EL REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

SUMARIO

I. Introducción.
II. El Registro especial de buques: Régimen sustantivo.
A) Objeto de inscripción
III. Régimen fiscal del Registro Especial de buques.
A) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
B) Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas
C) Impuesto de Sociedades
D) Régimen de las cotizaciones de la Seguridad Social
IV. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El presente trabajo tiene por objeto el análisis del régimen jurídico-fiscal del Registro especial de buques y empresas navieras establecido en la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y la Marina Mercante, así como en la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

I. INTRODUCCIÓN

La inscripción del buque en el registro de un país determinado le confiere la nacionalidad del mismo y le vincula con el ordenamiento del Estado del pabellón. Se accede a la nacionalidad a través de un proceso que va desde la matrícula –pasando por el registro y la entrega de documentación- hasta la adquisición del derecho-deber de usar un signo externo: la bandera o el pabellón. Por tanto, en principio, cada Estado es soberano para conceder su nacionalidad a un buque y para fijar los requisitos y condiciones para su concesión[1].

En nuestro país, la CE atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre el abanderamiento de buques (artículo 149.1 20ª), quedando excluidas de la misma las Comunidades Autónomas. De acuerdo con ello, el Registro de buques y empresas navieras se encuentra regulado en el artículo 75 de la Ley 27/1992 de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y la Marina Mercante (en adelante, Ley 27/1992). Éste constituye el Registro ordinario, pues su Disposición Adicional Decimoquinta ha establecido el Registro especial de buques y empresas navieras. La creación de este segundo registro representa la reacción del legislador español al fenómeno de las banderas de conveniencia (*flag of convenience* o buques FOC) al que se ha atribuido la progresiva decadencia de la flota mercante de pabellón español.

Dicho declive no es ni mucho menos exclusivo de nuestro país, sino que es una situación generalizada que encuentra su origen en la proliferación, a partir de la primera mitad del siglo XX, de registros abiertos, en los que se rompe la tradicional relación auténtica entre la propiedad del buque y los intereses nacionales (*genuine link*)[2], y cuyos tradicionales exponentes vienen representados por países como

[1] J. L Gabaldón García y J. M. Ruiz Soroa, *Manual de Derecho de la navegación marítima*, 2ª edición, Marcial Pons, Barcelona, 2002, pág. 221 y siguientes. Como señala el autor, esta afirmación inicial sobre la competencia del Estado para establecer los requisitos de acceso a su registro se ve matizada con la exigencia, formulada por la CNUDMAR (Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar) de la existencia de una relación auténtica entre el Estado y el buque. Ahora bien, dicha relación no se establece en términos de la nacionalidad de la sociedad titular del buque, sino que se trata de una conexión de domicilio. Por ello, la relación auténtica apenas pone de manifiesto la existencia de vinculación económica o social alguna.

[2] La Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD) emplea el término "países de libre matrícula" para referirse a aquellos que permiten la inscripción de buques sin requerir una relación auténtica entre la propiedad del buque y los intereses nacionales. Sobre el fenómeno de las banderas de conveniencia, véase: J. L García Gabaldón, "Pabellones de conveniencia y pabellones tradicionales. Ventajas e inconvenientes de la creación de un Registro

Panamá, Liberia, Honduras, Chipre, etc. Su existencia generó un éxodo incesante de buques a dichos registros, que ofrecían una serie de ventajas en materia fiscal, de costes laborales y de seguridad social, así como una mayor libertad de movimiento de capitales y un menor o nulo control administrativo de las condiciones de seguridad de los buques. Como consecuencia de ello el porcentaje de la flota mundial que opera bajo este tipo de registros no ha hecho más que aumentar, en detrimento de la flota de los países de origen carentes de este instrumento[3].

La respuesta a esta situación se produce con la creación de segundos registros de buques. A través de este instrumento se crea un marco paralelo al registro ordinario en virtud del cual se aplica a los buques que se inscriben en él un régimen fiscal y laboral más favorable con el que se pretende reducir los costes de explotación del buque y recuperar así la competitividad de la flota mercante nacional. Los primeros registros de esta naturaleza que se crearon son los de Francia (1987), Noruega (1987), Dinamarca (1988) y Alemania (1989), entre otros[4].

Como se ha señalado a la misma finalidad de fomentar la competitividad de las empresas navieras a través de una serie de medidas homologables a las existentes en registros similares de países miembros de la Unión, obedece la creación del Registro especial de buques y empresas navieras (en adelante, Registro especial) a través de la citada Ley 27/1992, tal como se expresa en su Exposición de Motivos. Según su Disposición Adicional Decimoquinta, el Registro especial de buques y empresas navieras es un registro público de carácter administrativo, situado en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias y gestionado y administrado a través de dos oficinas adscritas al Ministerio de Obras Públicas y Transportes (ahora de Fomento), con sedes en Las Palmas de Gran Canaria y en Santa Cruz de Tenerife e integradas en las Capitanías Marítimas de las provincias citadas. De acuerdo con la competencia exclusiva reconocida al Estado en materia de

especial en Canarias", Anuario *de Derecho Marítimo*, T. VII, pág. 265 y siguientes; J. L. García Gabaldón y J. M. Ruiz Soroa, cit. pág. 223 y siguientes; J. M. Ruiz Soroa y J. Díaz Sánchez, "Reflexiones sobre las banderas de conveniencia y el Derecho marítimo y Laboral español", *Anuario de Derecho Marítimo*, V. IV pág. 100 y siguientes.

[3] Así, como señala M. Carlier de Lavalle ("El registro especial de Canarias, ventajas y situación hoy", en la sección de *Noticias y Publicaciones* de la página web de la Asociación Nacional de Navieros españoles, ANAVE, (www.anave.es), tras la segunda crisis del petróleo, entre 1975 y 1985, el Reino Unido perdió un 57% de la flota registrada bajo su pabellón y Noruega un 41% como consecuencia del *flagging out*. Por lo que se refiere a España, el declive se inició años más tarde, pero, según datos de ANAVE, en 1993, la flota mercante de pabellón español experimentó una reducción del 47% de su tonelaje de registro bruto (TRB). Ello se compensa, como ha advertido J. Romero Pi ("El registro especial de buques en la Ley de modificación del REF", *Noticias de la Unión europea,* nº 130 (noviembre de 1995) pág. 135 y siguientes) con la flota controlada por armadores españoles y registrada en otros países.

[4] Según han señalado J. L. Gabaldón García y J. M. Ruiz Soroa, el establecimiento de los registros especiales sólo constituyen un subterfugio para salvar las dificultades que encuentra el legislador para establecer ayudas y ventajas fiscales que permitan el abaratamiento de los costes. La solución es por tanto la creación de este tipo de Registros respecto de los cuales se rebajan las exigencias en cuanto a la composición de la dotación del buque, o se establece un régimen fiscal más favorable que el general y que permite reducir el gravamen de las rentas de los tripulantes, amén de la reducción o exención de las cotizaciones a la Seguridad Social (cit., pág 165 y siguientes). Una pormenorizada exposición sobre el particular puede encontrase en M. P. Domínguez Cabrera, "El Registro especial de buques de Canarias", *REFUR,* nº 2/2004, pág. 102 y siguientes.

marina mercante y abanderamiento de buques, corresponde al Ministerio de Fomento la concesión de la inscripción y la baja en el Registro especial, así como la determinación de las características de la dotación de los buques, las inspecciones de los mismos y aquellos otros trámites administrativos que permiten la normal operatividad del buque (DA Decimoquinta Dos).

El establecimiento del Registro especial (también llamado REBECA) ha sentado las bases para la recuperación de la flota mercante española, a través del establecimiento de criterios específicos para la determinación de la composición de las dotaciones, así como de la posibilidad de aplicación de las condiciones laborales y de Seguridad Social de la legislación a la que libremente se sometan las partes, con ciertas limitaciones. Sin embargo dicho proceso no se consolida hasta el especial régimen fiscal aplicable al Registro especial establecido en la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994).

Transcurrida más de una década desde el establecimiento del Registro especial, la valoración que cabe, teniendo en cuenta los datos objetivos, es que se ha incrementado notablemente la competitividad de la flota española. En este sentido, ha señalado Carlier de Lavalle que el Registro especial de Canarias resulta bastante adecuado, en términos generales, para competir en los tráficos de cabotaje nacional, aunque cuando los buques operan principalmente en tráficos internacionales, el recurso a los registros abiertos resulta casi imprescindible. Sin embargo, esta situación dista de ser específica de la flota española. Así, el conjunto de los países de la Unión opera un promedio del 65% del tonelaje de sus flotas bajo pabellón extranjero frente a un 35% que opera bajo sus pabellones nacionales. Por su parte, España opera bajo pabellón extranjero un 55,1% de su flota, lo que permite afirmar que la situación española no es ni mucho menos especialmente desfavorable. Por lo demás la práctica totalidad del tonelaje de la flota mercante de transporte de pabellón español se encuentra inscrita en el Registro especial de buques y empresas navieras[5].

II. EL REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES: REGIMEN SUSTANTIVO

A) OBJETO DE LA INSCRIPCIÓN

Según establece la Disposición Adicional Decimoquinta Cuatro, son inscribibles en el Registro especial las empresas navieras y los buques en los que concurran determinadas condiciones.

Por lo que se refiere a las empresas navieras, podrán solicitar su inscripción -a diferencia de lo que para el Registro ordinario establece el artículo 75.1 LPEMM-, tanto las empresas navieras españolas como las extranjeras. En el segundo caso, la empresa

[5] M. Carlier de Lavalle, El registro especial de Canarias. Ventajas y situación hoy, cit., pág. 9 y siguientes. Los datos han sido tomados igualmente del citado trabajo, actualizados a septiembre de 2002.

naviera deberá tener en Canarias su centro efectivo de control o, si lo tiene en otro punto de España o del extranjero, contar con un establecimiento o representación permanente en la Comunidad Autónoma canaria. La actual redacción del apartado Cuatro 1. deriva de la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social, que ha venido a ampliar las posibilidades de inscripción a aquellas empresas navieras que no tengan en Canarias el centro efectivo de control de la explotación de los buques, bastando, como se ha dicho, con la existencia de un establecimiento o representación a través del cual vayan a ejercer los derechos y a cumplir las obligaciones atribuidas a las mismas por la legislación vigente. Estamos, por tanto ante un Registro de carácter abierto o internacional. Dichas empresas deberán, además, aportar certificado de su inscripción en el Registro Mercantil donde se refleje que el objeto social incluye la explotación económica de buques mercantes bajo cualquier modalidad que asegure la disponibilidad sobre la totalidad del buque.

En segundo lugar son inscribibles, a instancia de las empresas navieras que cumplan las exigencias expuestas anteriormente, los buques civiles aptos para la navegación con propósito mercantil, excluidos los dedicados a la pesca, ya estén los mismos construidos o en construcción siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- Tamaño mínimo de 100 GT
- Los buques han de ser propiedad de las empresas navieras solicitantes de la inscripción, o bien estar arrendadas por ellas en virtud de un contrato de arrendamiento financiero o bajo contrato de arrendamiento a casco desnudo o por cualquier otro título que confiera a aquéllas el control de la gestión náutica y comercial del buque[6].
- En los casos en que los buques cuya inscripción en el Registro especial se pretenda procedan de otros Registros, será requisito imprescindible justificar el cumplimiento de las normas de seguridad establecidas por la legislación española y por los convenios internacionales suscritos por España. Al objeto de verificar el cumplimiento de los mencionados requisitos, los buques en cuestión podrán ser inspeccionados previa a la inscripción en el Registro, en los términos que determine el Ministerio de Fomento.

A lo anterior ha de añadirse que inicialmente, y según se establecía en el número Cinco de la Disposición analizada, sólo tenían acceso al Registro especial los buques que, cumpliendo los requisitos indicados anteriormente, se dedicaran a la navegación exterior o extranacional, quedando excluida por tanto la navegación de cabotaje. Sin embargo la propia norma prevé la

[6] Los requisitos expuestos son los que resultan de la modificación operada por la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social en lo que se refiere a: 1) la sustitución de la exigencia de que los buques a inscribir estén siendo efectivamente utilizados en la navegación con propósito mercantil por la mera aptitud para tal fin, lo que aumenta las posibilidades de inscripción en el Registro especial; 2) Entre los títulos de posesión del buque que confieren el derecho a solicitar la inscripción en el Registro especial se incluye ahora el arrendamiento financiero.

posibilidad de ampliar el acceso al Registro a los buques destinados a la navegación de cabotaje como consecuencia del proceso de liberalización de la navegación de cabotaje que se produzca en el marco europeo. En efecto, como consecuencia de dicho proceso, el RD 2221/1998 de 16 de octubre, por el que se autoriza la inscripción en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de empresas y buques destinados a la navegación marítima de cabotaje, concluye el período transitorio iniciado a partir del Reglamento (CEE) 3577/92[7], estableciendo un régimen definitivo de acceso al Registro Especial para todos los buques que realicen navegación de cabotaje siempre que cumplan los requisitos establecidos en el citado apartado Cuatro de la Disposición Adicional Decimoquinta. El RD 2221/1998 autoriza asimismo la inscripción en el Registro Especial de los remolcadores de altura inscritos en el Registro ordinario a que se refiere el artículo 4 del RD 1027/1989 sobre abanderamiento, matriculación de buques y registros marítimos, siempre que no se destinen a remolque portuario.

Además de los requisitos relativos a aspectos técnicos de los buques y al tipo de navegación, la Disposición Adicional Quinta establece determinadas exigencias en relación con la dotación de los buques inscribibles en el Registro especial. Así:

- Al menos el 50% de la dotación del buque deberá ser de nacionalidad española o de algún otro Estado miembro de la Unión el (apartado Seis de dicha Disposición). Dicho porcentaje podrá reducirse, siempre que se garantice la seguridad del buque y la navegación, cuando no haya disponibilidad de tripulantes de nacionalidad española o de algún otro Estado miembro de la UE, cuando concurran razones de viabilidad económica del servicio de transporte o por cualquier otra causa que pueda tener incidencia en la existencia del servicio.
- En todo caso, el Capitán y el primer Oficial del buque deberán tener la nacionalidad española.

Finalmente, corresponde al Ministerio de Fomento, a instancia de la empresa naviera, fijar, antes de que se formalice la matrícula del buque en el Registro especial, la tripulación mínima del mismo en función del tipo de buque, de su grado de automatización y del tráfico a que se destine, ajustándose al mínimo compatible con la seguridad del buque y de la navegación y a los compromisos internacionales asumidos por España.

La regulación del Registro especial en la Ley 27/1992 se cierra con la determinación de

[7] Nos referimos al RD 897/1993, de 11 de junio que, en el aludido proceso liberalizador en el marco europeo, autorizó el acceso al Registro especial de los buques que, cumpliendo los requisitos exigidos en el apartado cuatro de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 27/1992, realizasen navegación de cabotaje peninsular de mercancías, excepto el petróleo, productos derivados del petróleo y agua potable, así como servicios de crucero. Más tarde, el RD 392/1996, de 1 de marzo, autorizó el acceso al Registro especial de las empresas y buques que realizasen navegaciones de cabotaje para el transporte de petróleo, productos derivados del petróleo y agua potable.

la normativa aplicable en materia laboral y de Seguridad social a los trabajadores no nacionales de los buques inscritos[8]. Inicialmente, por tanto, la creación del Registro especial de buques no contemplaba la aplicación de régimen fiscal diferenciado alguno.

III. RÉGIMEN FISCAL DEL REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES

El régimen jurídico establecido para el Registro especial de buques por la Ley 27/1992 se completó con la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cuyos artículos 74 a 78 introducen medidas fiscales incentivadoras en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades, así como en el régimen de cotizaciones a la Seguridad Social.

Con carácter previo al análisis pormenorizado de los incentivos que se establecen en relación con los indicados tributos, conviene determinar el significado que puede atribuirse a que el régimen fiscal del Registro especial de buques se haya introducido a través, precisamente, de la Ley de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Según se expresa en la Exposición de Motivos de este texto legal, su finalidad no es otra que la de armonizar y adecuar coherentemente los márgenes de autonomía derivados de la tradición económico-fiscal canaria con los aspectos compatibles resultantes de los ámbitos nacional y comunitario. Se trata, en definitiva, de conjugar el carácter diferencial del régimen económico-fiscal canario con el diseño operativo de un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la inversión exterior.

Sin embargo, que la inscripción de buques en el Registro especial de Canarias pueda generar un efecto de atracción de inversiones exteriores y el impulso de la actividad económica en nuestra Comunidad, no permite concluir que el conjunto de medidas fiscales específicas contempladas para el mismo pueda inscribirse en sentido estricto en el Régimen económico fiscal canario –al modo en que se integran instrumentos como la Zona Especial Canaria o la Reserva para Inversiones–, con todas las consecuencias que en materia competencial se derivan de ello[9]. En definitiva, la regulación del abanderamiento

[8] La Disposición Adicional Decimoquinta establece en su apartado Siete que las condiciones laborales y de Seguridad Social de los trabajadores no nacionales españoles empleados a bordo de los buques matriculados en el Registro especial se regularán por la legislación a la que libremente se sometan las partes siempre que se respete la normativa emanada de la Organización Internacional del Trabajo o, en defecto de sometimiento expreso, por lo dispuesto en la normativa laboral y de Seguridad Social española, todo ello sin perjuicio de la aplicación de la normativa comunitaria y de los convenios internacionales suscritos por España. Por lo que se refiere a la jornada laboral y descansos, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre ha introducido en la Disposición Adicional antes citada un apartado Ocho según el cual dichos aspectos se regirán por lo dispuesto en la Ley del Estatuto de los Trabajadores así como en la normativa sectorial específica constituida por el Real Decreto 1561/1991 de 21 de septiembre sobre Jornadas Especiales de Trabajo, o norma que lo sustituya.

[9] En este sentido, ha señalado J. Romero Pi que las medidas contenidas en la Ley 19/1994 no están exclusivamente dirigidas a regular aspectos del REFC, sino que están orientadas como medidas de política de Estado (cit. pág. 141).

de buques, y por tanto del Registro –ordinario o especial- de los mismos, es, como ya se ha señalado, competencia exclusiva del Estado, no siendo de aplicación la previsión contenida en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución en los supuestos de una eventual modificación del REFC que se proyecte sobre el régimen fiscal del Registro especial[10].

El régimen fiscal contenido en el Título VII de la Ley 19/1994 no se limita a las empresas navieras con buques inscritos en el Registro especial, sino que, en virtud de su artículo 73.3, se amplió a los tripulantes y a las empresas de los buques que por realizar navegación de cabotaje prestando servicios regulares entre las Islas Canarias o entre éstas y el resto del territorio nacional, quedaron inicialmente excluidos del acceso al Registro especial, circunstancia que se prolongó hasta la entrada en vigor del RD 2221/1998. Ahora bien, a partir de la entrada en vigor de éste último, el régimen fiscal del Registro especial no será de aplicación a las empresas navieras y tripulantes de los buques destinados a la navegación de cabotaje que, suprimido ya el inicial impedimento, no hayan sido inscritos en el mencionado Registro.

A) IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Según el artículo 74 de la Ley 19/19994, los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Registro especial de buques que estén sujetos al Impuesto quedarán exentos de tributación por el citado impuesto.

En primer lugar, por lo que se refiere a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ha de tenerse en cuenta que el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (aprobado por RDLg 1/1993 de 24 de septiembre) excluye del ámbito de aplicación del impuesto las operaciones realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial y, en todo caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, la transmisión onerosa, constitución de derechos reales y arrendamiento de los buques inscritos en el Registro especial no determinará el devengo del impuesto, operaciones todas ellas que quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de las exenciones que sobre las citadas operaciones pudieran ser de aplicación al amparo de lo establecido en la normativa reguladora de los citados Impuestos.[11]

[10] En relación con este tema han señalado J. L. Gabaldón García y J. M. Ruiz Soroa, que los países que crean segundos registros los ubican en zonas del territorio donde ya venían aplicándose ciertas peculiaridades en materia tributaria (cit. p. 167).

[11] Así, el artículo 12.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, establece que estarán exentas del IGIC, entre otras, las entregas y el fletamento total o arrendamiento de los buques afectos a la navegación marítima internacional. Asimismo, el artículo 14.1 2ª de la citada Ley establece la exención de las importaciones definitivas de buques afectos a la navegación marítima internacional.

En cuanto a las operaciones societarias, el tenor del artículo 74 de la Ley 19/1994, que limita la exención al impuesto devengado por los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos, obliga a excluir de su ámbito las operaciones societarias, y por consiguiente, no podrán disfrutar de dicho beneficio fiscal la constitución, disolución y demás fórmulas de financiación empresarial recogidas en el artículo 19 del Texto Refundido del impuesto que afecten a las empresas navieras inscritas en el Registro especial. Ello sin perjuicio de las que sean de aplicación cuando las empresas navieras se constituyan como entidades ZEC.

En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, el artículo 74 determina la exención del impuesto devengado como consecuencia de los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Registro especial. Por tanto, y partiendo de lo establecido en el artículo 27 del Texto Refundido del Impuesto, quedan exentos la escritura pública de compraventa del buque así como la constitución de derechos reales y de garantía, como la hipoteca naval y el préstamo.

En lo relativo a los documentos mercantiles, quedan excluidas del ámbito de la exención las letras de cambio libradas por la naviera, así como los demás documentos mercantiles con función de giro, tal como se desprende de lo establecido en el artículo 45.II del Texto Refundido del Impuesto.

En tercer lugar, están exentas, en virtud de la disposición contenida en el citado artículo 74 en relación con el citado artículo 27, las anotaciones preventivas solicitadas por el anotante en relación con la propiedad o demás derechos reales que recaigan sobre los buques inscritos en el Registro especial.

Finalmente, y según ha expresado la Dirección General de Tributos en Consulta vinculante de 27 de julio de 2000 las Agrupaciones de interés económico podrán igualmente disfrutar de esta exención en relación con los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Registro especial.

B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Establece el artículo 75 que para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal, tendrá la consideración de renta exenta el 50 por 100 de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el citado Registro. Asimismo, para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y

En términos similares, los artículos 22 y 27 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre establece que estarán exentas, como operaciones asimiladas a las exportaciones las entregas, construcciones, fletamento total y arrendamiento de los buques aptos para navegar por alta mar que se destinen a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros incluidos los circuitos turísticos así como la importación de los mismos, respectivamente.

Empresas Navieras sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación real, tendrá la consideración de renta exenta el 50 por 100 de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el citado Registro.

Desde la entrada en vigor del Impuesto sobre la Renta de no residentes, aprobado por RDLg 5/2004 de 5 de marzo, la referencia a la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación real ha de entenderse efectuada a aquél impuesto, de modo que los miembros de la tripulación de los buques inscritos que sean no residentes en España, tendrán derecho a la exención del 50% de los rendimientos del trabajo personal por este impuesto devengados con ocasión de la navegación realizada en los buques inscritos en el Registro especial.

En relación con la citada bonificación ha de señalarse que si bien la misma integra un conjunto de medidas fiscales cuyo objetivo, al igual que todo el régimen jurídico del Registro especial, es posibilitar la competitividad de nuestras empresas navieras a través de la reducción de costes de explotación del buque, no lo es menos que en este caso dicho objetivo se propicia de forma indirecta, reduciendo el gravamen de los rendimientos del trabajo a través del Impuesto sobre la Renta de las Personal Físicas. La bonificación del artículo 75 beneficia por tanto, en primera instancia, a los trabajadores del buque, sin que dicha reducción, que se proyecta en un menor ingreso para la Hacienda Pública pueda ser objeto de cesión a la empresa[12].

Finalmente, es preciso destacar que en la prevista modificación de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias para su adaptación a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo, fijadas en la Comunicación de 13 de enero e 2004, se proyecta circunscribir las exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personal Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en el régimen de las cotizaciones a la Seguridad Social, en relación con los buques que presten servicios regulares de pasajeros entre puertos de la Comunidad, exclusivamente a los tripulantes que sea nacionales de algún estado miembro de la Unión Europea.

C) IMPUESTO DE SOCIEDADES

El artículo 76.2 de la Ley 19/1994 establece una bonificación del 90 por 100 de la porción de la cuota de este impuesto resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición a que se refiere el Capítulo II del Título VI de la Ley 43/1995, de

[12] En relación con este tema ha declarado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de junio de 1998 que es nulo el acuerdo suscrito entre una empresa naviera y la tripulación del buque inscrito en el Registro especial por el que se reducen los salarios mediante la derivación de la mencionada bonificación a la minoración del coste de los fletes. En este sentido ha señalado el citado Tribunal que el efecto que se produce con el citado acuerdo es similar al que contempla el artículo 26.4 del Estatuto de los Trabajadores, aunque aquí se trata del desplazamiento de una bonificación y no de una carga fiscal. En cualquier caso, añade, se desnaturaliza la finalidad de la norma al establecer la subvención, manteniéndose sin embargo la efectividad de ésta y su proyección económica en una reducción de los ingresos de la Hacienda Pública.

27 de diciembre –hoy RDLg 4/2004, de 5 de marzo-, que corresponda a la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por las empresas navieras de sus buques inscritos en el Registro especial.

A efectos de la aplicación de la bonificación, y según ha señalado la Dirección General de Tributos en Consulta de18 de diciembre de 2003, no es relevante que el buque se entregue en un astillero sito en territorio peninsular previamente a la inscripción, mientras la empresa naviera esté inscrita en el Registro especial y el buque cumpla los requisitos exigidos para su inscripción en el mismo por la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 27/1992. Por otro lado, y según Consulta de 15 diciembre de 2003 las subvenciones recibidas para mejorar las condiciones de financiación en la adquisición de buques inscritos están directamente relacionadas con el buque, y por lo tanto, podrán gozar de la bonificación prevista para las rentas derivadas de la explotación desarrollada por las empresas navieras de los mismos.

Por otro lado, ha de precisarse que la bonificación contemplada en el artículo 76.2 de la Ley 19/1994 puede compatibilizarse con otros incentivos fiscales previstos en la propia Ley mencionada o en la Ley del Impuesto de Sociedades.

Así, en primer lugar, cabe señalar que la misma es compatible con la reserva para inversiones en Canarias prevista para las entidades jurídicas sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades en el artículo 27 de la Ley últimamente citada[13]. Según dicho precepto, las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto de Sociedades tendrán derecho a la reducción de la base imponible del impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones siempre que se materialicen, en el plazo de tres años en la adquisición, entre otros, de buques inscritos en el Registro especial.

La citada bonificación es también compatible con el régimen de incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante, contemplado en la Disposición Adicional Quinta del Texto Refundido del Impuesto de Sociedades (RDLg 4/2004, de 5 de marzo)[14]. Asimismo, ha de señalarse que podrá aplicarse el Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje, establecida en los artículos 124 y siguien-

[13] Véase, en este sentido, F. Clavijo Hernández y M. Beltrán Bueno, "La reserva para inversiones en Canarias", en *Revista de contabilidad y tributación*, mayo, 1995, pág. 10

[14] En este sentido, la Dirección General de Tributos, en Consulta vinculante de 27 de julio de 2000, ha señalado que El disfrute de la bonificación prevista en la Ley 19/1994 puede ser invocada por las Agrupaciones de interés económico que adquieran buques y los exploten mediante arrendamiento a casco desnudo siempre que la Agrupación se inscriba como empresa naviera en el Registro especial y que el buque adquirido por la AIE y explotado mediante arrendamiento a casco desnudo se inscriba también en el mencionado Registro. Todo ello condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de los incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante. Ahora bien, la bonificación no alcanza a las rentas derivadas de la transmisión del buque, puesto que no puede entenderse que las mismas sean operaciones propias de la explotación del buque. En cualquier caso, la bonificación opera sólo respecto de la cuota positiva, por lo que su imputación sólo procederá en aquellos períodos impositivos en que la agrupación obtenga rentas positivas que fuesen susceptibles de determinar una cuota positiva después de practicar las deducciones por doble imposición.

tes del Texto Refundido anteriormente citado, aplicable, según el mencionado artículo 124 a las entidades inscritas en alguno de los registros de la Ley 27/1992 que cumplan los requisitos establecidos en el dicho precepto. Dichas entidades podrán determinar la base imponible en régimen de estimación objetiva en los términos previstos en el artículo 125. Sin embargo, y tal como precisa el artículo 126.2 del Texto Refundido del Impuesto, la parte de la cuota íntegra atribuible a la parte de base imponible determinada según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 125 no podrá reducirse por la aplicación de ningún tipo de deducción o bonificación.

Finalmente, y tal como establece el artículo 77 la bonificación prevista en el artículo 76 de la Ley 19/1994 no será de aplicación cuando la empresa naviera se haya constituido como entidad ZEC, dado que en este caso procederá la aplicación de un régimen más favorable que en el Impuesto de Sociedades en la aplicación de tipos impositivos que oscilan entre el 1% y el 5% en función de los distintos tramos contemplados y de la creación neta de empleo.

D) RÉGIMEN DE LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

El régimen específico previsto para las empresas navieras y buques inscritos en el Registro especial se completa con el establecimiento, en su artículo 78 de una bonificación del 90% de la cuota empresarial a la Seguridad Social en relación con los tripulantes de los buques inscritos.

IV. CONCLUSIONES

El análisis del régimen jurídico del Registro especial permite extraer las siguientes conclusiones:

- La evolución de los datos sobre matriculación de buques en los últimos años en nuestro país se desprende que el Registro especial de buques y empresas navieras creado por la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y la Marina Mercante se ha revelado como un instrumento eficaz de contención frente al fenómeno de las banderas de conveniencia y ha permitido la recuperación de la flota mercante española merced, principalmente, al establecimiento de los incentivos fiscales y de medidas especialmente favorables en cuanto al régimen de cotización a la Seguridad Social para las empresas navieras inscritas a través de la Ley 19/1994, de 6 de julio de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Es importante destacar que el legislador no ha renunciado en la regulación del Registro especial al establecimiento de las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento de las normas de seguridad establecidas en la legislación española y en los convenios internacionales suscritos por España. Asimismo, en materia de fijación de las condiciones de trabajo, la libertad para la determinación de la legislación aplicable en la relación contractual tiene como límite el respeto a la normativa emanada de la Organización Internacional del Trabajo. Estas notas alejan dicho Registro de las denominadas banderas de conveniencia sin merma de su atractivo, pues la práctica totalidad del

tonelaje de la flota mercante de transporte española se encuentra inscrita en el mismo.

- El régimen de incentivos fiscal reconocido a las empresas navieras y buques inscritos en el Registro especial contenido en el Título VII de la Ley 19/1994, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias no forma parte, propiamente, del peculiar Régimen Económico Fiscal Canario reconocido en la Disposición Adicional Tercera de la CE, sino que se inscribe en el marco de una política de Estado dirigida a la recuperación y mantenimiento de la flota mercante española en condiciones de competitividad.