



Concierto Económico Vasco aplicado a la pesca en aguas internacionales. El caso de los buques atuneros congeladores

Basque Economic Agreement applied to fishing in international waters. The case of freezer tuna vessels

WALESKA SIGÜENZA TAMAYO (1)

Profesora Agregada de Régimen Fiscal de la Empresa
UPV/EHU
waleska.siguenza@ehu.eus
ORCID: 0000-0003-3448-4560

SOFÍA ARANA-LANDÍN (2)

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
UPV/EHU
sofia.arana@ehu.eus
ORCID: 0000-0001-9538-4155

DOI: <https://doi.org/10.47623/ivap-rvap.123.2022.09>

LABURPENA: Lan honen argumentazio-oinarria Euskal Ekonomia Itunean ezarritako lotura-puntuak dira, eta Arbitraje Batzordeak horiei buruzko gatazkak ebazteko egindako interpretazioak dira. Azterlanak erakusten du Euskal Ekonomia Itunetik datorren autogobernurako gaitasuna Espainiako barne-zuzenbidea eta Europar Batasuneko zuzenbidea erabat errespetatuz garatzen dela. Aztertuko dugu nola zergei buruzko foru-arauak gai direla zergadunen errealitate ekonomikora egokitzeko, diru-bilketa eraginkorragoa lortzeko. Hipotesi hori defendatzeko, atunontzi izozkailuen kasua aztertuko dugu, arlo honetan Bizkaian (Euskadi) egoitza fiskala duten enpresen adierazgarritasunagatik eta Garapen Jasangarrirako 2030 Agendaren helburuak lortzeko duen garrantziagatik.

HITZ GAKOAK: Euskal Ekonomia Ituna. Zergak. Errealitate ekonomikoa.

(1) Miembro del grupo de investigación GIU 18/147 de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU). Participa en el proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad de España PID2020-113650RB-I00. Estancia de investigación Centre de Documentation et de Recherches européennes (CDRE), de la Université de Pau et des Pays de l'Adour. Estancia de investigación realizada con las ayudas para la recualificación del sistema universitario español para 2021-2023, financiado por la Unión Europea-Next Generation EU.

(2) Investigadora Principal del grupo de investigación GIU 18/147 de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU), del proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad de España 2015-63533-C4-1-P: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» y co-investigadora principal del proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad de España PID2020-115834RB-C32: «La financiación al servicio de la responsabilidad estratégica del Estado».



ABSTRACT: This paper argumentation relies on the connecting points regarding nexus established in the Basque Economic Agreement and their interpretation by the Economic Agreement Arbitration Board throughout their resolutions. The study shows how the capacity for self-government emanating from the Basque Economic Agreement coordinates with absolute respect for Spanish internal law and Community Law. Moreover, we analyze how the regional tax regulations are capable of adhering to the economic reality of their taxpayers in a closer way to achieve greater collection efficiency. We defend this hypothesis by examining the case of freezer tuna vessels due to the relevance in this sector of companies with tax headquarters in Bizkaia (Basque Country) and because they are directly related to the achievement of the Sustainable Development Goals of the 2030 Agenda on Sustainable Development.

KEY WORDS: Basque Economic Agreement. Taxes. Economic reality.

RESUMEN: La base de argumentación de este trabajo son los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico Vasco y las interpretaciones de su Junta Arbitral en la resolución de conflictos sobre los mismos. El estudio muestra cómo la capacidad de autogobierno emanada del Concierto Económico Vasco se desarrolla con absoluto respeto al derecho interno español y al derecho comunitario. Analizamos cómo las Normas Forales tributarias son capaces de ceñirse a la realidad económica de sus contribuyentes para conseguir una mayor eficiencia recaudatoria. Defendemos esta hipótesis examinando el caso de los barcos atuneros congeladores por la relevancia en este sector de empresas con sede fiscal en Bizkaia (País Vasco) y por su trascendencia en la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda sobre Desarrollo Sostenible 2030.

PALABRAS CLAVE: Concierto Económico Vasco. Tributación. Realidad económica.

Trabajo recibido el 27 de enero de 2022

Aceptado por el Consejo de Redacción el 20 de mayo de 2022



Sumario: I. Introducción—II. Residencia fiscal en los TTHH.—III. Trascendencia del subsector atunero congelador. 1. El subsector atunero congelador en la economía vasca. 2. El subsector pesquero de atuneros congeladores y los ODS.—IV. Influencia de la Normativa Foral en los trabajadores de los atuneros congeladores. 1. Desgravaciones fiscales para buques españoles que faenan fuera de las aguas de la UE. 2. Ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores que desempeñan sus labores en alta mar.—V. Conclusiones.

I. Introducción

Uno de los elementos esenciales del Concierto Económico Vasco (CEV) son los puntos de conexión para cada una de las figuras tributarias concertadas, permitiendo identificar la competencia tributaria de las distintas Administraciones Forales y del Estado(3). Además, en caso de conflicto en la aplicación de estos, son determinantes las interpretaciones de la Junta Arbitral como paso previo a la interposición de un recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Serrano-Gazteluurrutia, 2016).

Por tanto, en la normativa foral que se aplica a los contribuyentes del País Vasco, los citados puntos de conexión son un elemento clave. Así, el legislador foral de cada uno de los Territorios Históricos (TTHH) intentará identificar la realidad económica de sus contribuyentes consiguiendo con ello un más completo y cercano cumplimiento de su desarrollo económico comunitario, como señala Arana (2020a: 115) «Internamente, son este tipo de políticas las que han contribuido, sin lugar a dudas, a conseguir que, utilizadas por parte de las grandes empresas, terminan por reducir de una forma más que considerable la carga tributaria real de las grandes en relación a otro tipo de empresas que no tienen acceso a este tipo de planificación fiscal internacional. Ello ha sido una fuente constante de desigualdad. De este modo, en realidad, son las propias jurisdicciones las que haciendo un mal uso de su soberanía tributaria, terminan por conseguir competir en el mercado de atracción de capitales ofreciendo a cambio una importante reducción de la carga tributaria para las rentas más altas con su evidente influencia en la desigualdad. Así el principal problema ya no radica solo en las empresas sitas en los propios paraísos fiscales, sino en estos regímenes preferenciales más o menos sofisticados que se pueden en-

(3) SARALEGUI (2016: 105) destaca que, en el reparto competencial tributario entre el Estado y los Territorios Históricos «resulta evidente la gran trascendencia e implicaciones que tiene el concepto del punto de conexión».



contrar en países que no son considerados paraísos, pero que, aunque incluso tengan normativa anti paraíso, actúan para determinadas rentas como los mismos.»

El objetivo será entonces diseñar el sistema fiscal que mejor contribuya al bienestar de la población vasca desde esta posición aventajada, respetando en todo caso las limitaciones de su competencia tributaria. ARANA (2018a) destaca el alto nivel de desarrollo económico comunitario conseguido gracias a esta fórmula por su mayor cercanía con las necesidades de la población.

En la misma línea, la Agenda sobre Desarrollo Sostenible (ADS) 2030 defiende las adaptaciones territoriales puesto que en este ámbito existe mayor proximidad a la ciudadanía y un conocimiento específico de sus necesidades sociales. Se asume que los gobiernos territoriales son los que mejor conocen y gestionan sus recursos disponibles (ARANA, 2018b). Del mismo modo, autores como CASTELLÀ (2018) y TAJADURA (2018a), aunque en sus trabajos proporcionan «argumentos para la defensa del pacto constitucional, concreción normativa del esfuerzo de reconciliación y concordia» (NUEVO, 2018: 296), también reconocen aspectos positivos en la descentralización del Estado.

Una evidencia clara 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 Bizkaia. 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. De esta forma, se observaron algunos casos en los que se eludía la tributación en el País Vasco. La tributación de estos contribuyentes fuera de Euskadi implicaría una situación de elusión o fraude fiscal, vulnerando seriamente la equidad del sistema fiscal autonómico. 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.

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 in-



cremento de los ingresos y de la equidad de los sistemas fiscales de los Estados miembros (4).

En el caso particular de los atuneros congeladores, la problemática tiene su origen en la pérdida de competitividad de la flota atunera comunitaria marcada por costes muy superiores a los del resto de flotas que faenan en los mismos caladeros. Con ello se potenció el uso de banderas de conveniencia (5) por parte de las flotas atuneras comunitarias. Entre los factores desencadenantes podríamos destacar el desigual tratamiento fiscal existente, tanto para las empresas como para los trabajadores. 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, solo 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.

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 Euskadi y otros, formando parte de la tripulación vasca 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

(4) COM (2012) 722 final, Comunicación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012: Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

(5) 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.



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, en base a 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 esta reivindicación como se puede comprobar en el informe presentado en el Parlamento Europeo por la Comisión de Pesca que identifica 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. Además, en este informe se menciona el hecho de que estos incentivos fiscales están admitidos para la tripulación de la flota mercante comunitaria, implicando una falta de equidad horizontal con respecto a la tripulación de los buques atuneros congeladores (6).

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. Por todo ello, la aprobación de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo podría considerarse un importante logro, desde el punto de vista de la equidad y de la capacidad recaudatoria. 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 podrá incrementar el control de las rentas obtenidas en el extranjero por residentes en Bizkaia, que comen-

(6) Parlamento Europeo, 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>



zarían a tributar en el País Vasco(7). No podemos olvidar que un incremento en la recaudación por parte de las diputaciones forales tiene una repercusión directa en el bienestar de la ciudadanía vasca.

Muchos trabajadores de los atuneros congeladores se ven directamente afectados por esta nueva regulación y por otras resoluciones tributarias adoptadas al amparo del CEV. Así, de una parte, se responde a las necesidades y peculiaridades de esta actividad y, de otra, se dota al Sistema Fiscal Foral de mayor equidad y capacidad recaudatoria. En el trabajo justificamos detalladamente la elección de este sector, apoyando nuestra argumentación con relevantes datos económicos. Del mismo modo, pormenorizamos la trascendencia de la flota de atuneros congeladores controlada por empresas con residencia fiscal en Euskadi, tanto a nivel nacional como internacional. Con la disertación esbozada en los anteriores párrafos y que desarrollaremos a continuación, pretendemos visualizar la relevancia del CEV como instrumento de autogobierno, permitiendo a las instituciones vascas responder a la realidad económica de sus contribuyentes (ARANA, 2016). Sin embargo, no olvidamos que esta normativa ha sido periódicamente cuestionada y que han sido necesarios varios años de esfuerzos políticos y litigios para probar el respeto del Sistema Fiscal Foral tanto al derecho interno español como al derecho Comunitario. Tras esta ardua trayectoria del CEV, se ha obtenido el reconocimiento de la autonomía fiscal de los TTHH, así como, la seguridad jurídica de las normas forales. Los trabajos de SERRANO-GAZTELUURRUTIA (2012, 2014a, 2014b, 2015a, 2015b y 2016) son un fiel testimonio de todo este proceso.

Este reconocimiento europeo y estatal ha sido un claro ejemplo del doble papel que tiene la Unión Europea (UE) con respecto a sus estados miembros, descrito por GONZÁLEZ (2020). La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 11 de septiembre de 2008, reconoció la autonomía institucional, procesal y económica de la Comunidad Autónoma del

(7) 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.



País Vasco en relación con el poder central del Estado. No obstante, se garantizó en todo momento el respeto del ordenamiento jurídico constitucionales del Estado español. De este modo, la autonomía reconocida y las normas forales que de ella emanaban no contaron con seguridad jurídica hasta la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010. Además, la sentencia 118/2016, de 23 de junio de 2016 del Tribunal Constitucional ratifica que la disposición adicional primera de la Constitución ampara las normas forales y que en los TTHH las leyes tributarias estatales son reemplazadas por dichas normas forales. TAJADURA (2018b) realiza un análisis detallado de esta sentencia.

También nos parece importante mencionar la trascendencia 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». En este ámbito resulta clave el seguimiento que las instituciones vascas realizan de las recomendaciones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas, relacionadas directamente con la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) de la ADS 2030 (ARANA, 2020a; BENTLEY, 2019; GADŽO, 2018). Euskadi, como muestra de su compromiso con los ODS, ha presentado la Agenda Euskadi Basque Country 2030, otorgando especial atención a las cuestiones y los compromisos sobre los que el Gobierno Vasco tiene capacidad de actuación. Para la consecución de los distintos ODS la Agenda Euskadi Basque Country 2030, se plantea distintas metas que serían inviables sin las competencias y recursos que el CEV otorga al País Vasco.

El presente trabajo se estructura como sigue. Tras la introducción y justificación de la relevancia del tema que nos ocupa, en la segunda sección se muestra la importancia de la definición de la residencia fiscal conforme a los puntos de conexión del CEV. En la tercera sección se presenta el sector pesquero de atuneros congeladores, justificando la trascendencia que tiene en la realidad económica vasca y el compromiso asumido con la consecución de los ODS. A continuación, en la cuarta sección, se especifica como la aplicación del CEV en este contexto ha permitido incrementar la recaudación de impuestos y, por ende, el bienestar de la población vasca. Finalizamos con las conclusiones del estudio.



II. Residencia fiscal en los TTHH

Sin lugar a dudas mucho podría escribirse sobre la adecuación de este criterio a nuestras circunstancias actuales en el siglo *xxi*. En ARANA (2020a: 140) «[...] un problema en la configuración del nexo, ha sido el de primar el criterio de residencia sobre el de territorialidad o fuente, que ha conllevado una acentuación de la desigualdad entre países. Y es que, los criterios sobre el nexo de la OCDE no solo no contribuyen a los objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU, sino que, incluso resultan perjudiciales para la consecución de ciertos objetivos de la Agenda 2030 y han contribuido a agudizar la desigualdad externa. Si queremos reducir las desigualdades hay que potenciar el criterio de territorialidad en detrimento del criterio de residencia.»

Sin afán de entrar en valoraciones sobre si el principio de residencia es o no el punto de conexión más adecuado en el siglo *xxi*, cuestión ya estudiada por otros autores como ARANA (2020a), llegando a la conclusión de que se están dando cambios importantes con respecto a dicho principio desde la «Gran Crisis», ni siquiera sobre el juego que da este punto de conexión a nivel internacional y su justicia con respecto a los países en vías de desarrollo, pasamos a entrar a valorar directamente su crucial relevancia en el escenario del Concierto Económico para la atribución de potestad tributaria (ARANA, 2020b).

En las distintas secciones del capítulo I del CEV se definen para cada impuesto concertado los puntos de conexión como elemento de reparto de la capacidad normativa, de inspección y de exacción entre las Haciendas Forales y del Estado. Sin embargo, es habitual encontrar situaciones controvertidas en las que resulta complicado interpretar la aplicación de estos criterios de reparto. En dichos casos el CEV (art. 64 b) indica que será la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa el del CEV la que deberá «resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas». La propuesta de resolución se realiza de manera consensuada entre las instituciones Forales y del Estado puesto que ambas están representadas en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. El CEV (art. 63) determina la composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa incluyendo «Cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales».

Además, si no existiese acuerdo sobre la propuesta de resolución, tanto la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, como el



resto de las Administraciones implicadas podrán trasladar el conflicto a la Junta Arbitral en el plazo de un mes. Será función de esta última «resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre estas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido», tal y como establece el CEV en su art. 66 apdo. a.

Uno de los puntos de conexión que presenta mayor conflictividad en la armonización fiscal es la determinación de la residencia fiscal del contribuyente. Esta situación se duplica en territorio foral puesto que debe cumplir el principio de armonización fiscal con el Estado español y con el resto de Estados a nivel internacional. En este sentido, SERRANO-GAZTELUURUTIA (2018: 191) explica que «[...] el elemento internacional entendido como extraterritorial es doble. Porque, por una parte, en el mismo sentido que en el resto del Estado, se refiere a los puntos de conexión con otros Estados miembros de la UE, y por otro lado también se refiere a los puntos de conexión entre territorio foral y territorio común. Y, en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, podría llegar a referirse a los puntos de conexión entre diferentes Territorios Históricos (cuestión solventada ex ante vía armonización)».

También SARALEGUI (2016: 106) recuerda la transcendencia y complejidad de este punto de conexión. Considera que «la determinación del domicilio o la residencia fiscal de los contribuyentes constituye una de las pugnas básicas entre las administraciones tributarias» incluyendo ámbitos internacionales, nacionales e infra estatales. Incluso referencia el «*intraconcierto*» que distribuye la competencia tributaria entre los territorios forales y reconoce

«[...] la existencia de discrepancias constantes en relación a la domiciliación de contribuyentes concretos, lo que obliga para su interpretación a recurrir a la doctrina administrativa existente..., criterios administrativos (consultas vinculantes, Instrucciones ...), resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo de Bizkaia (TEAF) y resoluciones de la Junta Arbitral, atendiendo asimismo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo a este respecto» (*ibid.*: 106).

Además, en su trabajo, identifica similitudes entre los puntos de conexión utilizados en el Concierto para determinar la residencia habitual de las personas físicas, y los utilizados en el art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (*ibid.*: 107).



Con los puntos de conexión se pretende evitar duplicidades tributarias en los TTHH donde conviven las Administraciones Forales y la Administración del Estado. El CEV se basa en los conceptos de residencia habitual y domicilio fiscal definidos por el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Con ello, es posible para definir la Administración competente en cada caso.

Para determinar si, a efectos del IRPF, una persona física es residente en el País Vasco, el art. 43. uno del CEV, define como punto de conexión la residencia habitual o domicilio fiscal de la misma. En la Tabla 1 se esquematizan las reglas que se aplican para resolver la concurrencia de esta situación a efectos del IRPF.

Tabla 1

Reglas para la determinación del contribuyente de IRPF en el País Vasco

RESIDENCIA HABITUAL y DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL PAÍS VASCO (Art. 43 CEV)	
Requisito previo: Persona Física residente en territorio español	Permanencia de más de 183 días en territorio español
	<ul style="list-style-type: none"> • Durante el periodo impositivo del IRPF, permanencia mayor en el País Vasco • Centro principal de intereses en el País Vasco (=obtención de la mayor parte de la BI del IRPF) • Última residencia declarada a efectos del IRPF en el País Vasco
	Permanencia de menos de 183 días en territorio español
	<ul style="list-style-type: none"> • Centro principal de intereses o base de sus actividades económicas o profesionales en el País Vasco • Cónyuge e hijos menores tengan la residencia habitual en el País Vasco
NOTAS	
<ul style="list-style-type: none"> • Las reglas expuestas para considerar la residencia habitual en el País Vasco se aplican sucesivamente • Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales • No se entenderán producidos los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva • Cuando, por resolución de la Junta Arbitral o previo acuerdo entre ambas administraciones, se haya producido un cambio de domicilio, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio se mantiene durante los tres años siguientes 	

Fuente: Elaboración propia en base al art. 43 del CEV.



Podemos comprobar cómo los criterios de residencia fiscal en los TTHH se aplican exclusivamente a aquellos contribuyentes que tienen la condición de residente en territorio español. Es importante considerar este requisito previo puesto que el ámbito internacional es competencia del Estado. Tras observar este requisito, la residencia habitual y el domicilio fiscal del contribuyente establecerá; la Administración tributaria de adscripción del mismo, el lugar para la práctica de notificaciones, procedimientos administrativos y control fiscal, así como, la Administración tributaria receptora de las obligaciones tributarias, especialmente la de ingresar los tributos (SERRANO-GAZTELUURRUTIA, 2018: 193).

Volviendo al tema central de este trabajo, la realidad económica de Euskadi y, específicamente, de Bizkaia ha necesitado que se interprete y se propongan distintas resoluciones sobre la residencia fiscal de la tripulación de los atuneros congeladores. Como veremos en la siguiente sección del artículo, el subsector atunero congelador es crucial en la economía y en el desarrollo sostenible de Euskadi. Por ello, es fundamental que las instituciones forales puedan ejercer su potestad tributaria sobre esta actividad. La aplicación del CEV para determinar la residencia fiscal en Euskadi, concretamente en Bizkaia, de la tripulación de todos los atuneros congeladores controlados por empresas vascas, presenta aspectos positivos para los contribuyentes y para la DFB. De una parte, los contribuyentes en general gozarán de un sistema fiscal más equitativo con menor elusión fiscal y los tripulantes vascos, objeto de este estudio, podrán aplicar las reducciones fiscales que vienen reclamando desde 2002. Esto podría redundar en una mayor competitividad de sus empresas, evitando que los buques atuneros congeladores vascos abandonasen la bandera comunitaria. De otra parte, para la DFB implica importantes ingresos tributarios. También la resolución de la Junta Arbitral 6/2018 asegura la recaudación de las retenciones sobre las rentas de trabajo de estas tripulaciones.

En el siguiente apartado, se documenta la relevancia de este sector en la economía y en el desarrollo sostenible vasco. Posteriormente se presentan y analizan las controversias y resoluciones relacionadas con el mismo.

III. Transcendencia del subsector atunero congelador

1. El subsector atunero congelador en la economía vasca

En esta sección pretendemos justificar la elección del sector pesquero de atuneros congeladores como una actividad representativa de la economía vasca. Utilizaremos datos actualizados a nivel mundial, verificando la relevancia de las empresas con residencia fiscal en Euskadi, que di-



recta o indirectamente controlan atuneros congeladores, frente a las que definen esta actividad económica en el resto del mundo.

La trascendencia en Euskadi del sector atunero a analizar podría justificarse con el nombramiento del municipio vizcaíno de Bermeo como capital mundial del atún en el año 2020. Quizá este dato pueda resultar sorprendente, pero tras la lectura de UGALDE y SAMANO (2019) se entiende perfectamente la concesión de dicha distinción. Los autores contextualizan el subsector atunero congelador a nivel nacional y mundial, destacando la importancia de este subsector a nivel estatal y el peso específico de las empresas vascas en el mismo.

En primer lugar, cabe destacar el incremento de la significatividad del subsector atunero congelador en los últimos 20 años dentro del sector pesquero español. En base a los datos publicados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), se podría afirmar que el número de buques atuneros congeladores es reducido con respecto a la flota estatal total, puesto tan solo representa el 0,29% de la misma en 2018. Sin embargo, son barcos con gran capacidad y potencia, integrando el 21,29% del arqueo bruto total (8) y el 12,88% de los kilovatios totales.

En la distribución de la flota 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. Como hemos indicado, estos barcos tienen un tamaño medio muy superior al del resto y en España solo hay dos buques atuneros congeladores más, uno con puerto base en Vigo y otro en La Coruña.

Los datos aportados podrían considerarse suficientes para justificar la trascendencia de este sector tanto en la economía vasca, como a nivel estatal, tal y como señala el profesor 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 vascas. 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.

La explicación de este fenómeno puede hallarse en CAMPLING y COLÁS (2017), HOLM (2012) y HANNESSON (2004) que analizan la norma-

(8) 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.



tiva de las pesquerías en aguas consideradas internacionales. A ello es necesario añadir el desigual tratamiento fiscal, las diferencias salariales o la menor presión reguladora de determinados países.

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, Nicra 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 2.

Tabla 2

Barcos controlados por empresas españolas a cierre de 2020

Asociación	Empresa	Bandera Española			Bandera 3.º País N.º Buques	Total
		Puerto Base	CCAA	N.º Buques		
OPAGAC	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
	Cª Europea de Túnidos	Vigo	Galicia	1	0	1
	Grupo Calvo	La Coruña	Galicia	1	6	7
	Jealsa-Rianxeira			0	2	2
	Pereira			0	1	1
	Inpesca	Bermeo	Euskadi	4	3	7
	Txopituna			0	5	5
ANABAC	Atunsa	Bermeo	Euskadi	5	2	7
	Echebaster	Bermeo	Euskadi	2	3	5
	Grupo Pevasa	Bermeo	Euskadi	4	2	6
TOTALES				26	45	71

Fuente: elaboración propia en base a Ugalde (2014), Ugalde y De la Peña (2015) y Ugalde y Samano (2019).



Los buques con bandera extranjera, referenciados en la Tabla 2, 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 respetando las medidas de sostenibilidad. La limitación del número de barcos es una de las medidas necesarias apuntadas por la Fundación Internacional para la Sostenibilidad de los Alimentos Marinos (ISSF por sus siglas en inglés), de forma que no se debe construir más barcos si no se desguaza uno antes. Así, nuestra flota de atuneros congeladores, registrados y controlados efectivamente, se sitúa en segunda posición a nivel internacional, siendo superada únicamente por Ecuador.

Con todo, podríamos afirmar que el subsector atunero congelador vasco es un referente a nivel mundial. Además, 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 consejero 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. Además, 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).

En estas reveladoras cifras Euskadi juega un papel muy importante. Concretamente genera más del 55% del impacto mundial total apuntado, repercutiendo 924 millones directamente en la economía vasca. En el ámbito laboral, las empresas matrices vascas generan el 62% del total de empleos mencionados en el párrafo anterior. De estos, 3.100 puestos de trabajo se soportan en Euskadi.



2. El subsector pesquero de atuneros congeladores y los ODS

También, nos gustaría destacar la importancia del sector pesquero en la gestión sostenible de los recursos naturales y el papel fundamental que podría jugar la fiscalidad aplicable al sector. En esta línea, Rogelio Pozo, director ejecutivo de AZTI, señala 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» (9). 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 trascendencia del océano y sus ecosistemas ha sido evidenciada por multitud de organizaciones y expertos que denuncian la grave situación en la que se encuentran actualmente. Se recuerda que gracias a los océanos existe vida en la Tierra puesto que generan la mayoría del oxígeno que respiramos. Entre los ODS hay que destacar el número 14 dedicado a la preservación de los océanos con subobjetivos como la intensificación de la acuicultura o la potenciación de la pesca a pequeña escala. Además, 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 solo a la consecución de ciertos ODS, sino también a la consecución de otros objetivos, como el europeo de llegar a ser un continente 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. 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

(9) Disponible en: <https://www.azti.es/desarrollo-economico-sostenible/>



contaminación, la basura marina y la sobrepesca a través de la conservación de los ecosistemas y la biodiversidad marina. Además, 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 ADS 2030, aprobada en 2015 por la ONU, incluyendo 17 objetivos de aplicación universal. Los ODS son la evolución de los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM). Afectan a todos los países y no solo a los países en desarrollo como ocurría en los ODM. Además, prestan especial atención a las causas fundamentales de la pobreza y 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 ADS 2030 incluye objetivos relacionados con el crecimiento económico, la inclusión social y la protección del medio ambiente. Con respecto a este punto afirma 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».

Concretamente el objetivo 14, vida submarina, 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. Además, 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, 2020c).

La industria de los atuneros congeladores está fuertemente implicada en la consecución de estos objetivos a nivel internacional, nacional y au-



tonómico. Entre los organismos internacionales destaca la ISSF que está comprometida con la sostenibilidad de la pesca del atún, promoviendo enfoques, políticas y medidas de conservación basados en la ciencia.

La ISSF apoya a las organizaciones regionales de ordenación pesquera (Regional Fisheries Management Organization [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.

Además, 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 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.

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 MSC. Las pesquerías certificadas por 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.

En Euskadi destaca la asociación BTWC cuyo objetivo es promover a nivel global la gestión sostenible en torno al atún como recurso natural, desde el conocimiento científico y el liderazgo de las buenas prácticas. Prelezzo (2019) en su estudio sobre el impacto económico del sector atunero congelador destaca que «la deslocalización de las empresas de Bermeo aporta sinergias locales a los países ribereños, incluso pagando salarios por encima de los equivalentes en empresas locales», mejorando el crecimiento económico (ODS 8) de aquellos países. Por su parte, Arana (2020c) subrayaba la trascendencia de las Entidades de Economía Social en el OSD 14. Estando, en gran medida, una parte importante del tejido empresarial vasco basado en la fórmula cooperativa y teniendo gran arraigo las cofradías de pescadores, su contribución hacia este ODS resulta esencial.

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).

IV. Influencia de la Normativa Foral en los trabajadores de los atuneros congeladores

En esta sección trataremos dos aspectos de la normativa fiscal foral que afecta a los atuneros congeladores vascos. Primero, nos centra-



remos en las ayudas fiscales que tanto a nivel estatal como foral se han dictaminado en favor de los tripulantes, pero que actualmente están pendientes de aprobación por el Derecho Comunitario. Ante esta realidad, exponemos como la aplicación de la autonomía tributaria foral da respuesta a las reivindicaciones de este sector afectado por un problema de competitividad. A continuación, analizaremos la repercusión de la Resolución de la Junta Arbitral del CEV R6/2018 y ratificada por la Sentencia n.º 1319/2019 de la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 4 de octubre de 2019 con respecto a la consulta sobre la administración que debía ingresar las retenciones de los trabajadores que desempeñan sus labores en alta mar.

1. Desgravaciones fiscales para buques españoles que faenan fuera de las aguas de la UE

En la tercera sección hemos argumentado el peso específico de los buques atuneros congeladores en la economía vasca, así como la importancia de este sector en la consecución de los ODS. Sin embargo, es un sector que lucha contra la competencia de la pesca ilegal o de buques que faenan en los mismos caladeros, pero que tienen costes muy inferiores puesto 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. Por ello, instituciones comunitarias, nacionales y regionales han intentado evitar que sus buques atuneros congeladores abandonen la bandera comunitaria por banderas de conveniencia, regulando incentivos fiscales que permitan mejorar la competitividad de los mismos. En esta sección recorreremos el proceso de estos incentivos que, hasta la fecha, no se han podido hacer efectivos y finalmente explicamos la alternativa aplicada por la DFB.

Desde el inicio se consideró la necesidad de que la normalización de ayudas fiscales a la flota española debía realizarse conforme al Derecho Comunitario. 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 pabellón (10) o bandera de

(10) 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



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) 15.^a de la Ley 27 del 24 de noviembre de 1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (11) con la creación del Registro Especial de Buques y Empresas Navieras con sede en las islas Canarias (REBECA). 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 solo se establecieron las condiciones técnicas y jurídicas que permitían la inscripción de buques en dicho registro, sin estipular ningún tipo de incentivo para las navieras españolas. Además, inicialmente no se contemplaba el registro de los buques de cabotaje (12).

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 (13). Sin embargo, este registro «sigue presentando serios problemas de com-

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.

(11) Actualmente Disposición Adicional 16.^a 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.

(12) 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 puerto 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.

(13) 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.

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.



petitividad» (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, actualmente no puede ser aplicada en todos los casos por estar condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

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 estas y el resto del territorio nacional, siempre que dichos tripulantes sean contribuyentes del IRPF».

Sin embargo, el art. 4 de la misma Ley 4/2006, de 29 de marzo, añade a la DA12.^a de incompatibilidad entre ayudas de Estado, indicando en su primer apartado 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 impositi-

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.

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 este 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).

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. De esta forma desaparecen las referencias a los tipos de navegación y se admite la inscripción en el Registro Especial los barcos destinados al transporte y suministro de combustible en zonas portuarias españolas (Escrito del Subdirector General de Seguridad, Contaminación e Inspección Marítima de fecha 21 de diciembre de 2010).

La 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.



vos en los que concurren 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, el cumplimiento de este requisito se entenderá referido a los pagadores de los rendimientos del trabajo parcialmente exentas».

Por todo lo anterior, asumiendo que las navieras propietarias de atuneros congeladores no cumplen los parámetros para ser consideradas como pequeña empresa, la aplicación de los beneficios fiscales regulados para los inscritos en el REBECA, en el caso particular de los trabajadores de estas empresas, también estaría condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. Actualmente, esta compatibilidad no ha sido aprobada por la UE y, mientras este requisito no se cumpla, las deducciones no pueden ser aplicadas.

La situación descrita en los anteriores párrafos afecta igualmente a los incentivos fiscales regulados para los inscritos en el Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles (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). En esta comunicación, 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, como se establece en la propia comunicación, la Comisión presenta estas Directrices como marco para el reconocimiento de las ex-



cepciones al principio de incompatibilidad de las ayudas estatales en el sector de la pesca. Específica para este sector: la obligación de los Estados miembros de notificar sus planes de nuevas ayudas estatales y exención de esta obligación(14), los principios en los que se basa para evaluar la compatibilidad de las ayudas con el Mercado Comunitario(15) 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(16).

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: «Los armadores o propietarios de los buques de pesca que, enarbolando pabellón español y cuyos buques estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el RESAE, pesquen exclusivamente tónidos 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».

(14) 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.

(15) 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

(16) 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 esta, 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, enarbolando pabellón de un Estado miembro y hallándose inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria, pesquen exclusivamente tónidos 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.



Además, establece que el desarrollo reglamentario del régimen de otorgamiento 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 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, por tanto, «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» (17).

(17) 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). Punto 5.7. Ayuda para otras medidas.



Por otro lado, 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 (18).

Desde entonces y hasta la última modificación por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, la DA 41.^a permanece constante. Sin embargo, hasta la fecha los tripulantes de los atuneros congeladores residentes en el territorio común no han podido aplicarla. De hecho en el manual de renta 2019 de la Agencia Tributaria (19), 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 2019».

En situación idéntica se encontraban los residentes en Euskadi y por tanto en Bizkaia, provincia en la que principalmente residen los tripulantes objeto de nuestro estudio. 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

(18) 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.

(19) <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Ayuda/19Manual/100.shtml>



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 (20).

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) (21) 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 TFUE (22) 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

(20) 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 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.

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

(22) 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.



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 y tres de la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, dejó sin contenido la DA 26.^a de la Norma Foral 13/2013. Se podría interpretar que los tripulantes de los atuneros congeladores vascos habían perdido la posibilidad de un beneficio fiscal, mientras que la normativa aplicable a los gallegos seguía considerando esa ventaja fiscal. Sin embargo, a efectos prácticos, la situación para ambas tripulaciones era idéntica puesto que, como hemos comprobado, hasta la fecha no ha sido posible aplicar estas desgravaciones fiscales.

Además, actualmente el perfil del trabajo que desarrollan estos trabajadores 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 de los atuneros congeladores residentes en Bizkaia, que cumplan los requisitos mencionados, tienen la opción (23) 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.

(23) 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.



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 decidieran inscribir sus atuneros congeladores en registros de terceros países en perjuicio de la economía vasca y del control de su actividad pesquera, sobre todo si pensamos en la problemática de la pesca ilegal.

2. Ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores que desempeñan sus labores en alta mar

En esta subsección analizamos la resolución de la Junta Arbitral del CEV R6/2018 y su posterior ratificación por la Sentencia n.º 1319/2019 de la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 4 de octubre de 2019. Sin ser un contencioso originado en el subsector atunero congelador, la resolución del mismo tiene una repercusión directa sobre los ingresos tributarios que podría generar dicho subsector. Al mismo tiempo, si con los incentivos fiscales analizados en la subsección anterior se consigue evitar el abandono de la bandera comunitaria en los buques atuneros congeladores vascos, la repercusión será aún mayor. Nos ha parecido relevante analizar esta resolución porque, como afirmaba la Comisión Europea, «mejorar la recaudación de impuestos dentro de cada Estado miembro» es uno de los elementos determinantes para afrontar los problemas que suponen el fraude y la evasión fiscal (24).

La administración competente para la exacción de las retenciones de los trabajadores se determina conforme al art. 7 del CEV. Hasta la aprobación de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, la redacción del punto uno a) de dicho artículo establecía como punto general de conexión el hecho de que los trabajos o servicios, que generan dichas retenciones, se prestasen en el País Vasco. Además, se contemplaba la posibilidad de que los trabajos o servicios se prestasen en territorio común y vasco, en cuyo caso se presumiría, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

Pese a esta última aclaración, el punto de conexión correspondiente a las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores que desempeñan sus labores a bordo de embarcaciones que operan en alta mar ha gene-

(24) COM (2012) 351, Comunicación de la Comisión, de 27 de junio de 2012.



rado una gran controversia. Este hecho se confirma por el volumen de resoluciones que ha debido emitir al respecto la Junta Arbitral del CEV (ALONSO, 2019).

La más reciente de estas resoluciones es la R6/2018. Con esta Resolución, la Junta Arbitral del CEV mediaba en el desacuerdo existente en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para la resolución de la consulta tributaria formulada por una empresa «con domicilio social y fiscal en Bizkaia, cuyo objeto social se concreta en la realización de estudios, reconocimientos, exploraciones y explotaciones submarinas con trabajos de buceo, instalaciones y reparaciones de equipos en el mar, limpiezas y reparaciones de barcos a flote, reparaciones y construcciones marítimas, y en el alquiler de todo tipo de barcos, embarcaciones, equipos industriales navales y marítimos».

La consulta planteada ante la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) se refería a «la determinación de la Administración en la que se deben ingresar las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de sus empleados que prestan servicios a bordo de un buque». La empresa solicitaba que se resolviese «[...] si dichas retenciones debían ingresarse en la DFB, por ser la Administración correspondiente al domicilio fiscal de la retenedora, o en la Administración que corresponda en razón a la Administración de la Seguridad Social en la que debe darse de alta a los trabajadores, que resulta ser la correspondiente al lugar donde se encuentra el puerto base al que está adscrito el buque en el que los trabajadores desarrollan su trabajo, que en el caso de la consulta es el puerto de Murcia».

El conflicto deriva del desacuerdo manifestado por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales ante la propuesta de contestación elaborada por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE). El OCTE determinaba que «los servicios prestados a bordo de buques de navegación marítima deben entenderse prestados, a efectos de retenciones, en el lugar en el que se ubique el centro de trabajo al que se encuentren adscritos los empleados, que es el lugar donde radique el puerto base del buque en el que se hallen enrolados».

Sin embargo, la Administración del Estado no compartía esta propuesta de contestación y en sus observaciones puntualizaba que «[...] para contestar a la Consulta debe distinguirse entre los trabajadores que prestan exclusivamente los trabajos en el mar y los que realicen trabajos tanto en el mar como en tierra firme. Respecto de los primeros, las retenciones nunca pueden corresponder al País Vasco, puesto que ni el mar territorial ni las aguas internacionales forman parte de los Territorios Históricos, y en tal caso es necesario asignar la competencia al Estado. Respecto de los segundos, los que trabajen tanto en el mar (competencia del Estado) como en tierra firme (competencia del Estado o de la Diputación



Foral correspondiente), habrá de tenerse en cuenta cuál es su centro de trabajo de adscripción, y las retenciones deberán ser ingresadas según este criterio, entendiendo correcto considerar el buque como centro de trabajo y ubicar este en su puerto base».

Tras la admisión del conflicto por parte de la Junta Arbitral de CEV, las administraciones interesadas que formularon alegaciones fueron la DFB, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, así como, Diputación Foral de Alava (DFA) y Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG). Estas últimas, «se limitan a ratificar la propuesta elaborada por el OCTE».

Pese a que los argumentos del OCTE y de la Dirección General de Coordinación eran diferentes, en ambos casos se llegaba a la misma conclusión: «las retenciones por IRPF de tales trabajadores deben ser ingresadas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Según el OCTE por radicar en territorio común el puerto de adscripción del buque y por ende el centro de trabajo al que están adscritos los empleados, y según la Secretaría General de Coordinación porque tales retenciones corresponden a la AEAT en todo caso».

En cualquier caso, esta coincidencia se producía por las características específicas de la consulta. De una parte, Murcia era el puerto base del buque donde se desarrollaría el trabajo. Criterio esgrimido por el OCTE y por la Dirección General de Coordinación si se trataba de trabajadores que realicen trabajos tanto en el mar como en tierra firme. De otra, la Administración del Estado alegaba que las retenciones de los trabajadores que prestan exclusivamente los trabajos en el mar, correspondía en todo caso a la AEAT. Por tanto, en este caso particular, la administración competente para la exacción del impuesto era la misma independientemente del criterio aplicado.

Donde sí existía un conflicto importante era en las alegaciones realizadas por las partes. Así lo interpretó la Junta Arbitral del CEV, considerando que estas discrepancias «se proyectan en varios conflictos de naturaleza idéntica al presente, que se han planteado a propósito de liquidaciones practicadas por la AEAT a obligados tributarios a quienes ha reclamado el ingreso de las retenciones por IRPF de trabajadores que prestan servicio en buques adscritos a un puerto radicado en el País Vasco, respecto de las cuales la Diputación Foral de Bizkaia reivindica su propia competencia exaccionadora, y en los que el debate se plantea en los mismos términos a los expuestos en el presente conflicto. La resolución del mismo se hace necesaria para sentar las bases sobre las que abordar todos esos conflictos que también han de ser resueltos por la Junta Arbitral».

De esta forma, en el punto segundo del acuerdo de resolución, la Junta Arbitral del CEV establece que «la exacción de las retenciones a



cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponde a la Administración competente por razón de la localización en tierra del centro de trabajo en que se erige dicho buque, que será el lugar donde radique el puerto base al que esté adscrito el mismo, salvo prueba en contrario de que el trabajo se desarrolle en un lugar diferente a dicho centro». Entre los fundamentos de derecho argüidos por la Junta Arbitral del CEV en esta resolución, se encontraba la Sentencia del Tribunal Supremo número 6730/1998 que resolvía el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia del TSJPV. Ambos tribunales concluían que la Administración Foral de Bizkaia resultaba competente para exaccionar las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores miembros de tripulaciones de buques que realizaban travesías internacionales, empleados de una compañía naviera domiciliada en Bizkaia.

La Resolución de la Junta Arbitral del CEV R6/2018 fue ratificada por la Sentencia n.º 1319/2019 de la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 4 de octubre de 2019. Además, tal y como recoge la propia resolución, «la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, al dar nueva redacción al artículo 7. Uno. a) del Concierto Económico, también ha fundado en la localización en tierra del centro de trabajo al que esté adscrito el tripulante, el criterio conforme al que ha rellenado el histórico vacío del Concierto Económico en relación con la competencia para exaccionar las retenciones de los trabajadores del mar».

Con esta modificación del CEV, con efectos desde el 30 de diciembre de 2017, queda claramente definido el punto de conexión para regular la competencia exaccionadora de las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores que prestan servicio a bordo de buques, especificando en el modificado artículo que «En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora».

Esta nueva redacción, como explica la Junta Arbitral del CEV, también ha resuelto la cuestión sobre el ámbito espacial en el mar de las competencias tributarias de los TTHH, puesto que no se manifiesta sobre ella y establece un vínculo entre las Administraciones competentes y el concepto de centro de trabajo.

Esta reciente regulación es muy positiva para el País Vasco y, en especial para Bizkaia, por el importante volumen de empleo directo, indirecto



e inducido que genera el subsector atunero congelador, cuya producción se circunscribe a aguas internacionales y cuyas empresas establecen el puerto base de sus buques en Bermeo.

V. Conclusiones

El objetivo principal de este trabajo es poner en valor la política fiscal vasca y el CEV como instrumento de autogobierno. Para la consecución del mismo, comenzamos describiendo las premisas necesarias para la aplicación de la Normativa Foral, es decir, presentamos los puntos de conexión como elemento de reparto de la capacidad normativa, de inspección y de exacción entre las Haciendas Forales y del Estado. También se analiza el proceso para decidir la administración competente en caso de conflicto. En este proceso son fundamentales las resoluciones de la Junta Arbitral del CEV.

Es evidente que la Norma Foral afecta a todos los sectores económicos de Euskadi y entre ellos al que centra este artículo. Los datos obtenidos del subsector atunero congelador muestran su transcendencia en la economía vasca y su relevancia a nivel nacional y mundial. La elección de este subsector también está condicionada por su significativa relación y compromiso con la consecución de los ODS, aspecto que comparte con las distintas instituciones vascas.

Tras un profundo análisis de la normativa, nacional y europea, aplicable a este subsector observamos como la política fiscal vasca ha sido capaz de integrar las especiales circunstancias del mismo en su normativa tributaria. Además, la regulación normativa, amparada por el CEV se ha realizado siempre con absoluto respeto a las limitaciones de su competencia tributaria.

De esta forma, los incentivos fiscales forales a los que se pueden acoger los tripulantes de los atuneros congeladores podrían procurar a la flota vasca una mayor competitividad frente a otros países en los que la presión fiscal o los salarios son menores. Con ello, se podría evitar que navieras vascas decidan inscribir sus atuneros congeladores en registros de terceros países en perjuicio de la economía vasca y del control de su actividad pesquera, sobre todo si pensamos en la problemática de la pesca ilegal. Todo ello se traduciría en un incremento de los ingresos públicos y por tanto en la disposición de mayores recursos destinados al bienestar de la ciudadanía vasca.

Por otro lado, se analiza una resolución de la Junta Arbitral del CEV, ratificada por el Tribunal Supremo, que afecta a este subsector. Aunque la consulta planteada no se refería a los atuneros congeladores, la resolución afecta a los trabajos realizados en alta mar por lo que es aplicable di-



rectamente a ellos. También en este caso la aplicación del CEV podría influir en la recaudación de las Haciendas Forales.

Podríamos concluir que la aplicación del CEV es absolutamente respetuosa con el derecho interno español y el derecho Comunitario. Además, mostramos como el conocimiento de su realidad económica y de las necesidades de sus contribuyentes, pueden implicar una mayor capacidad recaudatoria y una mejor gestión de los recursos disponibles. Especial relevancia tiene el caso particular presentado por su implicación en la consecución de los ODS. Consideramos que la política fiscal aplicada a este subsector es también una manifestación del compromiso de Euskadi con la ADS 2030.

VI. Bibliografía

- ALONSO ARCE, I. (2019). «El Tribunal Supremo confirma que las retenciones del trabajo correspondientes a servicios prestados en alta mar se atribuyen al lugar donde radique el puerto-base», en *Forum fiscal (CISS)*, 258, 1.
- ARANA LANDÍN, S. (2020a). «Hacia un sistema tributario justo que reduzca la desigualdad, contribuyendo a la implementación de la Agenda 2030», en *Revista Técnica tributaria*, 3 (130), págs. 113-147.
- (2020b). «Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria», en *Quincena fiscal*, 10, 2.
 - (2020c). «Social economy as the means to help achieve the targets of sustainable development goal 14», en *Sustainability*, 12 (11), 4529.
 - (2018a). «The Impact of the Basque Economic Agreement on Community Economic Development», en MARTÍNEZ, G. e IRUJO, X. (eds.). *International Perspectives on Fiscal Federalism: the Basque Tax System* (págs. 157-171). Reno: Centre for Basque Studies Press University of Nevada.
 - (2018b). «Local factors that together with tax policies contribute to a specific economic model: the case of the Basque Country», en *La problemática fiscal desde la perspectiva interna e internacional*. Madrid: Wolters Kluwer
 - (2016). «Public Financing under a multi-level perspective: public policies in relation to social Economy in the Basque country according to EU competition law», en AGIRREAZKUENAGA, J. e IRUJO, X. (eds.). *Fiscal systems at a time of major crisis* (págs. 185-222). Reno: Centre for Basque Studies Press University of Nevada.
- BABAZE, J. (2015). «El sistema de financiación foral como un ejemplo de descentralización financiera asimétrica viable en el ámbito de la Unión Europea», en TERUEL, G., PÉREZ, A. y RAFFIOTTA, E. (dirs.). *Desafíos del constitucionalismo ante la integración europea Sfide del costituzionalismo di fronte al processo di integrazione europea Constitutional challenges re-*



- garding European integration: Seminario Italopagnolo* (págs. 253-274). Murcia: Ediciones de la Universidad de Murcia.
- BENTLEY, D. (2018). «Timeless principles of taxpayer protection: How they adapt to digital disruption», en *eJournal of Tax Research*, 16 (3), págs. 679-713.
- CASTELLÀ ANDREU, J. M. (2018). *Estado autonómico: pluralismo e integración constitucional*. Madrid: Marcial Pons.
- GADŽO, S. (2018). «The Principle of ‘Nexus’ or ‘Genuine Link’ as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal», en *Intertax*, 46 (3), págs. 194-209.
- GARCÍA DEL HOYO, J. J., JIMÉNEZ TORIBIO, R. y GARCÍA ORDAZ, F. (2019). «Análisis de las interrelaciones entre la evolución de la flota atunera española y el sector conservero», en *Estudios de Economía Aplicada*, 37 (3), págs. 81-100.
- GONZÁLEZ CAMPAÑÁ, N. (2020). «Small states and the EU: Does the EU promote secession within EU Member States?», en *Revista de Estudios Políticos*, 190, 43-70. Disponible en: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.190.02>
- CAMPLING, L. y COLÁS, A. (2017). «Capitalism and the sea: Sovereignty, territory and appropriation in the global ocean», en *Environment and Planning D: Society and Space*, 36 (4), págs. 776-794. Disponible en: <https://doi.org/10.1177/0263775817737319>
- HANNESSON, R. (2004). *The Privatization of the Oceans*. Cambridge, Massachusetts: MIT Press.
- HOLM, P. (2012). «World War II and the “Great Acceleration” of North Atlantic Fisheries», en *Global Environment*, 5 (10), págs. 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
- NUEVO LÓPEZ, P. (2018). «Reforma constitucional y reforma del Estado autonómico», en *Revista de estudios políticos*, 182, págs. 281-296.
- 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., y RODRÍGUEZ-DÍAZ, E. (2017). «The Panama ship registry: 1917-2017», en *Marine Policy*, 77, págs. 13-22.
- PRELLEZO, R. (2019), *Estudio sobre el impacto económico del sector atunero congelador*, BWTC.
- RUBÍ J.G. y MARTÍNEZ G. (2015). «El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional», en *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, (88), págs. 312-343.
- SARALEGUI, E. (2016). «Puntos de conexión del concierto económico: Residencia habitual y domicilio fiscal», en *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, (51), 103-132.
- SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. (2018). «Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: Perspectiva desde la normativa tribu-



- taria foral vasca», en DURÁN, M.L. y DEL BLANCO, A. (dirs.) y GARCÍA, A. (coord.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro* (págs. 191-207). Madrid: Documentos-Instituto de Estudios Fiscales.
- (2016a). «La junta arbitral como órgano de resolución de conflictos: cuestiones procesales respecto al ámbito de aplicación», en SIMÓN, E. (dir.), VÁZQUEZ DEL REY, A. y SIMÓN, M. E. (coords.). *Problemas actuales de coordinación tributaria* (págs. 371-380). Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
 - (2016b). «Perspectiva desde la multidisciplinariedad de la configuración foral vasca aspectos tributarios», en *El Derecho Civil Vasco del siglo XXI: de la ley de 2015 a sus desarrollos futuros* (págs. 519-536). Bilbao: Eusko Legebiltzarra / Parlamento Vasco.
 - (2015a). «Autonomía financiera foral en el ámbito de la Unión Europea: la cuestión resuelta de las Normas Forales tributarias y las ayudas de Estado», en PATÓN, G. (coord.). *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente* (págs. 399-436). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
 - (2015b). «El futuro del Concierto Económico en el ámbito de la Unión Europea», en *El Concierto Económico: ayer, hoy y mañana* (págs. 171-213). Vitoria-Gasteiz: Eusko Legebiltzarra / Parlamento Vasco.
 - (2014a). «Jurisdictional Defense of the Economic Agreement», en AGIRREAZKUENAGA, J. y ALONSO OLEA, E. (eds.). *The Basque fiscal system; History, current status and future perspectives* (págs. 249-287). Reno: Centre for Basque Studies Press University of Nevada.
 - (2014b). «La protección jurisdiccional de las Normas Forales tributarias, ¿blindaje?», en UGARTEMENDIA, J. I. y MERINO, I. (Dirs.). *Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea* (págs. 233-256). Oñati: European inklings (EUi) III, IVAP.
 - (2012). *El concierto económico vasco ante el juez comunitario: la judicialización de las Normas Forales tributarias en el ámbito jurídico europeo: situación vigente (ayudas de Estado) y perspectivas de futuro*. Oñati: IVAP, Instituto Vasco de Administración Pública.
- TAJADURA TEJADA, J. (2018a). *La reforma constitucional: procedimientos y límites: un estudio crítico del Título X de la Constitución de 1978*. Madrid: Marcial Pons.
- 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.
- URIARTE, R. (2019). *Globalización y cambio técnico en la flota atunera del País Vasco. La pesquería de túnidos en aguas tropicales del Atlántico africano (1945-1985)*. DT-N.º 1913 AEHE. Asociación Española de Historia Económica.

