

Fiscalidad al servicio de la pesca sostenible en aguas internacionales: la importancia de los incentivos fiscales a los tripulantes de buques atuneros españoles*

Taxation at the service of sustainable fisheries in international waters: the importance of tax incentives for Spanish tuna vessel crews

WALESKA SIGÜENZA TAMAYO

Facultad de Economía y Empresa, University of the Basque Country (UPV/EHU),
Comandante Izarduy 23. 01006 Vitoria-Gasteiz, SPAIN

waleska.siguenza@ehu.eus

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-3448-4560>

ROBERT UGALDE ZABALA

Facultad de Economía y Empresa, University of the Basque Country (UPV/EHU),
Avenida Lehendakari Aguirre, 83. 48015 Bilbao, SPAIN

robert.ugalde@ehu.eus

SOFIA ARANA LANDIN

Facultad de Derecho, University of the Basque Country (UPV/EHU), Paseo Manuel de
Lardizabal s/n, 20018 San Sebastián, SPAIN

sofia.arana@ehu.eus

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-9538-4155>

* Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación PID2020-113650RB-I00 del FEDER/Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, del Proyecto de Investigación Next Generation EU-RECUALI 21/18 financiado por la Unión Europea-Next Generation EU, dentro del programa de recualificación del sistema universitario español para 2021-2023, la Universidad del País Vasco (UPV/EHU), el Ministerio de Universidades y soportado por el Centre de Documentation et de Recherches Européennes (Université de Pau et des Pays de l'Adour) y del Proyecto de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad de España PID2020-115834RB-C32. También se enmarca en la línea de investigación del grupo de investigación GIU 21/005 de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU).

Recibido: 1-7-22. Aceptado:9-9-22 .

Cómo citar: Sigüenza Tamayo, Waleska, Ugalde Zabala, Robert, Arana Landín, Sofía, “Fiscalidad al servicio de la pesca sostenible en aguas internacionales: la importancia de los incentivos fiscales a los tripulantes de buques atuneros españoles”, *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, 258 (2022):105-134.

DOI: <https://doi.org/xxx/xxx>.



Este artículo está sujeto a una [licencia “Creative Commons Reconocimiento-No Comercial” \(CC-BY-NC\)](#).

DOI: <https://doi.org/10.24197/reep.1.2022.105-134>

Resumen: En un mundo cada vez más caótico, marcado por el cambio climático, catástrofes naturales, pandemias mundiales y devastadoras crisis económicas, la gestión sostenible de los recursos naturales es uno de los mayores retos a los que se enfrenta la humanidad. En este contexto, las regulaciones y políticas públicas, incluidas las fiscales, deberán comprometerse con el desarrollo económicamente sostenible. El objetivo principal de este estudio es la caracterización de la fiscalidad nacional aplicable a los tripulantes de los buques atuneros congeladores, como elemento clave de equidad y desarrollo económico sostenible. A tal efecto, analizamos el papel de la tributación de las rentas obtenidas por estos tripulantes cuando los buques atuneros congeladores operan en aguas internacionales. Nos centramos en este subsector por la relevancia del mismo en la pesca en aguas no comunitarias y por su trascendencia en la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda sobre Desarrollo Sostenible 2030 (Agenda 2030).

Palabras clave: Pesca; tributación; sostenibilidad.

Abstract: In an increasingly chaotic world, marked by climate change, natural disasters, global pandemics and devastating economic crises, the sustainable management of natural resources is one of the greatest challenges facing humanity. In this context, public regulations and policies, including fiscal policies, must be committed to economically sustainable development. The main objective of this study is to characterize national taxation applicable to the crews of tuna freezer vessels as a key element of equity and sustainable economic development. To this end, we analyse the role of the taxation of income earned by these crewmembers when tuna freezer vessels operate in international waters. We focus on this sub-sector because of its relevance to fishing in non-EU waters and its importance in achieving the sustainable development goals of the 2030 Agenda for Sustainable Development (Agenda 2030).

Keywords: Fisheries, taxation, sustainability.

INTRODUCCIÓN

Basándose en el concepto de sostenibilidad acuñado en 1987 por el Informe Brundtland¹ se reconoce a nivel mundial la dimensión económica, social y medioambiental del desarrollo de un país. Por tanto, es necesario

¹ Asamblea General de las Naciones Unidas (4 de agosto de 1987), Informe Brundtland, Informe de la Comisión Mundial sobre el medio Ambiente y el Desarrollo, “Nuestro futuro común”.

considerar las repercusiones de dichas dimensiones para que el crecimiento sea sostenible. También, debemos recordar nuestra responsabilidad para con las generaciones futuras en cuanto a la adecuada conservación de los recursos económicos, sociales y medioambientales. En este contexto, las regulaciones y políticas públicas deberán orientarse a la búsqueda de un equilibrio entre recursos y necesidades que pueda garantizar el Estado del Bienestar para las generaciones actuales y futuras.

Además, considerando los crecientes impactos que el modelo de desarrollo actual está provocando sobre los ecosistemas del planeta, es evidente que uno de los mayores retos a los que se enfrenta la Humanidad en el futuro es la gestión sostenible de los recursos naturales. Ante este reto, cada vez existe mayor consenso en la necesidad de una respuesta multilateral que incluya aspectos fiscales (Arana-Landín, 2020a; Calderón, 2022). Actualmente, el máximo exponente de esta respuesta multilateral es el acuerdo adoptado para la consecución de la Agenda 2030.

La Agenda 2030 fue aprobada en 2015 por la ONU, incluyendo 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de aplicación universal. Los ODS son la evolución de los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM) y afectan a todos los países y no sólo a los países en desarrollo como ocurría en los ODM. Los ODS prestan especial atención a las causas fundamentales de la pobreza y a la necesidad universal de lograr un desarrollo a favor de todas las personas. Con ellos se pretende que todos los países adopten medidas para que su crecimiento económico sea sostenible, inclusivo y equitativo. Así, la Agenda 2030 incluye objetivos relacionados con el crecimiento económico, la inclusión social y la protección del medio ambiente. En este sentido reconoce que *“las iniciativas para acabar con la pobreza deben ir de la mano de estrategias que favorezcan el crecimiento económico y aborden una serie de necesidades sociales, entre las que cabe señalar la educación, la salud, la protección social y las oportunidades de empleo, a la vez que luchan contra el cambio climático y promueven la protección del medio ambiente”*.

En este trabajo analizamos cómo, en materia de desarrollo sostenible, junto con la normativa tributaria medioambiental, es necesario prestar atención al sistema fiscal aplicado en general puesto que toda normativa fiscal repercute directamente en las decisiones de los individuos en cuanto a las actividades que desarrollan, los productos que consumen o sus preferencias por la inversión o el ahorro. Asimismo, los ingresos tributarios son la fuente de financiación más importante de los gobiernos

y son imprescindibles para la protección del medio ambiente y la viabilidad de las medidas de implantación de la Agenda 2030. Por ello, parece evidente la urgente necesidad de la transformación de la fiscalidad, buscando una mayor equidad y permitiendo alinear los sistemas tributarios con los ODS de la Agenda 2030 (Comité Económico y Social Europeo, 2020).

Los principales problemas de equidad fiscal se derivan del alarmante deterioro de los principios en los que actualmente se fundamenta el derecho internacional tributario. Actuaciones ilegales como el fraude fiscal y otras que, aun siendo respetuosas con la normativa tributaria, resultan igual de perniciosas, han recrudecido la desigualdad interna y externa (Arana-Landín 2021).

Una evidencia clara de inequidad la podemos encontrar en la fiscalidad aplicable a personas físicas que, pese a trabajar durante largas temporadas exclusivamente en el extranjero, mantienen su centro de intereses en España. Sin embargo, no es sencillo probar la residencia fiscal en función de un centro de intereses cuando no existen elementos objetivos como puede ser una actividad económica, un cónyuge o algún descendiente menor. Por tanto, cuando un individuo con residencia fiscal en España tributa en fuera del Estado se genera una situación de elusión o fraude fiscal, vulnerando seriamente la equidad de nuestro sistema fiscal. Circunstancia que, lamentablemente, se repite de forma generalizada por la existencia de regímenes preferenciales que coexisten con nuestras jurisdicciones y que suponen un problema tributario de primer orden, a pesar de los grandes pasos que se han dado en esta era post-BEPS en la materia consiguiendo reducir de forma muy importante el número de jurisdicciones que podían ser calificadas como paraísos fiscales (Luchessi y Serrano, 2021).

Diversos estudios han mostrado el devastador efecto que tienen el fraude y la evasión fiscal en la equidad. Ante la necesidad de asegurar la viabilidad de los sistemas fiscales, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal se convierte en un objetivo prioritario de los gobiernos, procurando garantizar, al mismo tiempo, los sistemas tributarios y la eficiencia de los mercados (Rubí y Martínez, 2015). Así, la Comisión Europea elaboró un Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (2012), como medio para contribuir al incremento de los ingresos y de la equidad de los sistemas fiscales de los Estados miembros. Por tanto, la política fiscal puede ayudar a dirigir el crecimiento económico hacia la consecución de grandes retos como los ODS (Alonso-Arce, 2020). Este

tipo de políticas, impulsadas por los desafíos, son una gran oportunidad para que los dirigentes políticos puedan configurar un mercado que asegure el desarrollo económico sostenible (Mazzucato, Kattel y Ryan-Collins, 2020).

En el caso particular de los buques que faenan en aguas internacionales, la problemática tiene su origen en la pérdida de competitividad de esta flota marcada por costes muy superiores a los del resto de flotas que faenan en los mismos caladeros. Esta pérdida de competitividad ha sido denunciada en repetidas ocasiones por flotas atuneras comunitarias y señalada como la causa de la proliferación de banderas de conveniencia² en dicha flotas (Maestro, 2022). Por otro lado, nos parece importante mencionar la transcendencia medioambiental que implica la elección de una bandera comunitaria o de conveniencia. En el informe de la Comisión de Pesca (A5-0412/2003), mencionado en párrafos superiores, se advierte que

[...]el futuro de los recursos depende de su explotación racional, por lo que reconoce que la proliferación de banderas de países con poco control sobre sus flotas, llevará a los recursos a un estado de sobreexplotación por la proliferación de la pesca ilegal y los incumplimientos de las normas de las Organizaciones Regionales de Pesca, porque estas Organizaciones no desarrollan medidas eficaces de control.

Entre los factores desencadenantes de la pérdida de competitividad de los buques con bandera española destacan el desigual tratamiento fiscal existente, tanto para las empresas como para los trabajadores (Godio, 2018). De esta forma, la tripulación de los buques atuneros congeladores con bandera de conveniencia tributaba en países con menor presión fiscal, como Panamá, Taiwán o Filipinas. Sin embargo, aplicando en sentido estricto el criterio de residencia fiscal, los meses en altamar son ausencias temporales que no se excluyen del período de permanencia de 183 días que determina la residencia habitual. Por tanto, sólo aquellos que hubiesen certificado su residencia habitual en país distinto del de su Estado Miembro estarían tributando correctamente. El resto podría computarse como casos de elusión o fraude fiscal que menoscaban la equidad de los sistemas fiscales de su lugar de residencia habitual.

² Banderas de conveniencia son aquellas que adoptan los propietarios o armadores que deciden matricular sus buques o embanderarlos con el pabellón de ciertos estados porque ello les reporta beneficios, generalmente de orden fiscal, administrativo o laboral.

La equidad fiscal es uno de los principios fundamentales de imposición que, en impuestos sobre la renta de personas físicas (IRPF) o sociedades (IS), prevalece sobre otros principios como el de sencillez o flexibilidad buscando un reparto equitativo de la carga de los impuestos entre los contribuyentes. Conforme a la teoría económica, la equidad fiscal implica tratar igual a los que presentan circunstancias equiparables (equidad horizontal) y desigual a los que se hallan en realidades distintas (equidad vertical), tomando como referencia la base de la imposición definida en cada caso. En el IRPF, la base de la imposición escogida es la capacidad de pago del contribuyente. Siendo así, podríamos identificar una falta de equidad horizontal entre contribuyentes con la misma capacidad de pago cuando, unos tributan en España y otros, formando parte de la tripulación española de un buque con bandera de conveniencia, tributan en lugar distinto al de su residencia.

Sin embargo, sería necesario advertir que el principio de la capacidad de pago no contempla el esfuerzo realizado por el contribuyente para conseguir esa posición económica. Parece razonable argumentar que no supone el mismo esfuerzo, físico y emocional, el trabajo en el mismo lugar de residencia con un horario fijo que aquel realizado a miles de kilómetros durante largas temporadas, sin poder volver a casa y sin el contacto directo de las personas allegadas. Considerando esta premisa, sobre la base de la equidad vertical, quizá sea comprensible el trato diferenciado para las rentas obtenidas en el extranjero.

La Confederación Española de Pesca (CEPESCA) y otras asociaciones de buques atuneros congeladores, señalan la pérdida de competitividad, expuesta en los párrafos anteriores, como una razón adicional que justifica una reducción impositiva para la tripulación de estos barcos que faenan exclusivamente fuera de las aguas de la UE. Casi una década ha transcurrido desde el comienzo de las reivindicaciones de estas asociaciones y ya en el año 2003 el Parlamento Europeo por la Comisión de Pesca presentó un informe identificando en los incentivos fiscales un medio para conseguir que los buques atuneros congeladores mantengan la bandera comunitaria, evitando así la pérdida de los ingresos tributarios de sus tripulantes y, por ende, evitando la pérdida de equidad de los sistemas fiscales comunitarios.

También la Comisión Europea respaldó en 2008 la petición tratada con la aprobación de las “Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C84/06)”, iniciativa que fue completada en 2014 por el gobierno español y por la Diputación Foral de

Bizkaia (DFB) con la regulación de exenciones en el IRPF del 50% en los rendimientos del trabajo personal de los tripulantes de determinados buques atuneros.

Sin embargo, tal y como se analiza en este trabajo estas deducciones no se han podido hacer efectivas puesto que han quedado sometidas a la aprobación de la Comisión Europea, la cual todavía no se ha pronunciado al respecto. Ante esta situación, la normativa foral vasca planteó una alternativa con la aprobación de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo. De esta forma con la redefinición del art. 92 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se podría conseguir un mayor control de las rentas obtenidas en el extranjero por residentes en Bizkaia, que podrían tributar en el País Vasco.³

Por ello, una política fiscal que reduzca los costes de los buques atuneros nacionales podría contribuir a evitar el abandono de la bandera comunitaria. De esta forma, sus tripulantes se verían obligados a tributar en España, consiguiendo una mayor equidad fiscal. Al mismo tiempo, tendría un efecto positivo para el medioambiente puesto que, como hemos argumentado, la normativa comunitaria asegura un mayor control de la actividad pesquera frente al riesgo de sobreexplotación de los recursos naturales por aquellos buques con bandera de conveniencia sobre los que no existen medidas eficaces de control.

³ Norma Foral 4/2019 de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Disposición adicional tercera, Cuatro: El actual contenido del art. 92 pasa a ser el aptdo. 1 y se introduce un nuevo aptdo. 2, que queda redactado en los siguientes términos: 2. Cuando entre las rentas del o de la contribuyente se incluyan rendimientos de trabajo derivados de la prestación de servicios con carácter permanente en el extranjero, el o la contribuyente podrá optar por practicar una deducción para evitar la doble imposición internacional, alternativa e incompatible con la regulada en el apartado anterior de este artículo, de un 50% de la parte de cuota íntegra correspondiente a los mencionados rendimientos de trabajo. Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado será preciso que el o la contribuyente permanezca más de ciento ochenta y tres días del periodo impositivo en el extranjero desempeñando las funciones correspondientes al contrato de trabajo del que deriven los rendimientos a que hace referencia el párrafo anterior, que en todo caso deben ser realizadas de manera exclusiva en el extranjero. No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado cuando se aplique la exención prevista en el número 17 del artículo 9 de esta Norma Foral o el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La aplicación de lo dispuesto en este apartado tiene la consideración de opción que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación a los efectos de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Norma Foral, sin que pueda modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación.

El presente trabajo se estructura como sigue. Tras la introducción y justificación de la relevancia del tema que nos ocupa, en la segunda se presenta –como caso representativo de la actividad pesquera en aguas internacionales– el sector pesquero de atuneros congeladores, seriamente comprometido con la consecución de los ODS. A continuación, en la tercera sección, se desarrolla la problemática fiscal asociada a esta actividad y se explica la alternativa adoptada por la normativa foral vasca. Finalizamos con las conclusiones del estudio.

1. TRANSCENDENCIA DEL SUBSECTOR ATUNERO CONGELADOR EN LA ACTIVIDAD PESQUERA EN AGUAS INTERNACIONALES

En esta sección pretendemos justificar la elección del sector pesquero de atuneros congeladores como una actividad representativa de la pesca en aguas internacionales. Utilizaremos datos actualizados a nivel mundial, verificando la relevancia de las empresas con residencia fiscal en España, que directa o indirectamente controlan atuneros congeladores, frente a las que definen esta actividad económica en el resto del mundo (Ugalde y Samano, 2019).

Sobre la base de los datos publicados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), constatamos el incremento de la significatividad del subsector atunero congelador en los últimos 20 años dentro del sector pesquero español. Aunque el número de buques atuneros congeladores es reducido con respecto a la flota estatal total –tan sólo representa el 0,29% de la misma en 2018–, son barcos con gran capacidad y potencia, integrando el 21,29% del arqueo bruto total⁴ y el 12,88% de los kilovatios totales.

En la distribución de la flota pesquera española entre comunidades autónomas, destaca Galicia puesto que posee prácticamente la mitad de la flota (49,04%) y el arqueo bruto estatal (41,58%). Sin embargo, considerando el arqueo bruto relativo al número de barcos, Euskadi encabeza el ranking autonómico con 799,66 GT por buque. Este dato se explica por los 24 buques atuneros congeladores que tienen su base en el puerto vizcaíno de Bermeo. La flota de buques atuneros congeladores con bandera española se completa con dos buques atuneros congeladores más, uno con puerto base en Vigo y otro en La Coruña.

⁴ Con el arqueo bruto se mide el tamaño de la flota. Es una medida internacionalmente aceptada y se define como GT por su acrónimo en inglés, Gross Tonnage.

Los datos aportados podrían considerarse suficientes para justificar la trascendencia de este subsector en la actividad pesquera española en aguas internacionales (Ugalde, 2014). Sin embargo, tan solo hemos referenciado los buques atuneros congeladores con bandera española. La relevancia es aún mayor si consideramos la flota mundial total controlada por empresas españolas. Esto es, si junto con los barcos que ondean bandera española, consideramos aquellos que portan bandera extranjera pero que están controlados por empresas con residencia fiscal en España. En este último caso, estaríamos hablando de otros 45 buques atuneros congeladores con control efectivo español, alcanzando un total de 71 barcos a 31 de diciembre de 2020.

Estos 71 barcos se integran en la Organización de Productores Asociados a Grandes Atuneros Congeladores (OPAGAC) y la Asociación Nacional de Armadores de Buques Atuneros Congeladores (ANABAC). Cada una de las asociaciones agrupan distintas empresas. Así dentro de OPAGAC, las empresas que aglutina son; Albacora, Ugavi, Uniocean El Salvador, Atunera Dularra, Nicura 7, Compañía Europea de Túnidos, Grupo Calvo, Jealsa-Rianxeira, Pereira, Inpesca y Txopituna. En cuanto a ANABAC encontramos a Atunsa, Echebaster, Grupo Pevasa. La distribución del control y propiedad de los 71 buques asociados se resume en la tabla 1.

(Tabla 1. Barcos controlados por empresas españolas a cierre de 2020)

Los buques con bandera extranjera, referenciados en la tabla 1, son propiedad de grupos empresariales en los que las empresas españolas son las dominantes o matrices. Esta es la herramienta que utilizan para poder expandirse puesto que la Fundación Internacional para la Sostenibilidad de los Alimentos Marinos –ISSF por sus siglas en inglés–, como medida de sostenibilidad, limita el número de barcos que se pueden incluir en su Registro de buques de pesca de cerco a gran escala.⁵ Así, nuestra flota de atuneros congeladores, registrados y controlados efectivamente, se sitúa en segunda posición a nivel internacional, siendo superada únicamente por Ecuador.

⁵ La ISSF adopta iniciativas de base científica para la conservación y el uso sostenible de las poblaciones de atún a largo plazo, reduciendo las capturas accesorias y promoviendo la salud del ecosistema. Entre estas medidas se establece que “*se permite la adición de un nuevo buque en el Registro de la ISSF sólo en la medida en que sustituya a uno o más buques antiguos incluidos en el Registro de la ISSF y su volumen de pesca sea inferior o igual al volumen de pesca de los buques más antiguos que estaban en el registro de la ISSF*”.

Por tanto, podríamos afirmar que el subsector atunero congelador vasco es un referente a nivel mundial. En 2019 la Asociación Bermeo Tuna World Capital (BTWC), con la colaboración del centro tecnológico AZTI presentó un informe con el estudio de la cadena de valor de las empresas atuneras congeladoras y su impacto económico. El estudio se basa en el análisis de la producción, la demanda, el valor añadido y el empleo directo, indirecto e inducido para los años 2015, 2016 y 2017, en España y Euskadi (Prellezo, 2019). Los resultados muestran que esta actividad económica impacta a nivel local, regional, nacional e internacional. En la presentación del trabajo, el viceconsejero de Agricultura, Pesca y Política Alimentaria del Gobierno Vasco en 2019, Bittor Oroz, afirmaba que

El pescado ha sido desde siempre una fuente de proteína vital para la humanidad, pero el caso del sector atunero congelador merece una especial atención. El escenario actual es el resultado de una decisión tremendamente arriesgada adoptada a mediados del siglo XX, que ha dado lugar a una industria, activa, dinámica y con gran capacidad de inversión, que, además de capturar pescado, genera una gran actividad económica a nivel local, regional, nacional e internacional.

Entre los datos más destacados podríamos mencionar los 3.532 millones de euros al año de impacto económico mundial que genera la pesca y la transformación de la flota a nivel estatal. De este total, prácticamente el 77% repercute directamente en España. Por otra parte, este subsector soporta 9.448 empleos en España y 38.382 en el resto del mundo. En esta información está incluida la actividad conservera de túnidos que representa el 60% de la actividad conservera total en España (García et al., 2019).

2. IMPLICACIÓN DEL SECTOR EN EL CUMPLIMIENTO DE LOS ODS

La gestión sostenible de los recursos naturales podría considerarse uno de los mayores retos a los que se enfrenta la humanidad en el futuro, vistos los crecientes impactos que el modelo de desarrollo actual está provocando sobre los ecosistemas del planeta. La importancia del sector pesquero en la gestión sostenible de los recursos naturales ha sido evidenciada por multitud de organizaciones y expertos que denuncian la grave situación en la que actualmente se encuentran el océano y sus ecosistemas (Hoegh-Guldberg, et al., 2019; Sobrino y Oanta, 2020; Tambutti y Gómez, 2022). Se recuerda que gracias a los océanos existe vida en la Tierra puesto que

generan la mayoría del oxígeno que respiramos. Asimismo, son un importante pilar del desarrollo económico mundial, una de las principales fuentes de alimentos y regulan el clima del planeta gracias a la absorción de gran parte del dióxido de carbono que generamos, por lo que coadyuvan no sólo a la consecución de ciertos ODS, sino también a la consecución de otros objetivos, como el europeo de llegar a ser un continente climáticamente neutro.

Por ello, distintos agentes han planteado medidas para afrontar las graves amenazas que ponen en peligro la salud de nuestros océanos. Así, la Organización de las Naciones Unidas para la alimentación y la agricultura (FAO), entre otras iniciativas, implementa el Código de Conducta para la Pesca Responsable y el enfoque ecosistémico de la pesca. Por su parte, en 2012, el Banco Mundial promovió la Alianza Mundial a favor de los Océanos (Global Partnership for Oceans, 2014). Esta Alianza, apoyada también por numerosas organizaciones no gubernamentales (ONG), busca consensuar objetivos en materias como los sistemas de gestión pesquera, la creación de más áreas marinas protegidas o las actuaciones contra la contaminación y degradación marítima. También es destacable el papel de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Comisión Europea (CE) en la aprobación de la Hoja de Ruta de los Océanos 2.0 – 2018 para enfrentar las amenazas de contaminación, la basura marina y la sobrepesca a través de la conservación de los ecosistemas y la biodiversidad marina. La ONU define el período 2021-2030 como la Década de las Ciencias Oceánicas para el Desarrollo Sostenible. En estos años se pretende movilizar a la comunidad científica, a los políticos, a las empresas y a la sociedad civil en torno a un programa común de investigación y de innovación tecnológica. En este sentido Audrey Azoulay, directora general de la Organización de Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), solicita una coordinación en los esfuerzos de investigación de todas las partes implicadas.

Especial atención merece la Agenda 2030 y en especial el ODS 14, vida submarina, que persigue conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible. Este ODS destaca el papel fundamental que juegan los océanos en nuestras vidas, constituyendo una importante fuente de recursos ecosistémicos desde el punto de vista social, económico y medioambiental. También, son un elemento clave en la lucha contra el cambio climático, absorbiendo cerca del 30 por ciento del dióxido de carbono producido por los humanos.

La justificación de este objetivo se apoya en datos tan alarmantes como el rápido agotamiento de muchas especies que pone en peligro la restauración de la pesca mundial y, con ello, el medio de vida y fuente de proteínas de una parte muy significativa de la población mundial. También se apunta al incremento de los niveles de acidez de los océanos o el preocupante deterioro de los mismos como consecuencia de la contaminación y la eutrofización (Arana, 2020b).

En el ámbito de la pesca en aguas internacionales, conforme a los datos expuestos en el epígrafe anterior, destaca la industria de los atuneros congeladores por su fuerte implicación en la consecución de estos objetivos a nivel internacional, nacional y autonómico. Las principales ONG centradas en la sostenibilidad mundial de las poblaciones de atún, como la ISSF, se agrupan en la ONG Tuna Forum. Al amparo de la misma, se desarrollan distintas prácticas cuyos objetivos se centran en elaboración y la reforma de reglamentos, políticas, procedimientos y regímenes de cumplimiento. Este trabajo se relaciona con la información y orientación a las organizaciones regionales de ordenación pesquera —Regional Fisheries Management Organization (RFMOs)—, los proyectos de mejora de la pesca —Fishery Improvement Projects (FIPs)—, las autoridades de ordenación pesquera, el Consejo de Administración Marina —Marine Stewardship Council (MSC)— y los sectores de procesamiento y recolección comerciales en toda la cadena de suministro.

La ISSF está fuertemente comprometida con la sostenibilidad de la pesca del atún, promoviendo enfoques, políticas y medidas de conservación basados en la ciencia. Esta fundación apoya a las RFMOs de túnidos, siempre y cuando estas observen la directiva científica para proteger y conservar las poblaciones de atún y la salud de los océanos. Las RFMOs de túnidos están formadas por países que comparten estos recursos pesqueros con el objetivo de gestionar las poblaciones de atún. Entre sus responsabilidades se encuentra el establecimiento de límites de capturas, el control de la salud de las poblaciones o la regulación del derecho a pescar, debiendo garantizar la gestión sostenible e ininterrumpida de los stocks de atún y de los ecosistemas marinos a su cargo.

Los FIPs son iniciativas estructuradas, colaborativas y plurianuales que identifican los desafíos ambientales en una pesquería y tras marcar las acciones prioritarias a desarrollar, realiza el seguimiento del plan de acción establecido. En los FIPs participan organizaciones privadas que establecen planes de trabajo detallados e hitos regulares para evaluar el progreso. Una

de las razones para definir un FIP es conseguir la certificación del MSC. Las pesquerías certificadas por el MSC aseguran un estándar mundial en la pesca sostenible, y los productos del mar provenientes de las mismas. También, el programa de MSC ayuda a cumplir con los ODS de la ONU en aspectos tales como seguridad alimentaria e igualdad contemplados en los ODS 2, 8, 12, 14 y 17.

En España, las principales asociaciones y empresas de túnidos también destacan en el respeto a las prácticas pesqueras de atún sostenibles, al tiempo que garantizan los derechos laborales de sus trabajadores. En 2016 la OPAGAC, lideró la creación de la Norma UNE 195006: Atún de Pesca Responsable. Buques cerqueros congeladores y la certificación Atún de Pesca Responsable (APR) de conformidad con la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR). Todos los buques certificados conforme a la UNE 195006 están sujetos al mejor control pesquero, sanitario y marítimo, reduciendo al máximo el impacto en los ecosistemas. Además, es la única norma reconocida a nivel global que garantiza, en la flota atunera, el cumplimiento de los derechos sociales y laborales requeridas por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) en su Convenio 188 de 2007. El certificado de APR se basa en esta norma y garantiza, frente a distribuidores y consumidores, el mejor control marítimo y pesquero, el menor impacto en el ecosistema, así como las mejores condiciones sanitarias y sociales en los buques atuneros.

El Grupo Pevasa, asociado a ANABAC fue el primer armador atunero mundial, en obtener el certificado APR en junio de 2017. Un mes después, siete compañías asociadas a OPAGAC fueron también certificadas. Los 44 buques de estas pesquerías se convirtieron en la primera flota atunera del mundo en adoptar un estándar de pesca responsable. Actualmente, la certificación APR representa un estándar de pesca sostenible, único en el mundo, que garantiza la sostenibilidad medioambiental y socioeconómica. La repercusión ha sido tan importante que 40 ONG norteamericanas, integradas en la asociación Conservation Alliance for Seafood Solutions, están interesadas en desarrollar un estándar que contemple la visión social de la pesca siguiendo el modelo español.

Tras el análisis de las medidas adoptadas en el subsector atunero congelador para la consecución del ODS 14, se observa que dichas medidas podrían contribuir con el propósito de otros ODS que se ocupan de la pobreza (ODS 1), el hambre (ODS 2), el empleo y el crecimiento económico (ODS 8), la igualdad de género (ODS 5) o el clima (ODS 13).

Ante la situación expuesta, una de las grandes preocupaciones del sector pesquero en aguas internacionales es el riesgo de la sobreexplotación de los recursos naturales por aquellos buques con bandera de conveniencia sobre los que no existen medidas eficaces de control. Esta falta de control unida al desigual tratamiento fiscal, las diferencias salariales o la menor presión reguladora de determinados países generan una importante pérdida de competitividad de la flota atunera comunitaria. Esta problemática potencia el uso de banderas de conveniencia por parte de buques comunitarios, tal y como se recoge en los trabajos de Hannesson (2004), Holm (2012) y Campling y Colás (2017) que analizan la normativa de las pesquerías en aguas consideradas internacionales. Además, la pérdida de competitividad planteada es la base sobre la que se asienta la reivindicación de un trato fiscal diferenciado para los tripulantes que asociaciones como CEPESCA llevan años realizando. También Rogelio Pozo, director ejecutivo de AZTI, recuerda el papel fundamental que podría jugar la fiscalidad aplicable al sector, señalando que para poder desarrollar actuaciones frente a los grandes desafíos climáticos son necesarias *“palancas que faciliten su implementación como formación, concienciación y participación ciudadana; nuevas regulaciones y políticas e incentivos fiscales, económicos y un consumo integro, basado en la cadena de valores”*.⁶

Por todo ello, en la siguiente sección apartado analizamos cómo la fiscalidad puede ayudar a paliar la pérdida de competitividad de los buques con bandera comunitaria, evitando el uso de banderas de conveniencia y, por tanto, favoreciendo una mejor gestión de los recursos y los ecosistemas marinos implicados.

4. DESGRAVACIONES FISCALES PARA LOS TRIPULANTES DE BUQUES ESPAÑOLES QUE FAENAN FUERA DE LAS AGUAS DE LA UE

En la anterior sección hemos argumentado la importancia del uso racional de los recursos naturales en la consecución de los ODS y el riesgo medioambiental generado por buques que no están sometidos al cumplimiento de las normas comunitarias. Son buques que enarbolan banderas de países que apenas controlan sus flotas, tolerando el incumplimiento de las normas de las Organizaciones Regionales de Pesca y obviando la sobreexplotación de los recursos marinos. De igual forma,

⁶ Disponible en: <https://www.azti.es/desarrollo-economico-sostenible/>

representan una importante pérdida de competitividad para otras flotas que faenan en los mismos caladeros, pero que deben respetar regulaciones más estrictas. Por ello, instituciones comunitarias, nacionales y regionales han intentado evitar que sus buques abandonen la bandera comunitaria por banderas de conveniencia, regulando incentivos fiscales que permitan mejorar la competitividad de los mismos. A continuación, recorreremos el proceso de regulación de estos incentivos que, hasta la fecha, no se han podido hacer efectivos y finalmente explicamos la alternativa aplicada por la Diputación Foral de Bizkaia (DFB).

4. 1. Registro Especial de Buques y Empresas Navieras con sede en las islas Canarias (REBECA)

Varios países de la UE cuentan con registros especiales de buques, reconociendo distintos incentivos fiscales a la flota registrada en ellos y procurando, con ello, una mayor competitividad de la misma.

Las compañías navieras europeas buscan una reducción de costes para poder competir con países en los que la presión fiscal o los salarios son menores. De esta forma, en la elección del pabellón⁷ o bandera de sus buques, la normativa fiscal aplicable en cada país es una variable determinante (Pérez, 2017 y Piniella et al., 2017).

En España la primera iniciativa la encontramos en la Disposición Adicional (DA) 15ª de la Ley 27 del 24 de noviembre de 1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (disposición derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre)⁸ con la creación REBECA, que excluía desde su creación a los buques de pesca. El objetivo de este registro era dar viabilidad a una flota nacional competitiva frente a la de otros países de nuestro entorno. Sin embargo, tan sólo se establecieron las condiciones técnicas y jurídicas que permitían la inscripción de buques en dicho registro, sin estipular ningún tipo de

⁷ Conforme al Derecho Marítimo el pabellón de un barco es la bandera que utiliza el buque en la mar y que exterioriza su nacionalidad. La Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima, en su capítulo III artículo 88, establece que el abanderamiento de buques es el acto que otorga el derecho a enarbolar el pabellón español y que todos los buques matriculados en el Registro de Buques y Empresas Navieras estarán abanderados en España.

⁸ Actualmente Disposición Adicional 16ª del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

incentivo para las navieras españolas. Además, inicialmente no se contemplaba el registro de los buques de cabotaje.⁹

La competitividad del registro comenzó su mejora continua con la aprobación del Real Decreto 897/93 de 11 de junio por el que se regulan los servicios de cabotaje y con la aprobación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Estas normativas se han modificado y completado, ampliando y mejorando los incentivos para la inscripción de buques españoles en este registro.¹⁰ Sin

⁹ El del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante en su artículo 8 al definir las zonas y tipos de navegación establece que la navegación de cabotaje es la que, no siendo navegación interior, se efectúa entre puertos o puntos situados en zonas en las que España ejerce soberanía, derechos soberanos o jurisdicción. En un principio cuando se hablaba de este tipo de navegación se hacía referencia a aquella que se desarrollaba entre puertos situados en el territorio de un mismo Estado. Sin embargo, actualmente se asume que se trata de la navegación entre puertos de la UE. Así se recoge en el Reglamento (CEE) 3577/92 del Consejo, de 7 de diciembre de 1992 por el que se aplica el principio de libre prestación de servicios en los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo) y en el artículo 257 del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

¹⁰ Real Decreto 392/96 permitió, a partir del 16 de marzo de 1996, la inscripción de buques que realizasen navegación de cabotaje para el transporte de petróleo, sus derivados y agua potable. (Disposición derogada)

Real Decreto 2221/98, por el que se autoriza la inscripción en el Registro Especial de Canarias, de buques y empresas destinados a la navegación marítima de cabotaje.

Ley 42/1994 y Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Social, incrementando las bonificaciones fiscales.

Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias.

Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio.

Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para 2002 (Tonnage Tax), que establece un régimen de fiscalidad especial para el impuesto de sociedades por el que se tributa en función de las toneladas registrada,

La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Con su aprobación una empresa que sea arrendataria financiera de un buque pueda solicitar la inscripción de éste en el Registro Especial, aunque no inscriba ningún buque

Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, suprimiendo la necesidad de que el Capitán y Primer Oficial de los buques tengan nacionalidad española salvo si se realicen tareas no comerciales (Instrucción de Servicio N° 1/10).

embargo, este registro “*sigue presentando serios problemas de competitividad*” (Jiménez, 2017: 82). Centrándonos en la cuestión fiscal que nos atañe, sobre los rendimientos de trabajo de los tripulantes de buques canarios, la bonificación fiscal regulada para los mismos, no puede ser aplicada en todos los casos por estar condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. Por ejemplo, no puede ser aplicada si el pagador de las rentas tiene la condición de mediana o gran empresa.

Así, atendiendo a la redacción dada por la Ley 4/2006 de 29 de marzo a los arts. 73.2 y 75.1 y 3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, estarán exentos el 50 por 100 de los ingresos íntegros procedentes del trabajo personal devengados con ocasión de la navegación por los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, siempre que dichos tripulantes sean contribuyentes del IRPF. Para la aplicación de los incentivos fiscales deberán cumplirse los requisitos y límites recogidos en el art. 73 bis.

Sin embargo, el art. 4 de la misma Ley 4/2006, de 29 de marzo, añade una disposición adicional, incompatibilidad entre ayudas de Estado, a la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, indicando que

[...] no resultarán de aplicación las exenciones previstas en los artículos 74 y 75, las bonificaciones establecidas en los artículos 26, 76 y 78, la reducción regulada en el artículo 27, las exenciones y bonificaciones previstas en el artículo 73 ni el régimen fiscal especial previsto en los artículos 42, 43, 44, 45, 48 y 49, en los períodos impositivos en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que los sujetos pasivos a que se refieren los citados preceptos tengan la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea. Cuando se trate de la exención prevista en el artículo 75,

Ley 33/2010, de 5 de agosto, de modificación de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general. (Disposición derogada)

Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, por la que también podrán solicitar su inscripción en el Registro especial los organismos públicos o la Administración pública siempre que se cumplan los requisitos establecidos. Del mismo modo, se podrán inscribir los buques civiles de titularidad o posesión pública que desempeñen funciones que pudieran tener propósito mercantil si pertenecieran al sector privado.

el cumplimiento de este requisito se entenderá referido a los pagadores de los rendimientos del trabajo parcialmente exentas.[...].

4. 2. Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles (RESAE) y los problemas de sus incentivos fiscales derivados del derecho comunitario

La situación descrita en los anteriores párrafos afecta igualmente a los incentivos fiscales regulados para los buques inscritos en el RESAE. La creación de este registro con la Orden AAA/2406/2013, de 23 de diciembre surgió, tal y como establece la propia orden, de la necesidad de crear un registro especial con la finalidad de evitar que los buques nacionales se inscribiesen en registros de terceros países abandonando el pabellón español, con el riesgo de no garantizar el debido control de la actividad pesquera, especialmente en lo que se refiere a la pesca ilegal. Esta necesidad se evidenció tras el análisis de la situación realizado por el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente junto con las organizaciones del sector pesquero que representan a buques comunitarios que faenan fuera de las aguas de la Comunidad.

Junto a la creación del RESAE en la orden se establecen las condiciones mínimas exigibles para optar a los incentivos fiscales y sociales regulados conforme a las Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C84/06). La cuestión de las ayudas de Estado en materia tributaria abarca todos los ámbitos de la economía (VVAA, 2021), pero en el caso que nos ocupa la CE basa sus directrices en la aplicación a la producción y al comercio de los productos de la pesca y la acuicultura de las normas sobre ayudas estatales contenidas en los arts. 87 a 89 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (TCE), actualmente arts. 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). También, considera que el art. 87, apdo. 1, del TCE (actualmente art. 107 del TFUE), establece el principio de incompatibilidad de las ayudas estatales con el Mercado Común, pero que al mismo tiempo dispone en sus apdo. 2 y 3 la sujeción de esta incompatibilidad a determinadas excepciones.

Por tanto, la Comisión presenta estas Directrices como marco para el reconocimiento de las excepciones al principio de incompatibilidad de las ayudas estatales en el sector de la pesca. Concretamente, para este sector, determina la obligación de los Estados miembros de notificar sus planes

de nuevas ayudas estatales y exención de esta obligación,¹¹ los principios en los que se basa para evaluar la compatibilidad de las ayudas con el Mercado Comunitario¹² y las ayudas que pueden declararse compatibles. Entre estas últimas, en el apdo. 4.5 se recogen las desgravaciones fiscales y otras medidas para buques de pesca comunitarios que faenen fuera de aguas de la Comunidad.¹³

La Orden AAA/2406/2013 por la que se crea el RESAE, en el desarrollo de estas Directrices, recoge en su art. 3, apdo. 1, los incentivos previstos para el mantenimiento del pabellón español:

¹¹ En el artículo 88, apartado 3, del TCE (artículo 108 del TFUE) y en el artículo 2 del Reglamento (CE) 659/1999 se regula la obligación de los Estados miembros de notificar cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda. Sin embargo, no existe esta obligación si las ayudas se ajustan a uno de los reglamentos de exenciones por categorías adoptados sobre la base del artículo 1 del Reglamento (CE) 994/98 del Consejo, si se aplican al sector de la pesca y la acuicultura. Tampoco deberán notificarse las ayudas de minimis que cumplan lo dispuesto en el Reglamento (UE) 717/2014.

¹² Coherencia con la política de competencia y con la Política Pesquera Común, Coherencia con el apoyo comunitario ofrecido por el Fondo Europeo de Pesca, Efecto incentivador, Ayudas de funcionamiento, Transparencia, Duración de los regímenes de ayuda estatales y Directrices sobre las ayudas regionales.

¹³ Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C84/06), apartado 4.5. Desgravaciones fiscales y reducción de los costes laborales para buques de pesca comunitarios que faenen fuera de las aguas de la Comunidad: Con el fin de que los operadores comunitarios desistan de inscribir sus buques de pesca en registros de terceros países que no garanticen el debido control de las actividades de su flota pesquera, especialmente en lo que se refiere a la pesca ilegal, incontrolada y no regulada, pueden considerarse compatibles con el Mercado Común las medidas de desgravación fiscal aplicadas al impuesto de sociedades de los buques de la Comunidad que faenen fuera de las aguas de ésta, así como aquellas otras medidas por las que se reduzca el tipo de las cotizaciones sociales y del impuesto sobre la renta de los pescadores empleados a bordo de esos buques. Pueden acogerse a tales medidas los buques de pesca que, enarblando pabellón de un Estado miembro y hallándose inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria, pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros. En la notificación de las medidas, los Estados miembros deben suministrar a la Comisión información que demuestre el riesgo real de que los buques soliciten su baja en el registro nacional de buques pesqueros si no se establecen esas medidas. Las medidas de ayuda contempladas en el presente apartado deben disponer que, si causa baja en el registro de la flota pesquera comunitaria un buque por el que se haya concedido ayuda en el marco de este apartado, deba reembolsar el beneficiario la ayuda que haya recibido durante los tres años anteriores a esa baja.

Los armadores o propietarios de los buques de pesca que, enarblando pabellón español y cuyos buques estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el RESAE, pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembro podrán ser beneficiarios de las ayudas contempladas en el punto 4.5 de las líneas Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C84/06) o norma que la sustituya.

Además, establece que el desarrollo reglamentario del régimen de otorgamiento de los incentivos previstos (art. 3, apdo. 2) y, en la DA única, faculta al Ministro de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente a desarrollar el contenido de la orden, en el ámbito de sus competencias.

La estructura y funcionamiento del RESAE se desarrolló dos años después con la Orden AAA/1179/2015, de 8 de junio. Se mantiene los tres primeros capítulos de la Orden AAA/2406/2013 referentes al objeto de la orden, la creación del RESAE y los incentivos para el mantenimiento del pabellón. También, junto con todo el proceso de inscripción, modificaciones y baja del RESAE, se regulan los requisitos de los buques que pueden registrarse (art. 4), la estructura y gestión del RESAE (arts. 5 y 6), los requisitos para la inscripción de las empresas pesqueras (art. 7). Con ello, se integra en una única disposición de carácter general, tanto la creación como la estructura y funcionamiento del RESAE quedando derogada la anterior Orden AAA/2406/2013.

La Orden AAA/1179/2015, de 8 de junio, presenta en su art. 3, una redacción exacta a la de su antecesora, manteniendo la alusión al punto 4.5 de las líneas Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C84/06) o norma que la sustituya. Sin embargo, apenas un mes después, en el Diario Oficial de la UE de 2 de julio de 2015, se publicaron las nuevas Directrices de la CE para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2015/C 217/01), dejando de aplicarse a partir del 30 de junio de 2015 las Directrices adoptadas en 2008.

El inconveniente es que estas directrices, entre las ayudas compatibles con el mercado interior (sección 4) o las ayudas que puede considerarse compatibles con el mercado interior (sección 5), no mencionan explícitamente las desgravaciones fiscales y otras medidas para buques de pesca comunitarios que faenen fuera de aguas de la Comunidad recogidas en el punto 4.5 de las anteriores líneas Directrices (2008/C84/06). De esta

forma, el reconocimiento de la compatibilidad con el mercado de dichas desgravaciones fiscales se convierte en un proceso mucho más largo. Esta ayuda no se corresponde con los tipos de ayudas que se mencionan en las secciones 4 y 5.1 a 5.6 y, conforme a la sección 5.7, *“no es compatible, en principio, con el mercado interior. No obstante, si un Estado miembro tiene la intención de conceder o concede tal ayuda, debe demostrar claramente que la ayuda se ajusta a los principios establecidos en la sección 3. La Comisión puede declarar la ayuda compatible con el mercado interior sobre la base de una evaluación caso por caso”*.

4. 3. Soluciones adoptadas por el Estado y la DFB

El desarrollo reglamentario de los incentivos fiscales no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2015, tras la publicación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Con el art. 1. noventa y ocho de la Ley 26/2014 se añade a la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la DA 41^a reconociendo ventajas fiscales a los tripulantes de determinados buques de pesca. Estas ventajas fiscales quedan condicionadas a la inscripción del buque en el registro de la flota pesquera comunitaria y a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.¹⁴

Desde entonces, la DA 41^a permanece constante. Sin embargo, hasta la fecha los tripulantes con residencia fiscal en el territorio común no han

¹⁴ Ley 26/2014. Disposición adicional cuadragésima primera. Tripulantes de determinados buques de pesca. (1) Para los tripulantes de los buques de pesca que, enarbolando pabellón español estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles, pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros, tendrá la consideración de renta exenta el 50 por ciento de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en tales buques. (2) La baja en el registro de la flota pesquera comunitaria del buque a que se refiere el apartado anterior determinará la obligación de reembolsar, por la empresa propietaria del mismo, la ayuda efectivamente obtenida por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior en los tres años anteriores a dicha baja. (3) La aplicación efectiva de lo establecido en esta disposición adicional quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

podido aplicarla. De hecho en el manual de renta 2021 de la Agencia Tributaria¹⁵, en la sección de rentas exentas, se realiza la siguiente advertencia:

Importante: la aplicación de la exención para los “Rendimientos del trabajo de los tripulantes de determinados buques de pesca”, que recoge la disposición adicional cuadragésima primera de la Ley del IRPF, está condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, circunstancia que implica que la misma debe aprobarse por la Unión Europea. En la medida en que este hecho todavía no se ha producido, no es aplicable en 2021.

En situación idéntica se encontraban los residentes en Euskadi y por tanto en Bizkaia. El art. 1. veinticuatro de la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, incorporó a la Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la DA 26^a, especificando que se trataba de una disposición con efectos desde el día 1 de enero de 2014. El texto de la misma era idéntico al de la DA 41^a de la normativa del Estado y por tanto también condicionaba su aplicación al ordenamiento comunitario. Hecho que queda ratificado en la Resolución de Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, 23125 de 25 de mayo de 2015, en respuesta a una cuestión sobre la entrada en vigor de la exención correspondiente a los rendimientos de trabajo de los tripulantes de buques atuneros de pabellón español que faenan en aguas extracomunitarias.¹⁶

¹⁵ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/21Manual/100.html>

¹⁶ Resolución de Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, 23125 de 25 de mayo de 2015. La exención regulada, actualmente, en la disposición adicional vigesimosexta de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), correspondiente a los tripulantes de buques atuneros de pabellón español que faenan en aguas extracomunitarias, ha entrado en vigor en fecha 1 de enero de 2014. Sin embargo, la aplicación efectiva de esta exención se encuentra condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En concreto, a la acreditación ante la Comisión Europea de que existe riesgo real de que los buques soliciten su baja en el registro español de buques pesqueros si no se les otorga el incentivo. Todo ello, de conformidad con lo previsto en las Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C 84/06). Si este procedimiento para acreditar ante la Comisión Europea la existencia del citado riesgo no concluyese antes de la finalización del período voluntario de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2014, los contribuyentes no podrían

Tanto en la normativa estatal como en la foral el riesgo subyacente que se pretende evitar es que estos incentivos sean considerados como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común y las consecuencias que ello podría acarrear. La Política Pesquera Común determina que el gasto público en el sector de la pesca puede gestionarse a través del Fondo Europeo Marítimo y de Pesca (FEMP)¹⁷ o a través de ayudas estatales al margen de la financiación del FEMP en el marco del art. 42 del TFUE.

El art. 107 del TFUE¹⁸ determina si el gasto público, en nuestro caso mediante concesión de desgravaciones fiscales, constituye ayuda estatal incompatible con el mercado común. En el mismo artículo también se definen los tipos de ayudas que son (apdo. 2) y que podrían ser consideradas (apdo. 3) compatibles con el mercado interior.

Entre las ayudas enumeradas en el apdo. 3, letra c), del art. 107 se citan *“las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”*. En esta sección podrían encuadrarse los incentivos fiscales destinados a los inscritos en los registros especiales del sector pesquero.

Sin embargo, el art. 108 del TFUE establece la obligación de los Estados miembros de informar a la Comisión *“de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones”*. Además, especifica que *«el Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”*.

Atendiendo a la normativa europea descrita, el Estado español ha optado por mantener vigente la DA 41^a y advertir de su imposibilidad de aplicación hasta la aprobación por la UE del incentivo fiscal reconocido en dicha disposición. Por su parte, en Bizkaia, el art. 1. Segundo. Treinta

acogerse en dicho plazo a la exención en sus autoliquidaciones, sin perjuicio de que, en su caso posteriormente, tengan derecho a solicitar la rectificación de las citadas autoliquidaciones, en el supuesto de que la Comisión Europea dé el correspondiente visto bueno a la medida.

¹⁷ El FEMP está cofinanciado por los Estados miembros y la UE con arreglo al Reglamento (UE) n° 508/2014 y, en principio, no es considerado ayuda estatal.

¹⁸ El artículo 107, apartado 1, del TFUE establece que salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

y tres de la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, dejó sin contenido la DA 26ª de la Norma Foral 13/2013. Sin embargo, la DFB ha planteado una alternativa que permita desbloquear esta situación puesto que el perfil del trabajo que desarrollan los tripulantes de pesqueros en aguas internacionales puede identificarse con el regulado en el apdo. 2 del art. 92 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este artículo aplica a los rendimientos de trabajo derivados de la prestación de servicios con carácter permanente en el extranjero, siempre y cuando, *“el o la contribuyente permanezca más de ciento ochenta y tres días del periodo impositivo en el extranjero desempeñando las funciones correspondientes al contrato de trabajo del que deriven los rendimientos a que hace referencia el párrafo anterior, que en todo caso deben ser realizadas de manera exclusiva en el extranjero”*.

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2019 los tripulantes con residencia fiscal en Bizkaia, que cumplan los requisitos mencionados, tienen la opción¹⁹ de practicar una deducción para evitar la doble imposición internacional de un 50% de la parte de cuota íntegra correspondiente a sus rendimientos de trabajo por las funciones que realizan de manera exclusiva en el extranjero.

Atendiendo a la definición de ayudas estatales del art. 107 del TFUE y la aclaración de los conceptos clave relativos a estas que ofrece la comunicación de la CE 2016/C 262/01, podría entenderse que esta deducción no constituye una ayuda de estado al no ser selectiva. Sin embargo, consideramos que esta medida podría evitar que navieras vascas decidan inscribir sus buques en registros de terceros países en perjuicio del control de su actividad pesquera y, por tanto, del medioambiente.

CONCLUSIONES

El objetivo principal de este estudio es poner en valor la política fiscal aplicada al sector pesquero en aguas internacionales por la trascendencia de este sector en el desarrollo sostenible. Hemos expuesto su significativo compromiso con la consecución de los ODS, directamente relacionada con

¹⁹ Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Artículo 92. Apartado 2: La aplicación de lo dispuesto en este apartado tiene la consideración de opción que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación a los efectos de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Norma Foral, sin que pueda modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación.

la gestión que realiza de los recursos marinos y de los ecosistemas implicados.

De esta forma pretendemos constatar que, en materia de desarrollo sostenible, la fiscalidad puede jugar un papel crucial y no sólo con la aprobación de normativas tributaria explícitamente medioambientales. La decisión de adoptar una bandera de conveniencia, con los costes medioambientales que ello implica, puede estar condicionada por la fiscalidad aplicable.

El hecho de que los tripulantes de buques comunitarios puedan acogerse a determinados incentivos fiscales podría procurar a la flota comunitaria una mayor competitividad frente a otros países en los que la presión fiscal o los salarios son menores. Con ello, se podría evitar la inscripción de los buques en registros de terceros países en perjuicio del control de la explotación de los recursos naturales de la actividad pesquera, sobre todo si pensamos en la problemática de la pesca ilegal.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso Arce, I. (2020). Las bases para la transformación del sistema tributario para alinearlos con los Objetivos de Desarrollo Sostenible. *Forum fiscal*, 270, 2
- Arana-Landin, S. (2021). *Sostenibilidad y fiscalidad*. Navarra: ARANZADI/CIVITAS.
- Arana-Landin, S. (2020a). Hacia un sistema tributario más justo que reduzca la desigualdad, contribuyendo a la implementación de la Agenda 2030. *Revista Técnica Tributaria*, 3 (130), 113-147.
- Arana Landin, S. (2020b). Social economy as the means to help achieve the targets of sustainable development goal 14. *Sustainability*, 12 (11), 4529.
- Asociación Española de Normalización (UNE) (2016). Norma UNE 195006:2016 Atún de pesca responsable. Buques cerqueros congeladores.

- Calderón, J. M. (2022). La transformación del marco fiscal internacional resultante de la Reforma Fiscal Global. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 193, 13-66.
- Campling, L.; Colás, A. (2017). Capitalism and the sea: Sovereignty, territory and appropriation in the global ocean. *Environment and Planning D: Society and Space*, 36 (4), 776-794. Disponible en: <https://doi.org/10.1177/0263775817737319>
- Comisión Europea (2008). Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C84/06).
- Comisión Europea (2012). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal. Bruselas, 6 de diciembre de 2012. COM (2012) 722 final.
- Comisión Europea (2015). Directrices de la Comisión Europea para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2015/C 217/01)
- Comité Económico y Social Europeo (2020). Dictamen sobre «Fiscalidad/inversión privada y los objetivos de desarrollo sostenible — Cooperación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas». 2020/C 97/01.
- García Del Hoyo, J. J.; Jiménez Toribio, R.; García Ordaz, F. (2019). Análisis de las interrelaciones entre la evolución de la flota atunera española y el sector conservero. *Estudios de Economía Aplicada*, 37 (3), 81-100.
- Global Partnership for Oceans (2014). Framework Document for a Global Partnership for Oceans. World Bank, Washington, DC. © World Bank. License: CC BY 3.0 IGO. Disponible en: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/17795>
- Godio, L. (2018). El "vínculo genuino" entre el buque y su estado de pabellón ante el persistente desafío de las denominadas "banderas de

- conveniencia" [en línea]. El Derecho. Diario de Doctrina y Jurisprudencia 10/10/2018, nro 14.508. Disponible en: <https://repositorio.uca.edu.ar/handle/123456789/8573>
- Hannesson, R. (2004). *The Privatization of the Oceans*. Cambridge, Massachusetts: MIT Press.
- Hoegh-Guldberg, O. et al. (2019), *The Ocean as a Solution to Climate Change: Five Opportunities for Action*, Washington, D.C., Instituto de Recursos Mundiales.
- Holm, P. (2012). World War II and the “Great Acceleration” of North Atlantic Fisheries. *Global Environment*, 5 (10), 66-91. Disponible en: <https://doi.org/10.3197/ge.2012.051005>
- Jiménez, V. (2017). Los Registros Abiertos de buques: Un análisis general [trabajo fin de master inédito]. ICADE Business School.
- Luchessi, M.; Serrano, S. (2021). *Tax Compliance y Planificación Fiscal Internacional en la era Post Beps*. Vol. 1340. Navarra: ARANZADI/CIVITAS.
- Maestro, A. M. (2022). *La nacionalidad de los buques y los pabellones de conveniencia*. Navarra: ARANZADI/CIVITAS.
- Mazzucato, M.; Kattel, R.; Ryan-Collins, J. (2020). Challenge-driven innovation policy: towards a new policy toolkit. *Journal of Industry, Competition and Trade*, 20 (2), 421-437.
- Naciones Unidas (2015). Objetivos de Desarrollo Sostenible. Nueva York. Disponible en: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible>
- Parlamento Europeo (2018). Resolución del Parlamento Europeo, de 16 de enero de 2018, sobre la gobernanza internacional de los océanos: una agenda para el futuro de nuestros océanos en el contexto de los Objetivos de Desarrollo Sostenible para 2030 (2017/2055(INI)).

(2018/C 458/02). Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018IP0004&from=EN>

Parlamento Europeo (2003). Comisión de Pesca, Informe sobre el Atún: flota e industria. Situación y perspectivas de futuro en la UE y en el mundo (2003/2017(INI)), Ponente Daniel Varela, A5-0412/2003, 26 de noviembre de 2003. Disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A5-2003-0412+0+DOC+XML+V0//ES>

Prellezo, R. (2019), *Estudio sobre el impacto económico del sector atunero congelador*, Asociación Bermeo Tuna World Capital (BTWC).

Pérez, Á. (2017). Fiscalidad de las sociedades inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias [trabajo fin de grado inédito]. Universidad de la Laguna.

Piniella, F.; Alcaide, J. I.; Rodríguez-Díaz, E. (2017). The Panama ship registry: 1917–2017. *Marine Policy*, 77, 13-22.

Rubí J.G.; Martínez G. (2015). El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, (88), 312-343.

Sobrino Heredia, J.M.; Oanta, G.A. (coords.) (2020). *La construcción jurídica de un espacio marítimo común europeo*. Bosch Editor, Barcelona, 1052 págs.

Tambutti, M.,; Gómez, J. J. (coords.) (2022). Panorama de los océanos, los mares y los recursos marinos en América Latina y el Caribe: conservación, desarrollo sostenible y mitigación del cambio climático. *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2020/167/Rev.1), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Ugalde Zabala, R. y Samano Cobián, Z. (2019). *El subsector atunero congelador en cifras: 2011- 2017*. Madrid: MAPA

Ugalde Zabala, R., y De la Peña Esteban, J. I. (2015). *Modelo de gestión integral de riesgos para el sector atunero*. Madrid: Fundación Mapfre.

Ugalde Zabala, R. (2014). *Atuneros congeladores vascos. Un sector de relevancia económica mundial*. Bilbao: Ediciones Beta III Milenio, S.L.

VVAA (2021). *Ayudas de Estado en el ámbito tributario: Experiencia española y contexto actual*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

Tabla 1. Barcos controlados por empresas españolas a 31 de diciembre de 2020

Asociación	Empresa	Bandera Española			Bandera 3 ^{er} País Nº Buques	Total
		Puerto Base	CCA A	Nº Buques		
OPAG AC	Albacora	Bermeo	Euskadi	6	13	19
	Ugavi			0	4	4
	Uniocean El Salvador			0	1	1
	Atunera Dularra	Bermeo	Euskadi	2	2	4
	Nicra 7	Bermeo	Euskadi	1	1	2
	C ^a Europea de Túnidos	Vigo	Galic ia	1	0	1
	Grupo Calvo	La Coruña	Galic ia	1	6	7
	Jealsa-Rianxeira			0	2	2
	Pereira			0	1	1
	Inpesca	Bermeo	Euskadi	4	3	7
	Txopituna			0	5	5
ANAB AC	Atunsa	Bermeo	Euskadi	5	2	7
	Echebstar	Bermeo	Euskadi	2	3	5
	Grupo Pevasa	Bermeo	Euskadi	4	2	6
TOTALES				26	45	71

Fuente: elaboración propia sobre la base de Ugalde (2014), Ugalde y De la Peña (2015), Ugalde y Samano (2019) y el Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación del Gobierno de España