuesto sobre la renta federal de los EE. UU., si la corporación posee buques con bandera de los EE. UU.

Para poder optar por utilizar el régimen de impuestos por tonelaje, una corporación debe ser el "operador" de uno o más buques con bandera de EE. UU. de al menos 10.000 toneladas de peso muerto que se utilizan exclusivamente en el "comercio exterior de los Estados Unidos" durante el período electoral.

El impuesto al tonelaje se calcula multiplicando la tasa impositiva corporativa máxima (actualmente del 35%) por el "ingreso " de cada buque.

## GRECIA



Este modelo empezó en el año 1957, se introdujo en países como Chipre, Malta o Grecia, a pesar de ser el mismo modelo guardan diferencias entre ellos.

Para el cálculo de las ayudas en el sector se utilizarán seis escalas de tonelaje, obteniendo una cifra que más tarde se multiplicará por unos coeficientes determinados, este cálculo será en consonancia con la edad del propio navío.

Los beneficios que vienen de la navegación no serán gravados por ningún impuesto en relación con los dividendos.

En Grecia el Tonnage Tax elimina la responsabilidad tributaria del propietario, si el dueño es una empresa (personalidad jurídica), esta extinción la misma exención se da en los accionistas de la compañía.

En Grecia lo que importa es la titularidad del buque, la gestión no es importan a efectos de acogerse a un régimen como el del tonelaje. En Grecia puede acogerse tano una persona física como jurídica

Solo se aplicará el régimen a los navíos que estén registrados en el país y no hay periodo de permanencia para los barcos que enarbolen la bandera del país.

En el caso de que existiese una ganancia derivada de la transmisión del buque, no se sujetaría a este régimen de tributación.

En Grecia las compañías que se ocupan de la gestión de buques no están sujetas a tributación si se encuentran dentro del ámbito del régimen.

## HOLANDA



El régimen de impuestos al tonelaje se introdujo en los Países Bajos en 1996. Una empresa naviera holandesa puede optar entre el sistema impositivo "ordinario" y el sistema impositivo sobre el tonelaje.

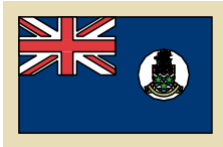
Esta elección es válida por diez años, después de este período, la compañía puede renovar su elección. El régimen impositivo del tonelaje holandés proporciona una baja tasa impositiva sobre los ingresos de las navieras. Las compañías navieras deben solicitar el régimen de impuesto sobre el tonelaje y obtener el permiso de las autoridades fiscales holandesas para utilizar el régimen. El régimen del impuesto sobre el tonelaje tiene una regla tributaria especial que ha introducido un impuesto fijo a las ganancias para las empresas navieras. Este impuesto se determina sobre la base del tonelaje neto registrado.

## HONG KONG



Como un incentivo para alentar a los armadores a registrar sus barcos en Hong Kong, los ingresos derivados de la operación internacional de buques registrados bajo la Ordenanza de Embarque Mercante (Registro) de Hong Kong están exentas de impuesto.

## ISLAS CAIMAN



Las reglas de impuestos especiales sobre el tonelaje se aplican a los barcos registrados en las Islas Caimán. El gobierno de las Islas Caimán ha construido un régimen regulatorio que es altamente favorable para las operaciones de costas hacia afuera (exportación), especialmente dado que no hay impuestos en Cayman que no sean el impuesto de timbre y los derechos de importación.

## INDIA

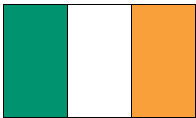


Se anunció el régimen del impuesto sobre el tonelaje para alentar a los armadores nacionales a aumentar su flota y ampliar el tonelaje total del país. El punto importante es que el Régimen Tributario de Tonelaje es opcional y no obligatorio. El período de lock-in es de 10 años una vez que se opta por el régimen de impuesto de tonelaje.

Las compañías navieras son gravadas al 33% (se aplica un recargo del 10% del Impuesto sobre la Renta, si el ingreso gravable supera el Rs. 1 millón).

Existe cierto requisito de proporcionar oportunidades de capacitación a bordo para los marineros en prácticas como parte de la obligación del impuesto de tonelaje.

## IRLANDA



El "Impuesto sobre el tonelaje" en Irlanda no es un impuesto, sino un método alternativo mediante el cual las compañías navieras pueden calcular sus ganancias a los fines del impuesto de sociedades. Para que una empresa este bajo el régimen de impuestos al tonelaje, debe:

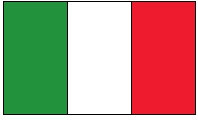
- a) Estar dentro del cargo del impuesto de sociedades.
- b) Operar naves.
- c) Continuar la gestión estratégica y comercial de esos buques en el Estado.

Las ganancias que se deriven de las actividades de envío de mercancías, se calcularán utilizando un método de tonelaje y luego estarán sujetas a una tasa de impuesto de sociedades del 12.5%. Los beneficios se calculan por referencia al tonelaje de los buques utilizados en el comercio marítimo de una empresa. Los beneficios de tonelaje



vigentes reemplazan las ganancias contables a los efectos del cálculo de la obligación tributaria de la empresa.

## ITALIA



La legislación italiana ha otorgado a las compañías navieras algunos beneficios fiscales específicos siempre que los buques estén registrados en el Registro Internacional. El régimen del impuesto sobre el tonelaje italiano es aplicable durante diez años fiscales. Después de este período, la compañía puede renovar su elección. Los ingresos gravables que surgen del uso de los buques están exentos del impuesto a las ganancias del 80% al 100% y están exentos del impuesto sobre la renta.

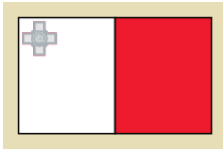
Tras la venta del buque, las ganancias de capital que se obtienen pasados tres años se beneficiaran de la misma exención fiscal.

## LETONIA



Una compañía naviera de Letonia puede elegir el sistema de impuestos de tonelaje durante diez años. El sistema de impuesto sobre el tonelaje es un impuesto sobre la renta, que el contribuyente del tonelaje calcula y paga sobre la base del tonelaje neto de un buque. El impuesto a las ganancias fijo se determina sobre la base del tonelaje neto registrado a fin de llegar a la ganancia imponible. Los ingresos sobre los que se aplica el impuesto sobre el tonelaje se calcularán sumando los ingresos calculados para cada buque utilizado para las actividades que esten asociadas con el impuesto sobre el tonelaje.

## MALTA



Malta ofrece un régimen con exención total de impuestos para los armadores, fletadores y financistas de buques malteses de más de 1.000 toneladas netas. Estos barcos se califican como 'barcos exentos'.

El uso del inglés como idioma oficial en toda la legislación, los cargos de registro de buques muy competitivos y la reciente adhesión de Malta a la Unión Europea han situado a Malta entre los primeros cinco registros de buques a nivel mundial.

La empresa propietaria u operadora del buque está exenta del impuesto sobre la renta de cualquier ganancia o beneficio derivado de la propiedad u operación de estos buques.

No se paga impuesto a la renta sobre los dividendos pagados por la compañía a los accionistas. No se pagarán sucesiones u otros deberes en la transferencia de acciones de la empresa propietaria. No se pagarán derechos de timbre ni ninguna otra obligación con respecto a los instrumentos que impliquen la venta, transferencia o cesión de acciones de la empresa propietaria o la adjudicación de nuevas acciones emitidas o el registro de un buque eximido. No existe ningún impuesto sobre los intereses pagaderos por la empresa propietaria del buque a no residentes con respecto a cualquier préstamo obtenido o cualquier deuda adeudada con el fin de adquirir u operar un buque.

## MEXICO



El sistema impositivo mexicano no prevé regímenes fiscales particulares aplicables a las compañías navieras.

Estas compañías están sujetas a los mismos impuestos corporativos mexicanos que cualquier otra compañía. Sin embargo, algunos beneficios aplicables a la industria incluyen la exención del impuesto sobre la renta y los activos para las compañías navieras. Además, en términos de buques de propiedad, el valor que se utiliza para calcular el impuesto al activo suele ser el 20% del valor total del activo.

Las compañías navieras en México que usan diésel marítimo también pueden acreditar el impuesto especial correspondiente contra otros impuestos, tales como el impuesto a las ganancias, el impuesto a los activos, el impuesto al valor agregado y las retenciones del impuesto a la renta.

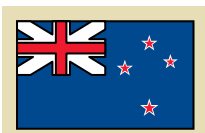
## MONACO



No hay impuesto sobre el tonelaje en Mónaco. Mónaco da la bienvenida a las compañías navieras independientemente de la nacionalidad de los armadores. La mayoría de las compañías navieras están establecidas como entidades proveedoras de servicios y, como tales, están sujetas a un bajo nivel de impuestos. Las actividades de envío internacional llevadas a cabo por empresas navieras extranjeras, incluidos el arrendamiento, fletamento y transporte, están exentas del impuesto sobre la renta en Mónaco, la misma exención se concede a las compañías navieras de Mónaco.

Los beneficios obtenidos por las compañías navieras de Mónaco en los países que hayan otorgado dicha exención recíproca se incluirán en la base del impuesto sobre la renta que se adeuda en Mónaco.

## NUEVA ZELANDA

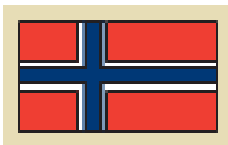


Nueva Zelanda tiene beneficios fiscales especiales disponibles para las compañías navieras. Los ingresos derivados del envío de carga o pasajeros fuera de Nueva Zelanda por un operador de envío residente en cualquiera de los siguientes países están específicamente exentos del impuesto de Nueva Zelanda:

- Barbados; Islas Bermudas; Brasil; Chile; Grecia; Hong Kong; Israel; Liberia; Antillas Holandesas; Nueva Caledonia; Panamá; Papúa Nueva Guinea; Polonia; Tonga; y Vanuatu.

Para los operadores de transporte marítimo residentes en otros países, deberán pagar el 5% del total de la cuantía que haya que pagar por el transporte de mercancías desde Nueva Zelanda, esta se trata como ingreso imponible, no hay deducciones permitidas en relación con esos ingresos.

## NORUEGA



Una empresa noruega puede optar entre el sistema impositivo ordinario y el régimen del impuesto sobre el tonelaje.

Si una empresa adopta el régimen impositivo noruego sobre el tonelaje, no existe ninguna restricción sobre el tiempo en el que la empresa puede permanecer dentro del régimen beneficiándose del mismo. La compañía puede renunciar al régimen cuando lo desee, pero puede haber una penalización de pagar un impuesto por abandonar el régimen. Según el régimen impositivo noruego sobre el tonelaje, no habrá impuestos sobre los ingresos de la actividad de exportación, siempre que la empresa esté dentro del régimen.

## PORTUGAL



La Comisión Europea aprobó la creación de un esquema portugués del impuesto sobre el tonelaje de los buques (impuesto sobre el tonelaje), acogiendo los argumentos presentados por el Ministerio del Mar, que defiende la medida como un incentivo para el registro de buques en Europa y cómo forma de contribuir a la competitividad del transporte marítimo, preservando al mismo tiempo el empleo en el sector y promoviendo normas medioambientales elevadas.

El régimen ahora aprobado prevé que las compañías de transporte marítimo paguen impuestos sobre la base del tonelaje neto (es decir, el tamaño de la flota marítima) explotada en actividades de transporte marítimo, y no sobre la base de sus beneficios imponibles.

En el régimen del tonelaje portugués también están exentos, del pago del impuesto sobre la renta de las personas los marinos empleados a bordo de buques que se encuentran bajo el régimen. Estos dos regímenes -el impuesto sobre el tonelaje y el régimen de apoyo a la gente de mar- permanecerán en vigor durante diez años.

Para que una compañía de navegación se beneficie del régimen del impuesto sobre el tonelaje, una parte significativa de su flota debe enarbolar el pabellón de un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE). Cabe recordar que la industria naviera en el país ha estado luchando mucho durante las últimas décadas, en 2017 el número de buques de nueva construcción era bastante bajo, esto se está solucionando con el registro de buques en Madeira creado a finales de los 80, este garantiza un conjunto de incentivos de naturaleza tributaria principalmente, lo que produce que la inversión está creciendo como se ve en el año 2016 en el que aumento en 92 el número de buques inscritos en el mismo.

REINO UNIDO



En reino unido se aplican dos medidas, tanto el régimen por tonelaje, como las del impuesto de sociedades, igual que pasa en España el TT es voluntario, la duración es de 10 años.

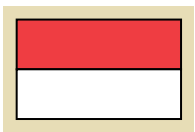
La empresa tiene que cumplir unos requisitos a fin de poder aplicar el tt:

- Estar tributando en el IS del RI
- El buque tiene que tener clasificación, bandera
- La administración de los buques debe estar en Reino Unido, tanto la administración como la explotación comercial.

En R.U hay una regla respecto al tonelaje fletado, este no puede ser superior al 75% neto total, si la misma se rompe, la empresa deberá ser expulsada del régimen del TT.

Si la empresa sale del régimen de tributación por tonelaje, es muy complicado que vuelva a estar en el mismo, excepto en alguna circunstancia especial, otra obligación que tiene la empresa que tribute por el tonelaje es el llamado MTO que es una obligación de formar a marinos

## SINGAPUR



Lo normal es que los ingresos derivados de una empresa generalmente están sujetos a impuestos a la tasa del impuesto sobre la renta que es del 20% cuando dichos ingresos se obtienen en Singapur o se reciben en Singapur.

Sin embargo, los beneficios fiscales especiales se aplican a las compañías navieras. En general, los ingresos de una empresa naviera derivados del transporte, de pasajeros, ganado o mercancías por parte de buques que estén registrados en Singapur, está exento de impuestos.

Una compañía naviera que tenga como domicilio Singapur también puede solicitar el Esquema de la Empresa de Envío Internacional Aprobado (AISE) que establece la exención de los ingresos derivados de la operación / fletamento de la flota de naves extranjeras de la compañía naviera. Este incentivo también se aplica a las compañías de arrendamiento de barcos aprobadas que alquilan y posteriormente realquilan barcos a casco desnudo.

Las tarifas de fletamento por tiempo y sin tripulación obtenidas por un no residente están generalmente sujetas a una tasa de retención tributaria final reducida. Las tarifas de fletamento hechas por una AISE a un no residente por el fletamento de un barco extranjero están, sin embargo, exentas de retención de impuestos.

## TURQUIA



El sistema de impuestos al tonelaje no se aplica en Turquía. Las empresas navieras tributan en dos etapas, en la primera etapa los ingresos están sujetos al 30% del impuesto de sociedades. Si no se distribuye ninguna ganancia, esta es la tasa de impuesto efectiva. La retención a cuenta de dividendos se aplicará solo si los dividendos se distribuyen y la tasa de retención de impuestos estándar sobre los dividendos es del 10%.

Las ganancias derivadas de las actividades de operación de los buques y la entrega de los buques están exentas del impuesto de sociedades y del impuesto de retención. Sin embargo, si una compañía naviera tiene ganancias derivadas de actividades distintas a la operación de los buques, estas ganancias están sujetas a impuestos de acuerdo con el sistema impositivo general.

## VENEZUELA



En el caso del transporte internacional de mercancías (carga) y pasajeros, entre Venezuela y otros países, la Ley del Impuesto a la Renta establece que el 10% de la mitad de las ganancias obtenidas en un año, obtenidas por el flete, se considerarán ingresos, y, por lo tanto, gravados en Venezuela.

En cuanto a los beneficios obtenidos por una empresa naviera, constituida y domiciliada en el extranjero o constituida en el exterior y domiciliada en Venezuela, la Ley del Impuesto a la Renta establece que la base imponible estará representada por el 10% de los ingresos brutos.



## 6. Conclusion.

El sector de la construcción de buques es muy complejo y hay varias vías para el mismo, España debe crear un mercado que compita con el resto de países y genere empleo, para ello se crearon figuras de financiación más elaboradas que una simple hipoteca naval (sobre todo aplicada para buques de menor tamaño).

En esta disparidad de ayudas que hacia cada estado miembro a fin de que el sector fuera competitivo, la unión europea creo el tonnage tax para conseguir armonizar las mismas y generando que las empresas de la unión europea sean competitivas.

En este nuevo marco jurídico europeo, España introduce en el TT y se beneficia de la aplicación de la amortización acelerada que está contemplada en el artículo 116 (antiguo 115 de la LIS), en el antiguo sistema se vio una falta de legalidad de las normas aplicables al no comunicar a la unión europea la aplicación de dichas ayudas y no siendo aceptadas por la misma.

La denuncia provoco una caída del sector y a la pérdida de confianza. Esto conlleva a la creación de un nuevo sistema modificando algún articulado a fin de obtener una adaptación del mismo a los requisitos exigidos por la Unión Europea, y aprobado el nuevo modelo en el año 2012.

La recuperación del sector ha sido tardía en el tiempo dada la nueva estructura aceptada ya por la comisión y realizada según las instrucciones de la misma, y debido a este crecimiento nuestro país mejora cada año en porcentaje de construcción naval. Esta recuperación tan rápida no fue tarea fácil y se tuvieron que cerrar muchos astilleros dejando a muchas personas en la calle.

El miedo sobre todo fue el punto de la sentencia en el que obligaba a los inversores de la AIE a la devolución de todas las cuantías de todas las operaciones que se hicieron bajo el antiguo tax lease, porque esto conllevaría a que el sector no se recuperaría en muchos años.

Esta ordenanza en la devolución quedo sin efectividad con la última sentencia en la que da la razón al Reino de España, convirtiendo el anterior sistema de arrendamiento financiero en legal.

Debido a la legalidad del presente sistema, que ya tenemos una seguridad jurídica y operaciones con el nuevo tax lease, no se vuelve al anterior sistema, también como consecuencia del recurso de casación interpuesto que a día de hoy está por salir.

Esta figura es crucial para incentivar el sector de la construcción naval en España y animar a los nuevos inversores a que elijan nuestro país para la construcción de sus navíos, del anterior aprendimos que es necesario hacer todo bajo una ley amparada que nos dé seguridad jurídica para que no se produzcan denuncias que den mala imagen al sector produciendo una disminución y pérdida en el mismo, es necesario modificar las leyes si fuera necesario y que haya comunicación entre las diferentes partes del mismo y con la unión europea.

## Bibliografía.

- [www.fomento.gob.es](http://www.fomento.gob.es)
- [Www.uniroja.es](http://Www.uniroja.es)
- [Www.diariodenatuca.com](http://Www.diariodenatuca.com)
- El régimen especial de buques de canarias volumen 11
- Resolución 481 de la XXI Asamblea de la organización marítima internacional
- Los Pabellones de Conveniencia en el Siglo XXI. Análisis y conclusiones. A: Carles Mayol Martínez. Proyecto de fin de carrera para la obtención de título diplomado en Náutica y Transporte Marítimo- Junio 2009-Universidad politécnica de Cataluña pág:10-16.
- PWC. EU Commission: Spanish tax lease scheme contains elements of illegal state aid which must be recovered. News Alert. EU Direct Tax Group; Julio 2013.
- PYMAR. El ministro Soria confirma que el Nuevo 'tax lease' cuenta con el apoyo total del Gobierno y es el único de Europa avalado por la CE. Madrid: Nota de prensa Enero 2014.
- Oliver de Querol, R. "Tonnage Tax" Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje. Barcelona: Thesis Universitat Abat Oliba CEU, Facultad de Ciencias Sociales; 2010.
- Lopez Quiroga, C. La financiación de buques: Nuevas medidas de apoyo a las empresas navieras. Artículo de actualidad jurídica. Uría & Menéndez.
- Carlos Castro Lopez. Financiacion Naval.
- Gemma Martinez. "la tributación por tonelaje.
- Comision Europea; "ayuda estatal"
- CEF: Amortización
- Marine taxation.
- <https://thelawreviews.co.uk/chapter/1141296/portugal>