

BIB 2001\1376

Fiscalidad y turismo

Autores:

Elisa Prados Pérez.

Publicación:

Boletín Aranzadi Fiscal *núm.* 11/2001

Parte Boletín Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. Noviembre 2001

Lengua de publicación: Español

Texto:

1. La fiscalidad y sus efectos sobre la actividad turística

Hoy en día, se constata un aumento creciente de la fiscalidad en el sector del turismo, según el Barómetro Fiscal de la **WTTC**, que muestra que el 73% de los destinos turísticos ha aumentado sus impuestos, el 13,5% no los ha modificado y el 13,5% los ha reducido.

El efecto negativo que la imposición pudiera tener sobre el turismo está siendo motivo de preocupación en todo el mundo, pues esta actividad es sumamente sensible y la competencia entre los destinos queda fácilmente distorsionada por las pequeñas variaciones de precios derivadas de las modificaciones fiscales que podrían reducir la demanda de consumo, ya que los niveles de imposición tienen un efecto directo en las decisiones de los consumidores. Esto podría traducirse en quiebras empresariales y pérdidas de empleos, tanto en el sector turístico, como en actividades dependientes; e incluso que la Administración recaudara menos ingresos que antes que estableciese el impuesto ¹.

¹ En 1990, el Estado de Nueva York implantó un impuesto del 5% sobre las habitaciones de hotel con tarifas superiores a los 100 dólares. Esta medida hizo de New York el destino más caro del país, lo que tuvo un efecto muy negativo en la ciudad como centro de conferencias y congresos. Además, la renta tributaria del sector hotelero cayó durante ese período en 275 millones de dólares.

Con el fin de abordar la cuestión de la fiscalidad del turismo ², diversos organismos internacionales tales como la **OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos)**, **IATA (International Air Transport)**, **IH&RA (Asociación Internacional de Hoteles y Restaurantes)** y **WTTC (World Travel & Tourism Council)** han acometido estudios, intentando cuantificar el efecto de la fiscalidad sobre el desarrollo y competitividad de esta industria ³.

² Si bien el sector de turismo y viajes comprende algunas empresas de gran magnitud (líneas aéreas, cadenas hoteleras) está, fundamentalmente, integrado por pequeñas y medianas empresas. La **Confederación de Asociaciones Nacionales de Hoteles, Restaurantes, Cafés y Establecimientos Similares** de la Unión Europea y el Área Económica Europea (HOTREC) estima que en Europa existen alrededor de un millón y medio de empresas de este sector, de las cuales el 99,5% pueden describirse como pymes y en torno al 95% emplea menos de 10 personas.

³ Han analizado problemas como la neutralidad, la equidad, el coste de recaudación en relación con los ingresos logrados, los impactos económicos, la categorización de los diferentes impuestos y la consideración del efecto que la fiscalidad tiene sobre la industria del turismo, especialmente, estudiando las cuestiones de competencia y discriminación.

La **Organización Mundial del Turismo** ⁴ ha organizado cuatro seminarios sobre fiscalidad del turismo en Madrid, Johannesburgo, Estambul y Buenos Aires. Incluso, se ha instado a la creación de un Comité de Fiscalidad del Turismo Internacional para tomar decisiones y acuerdos sobre esta importante materia. Por su parte, el **Parlamento Europeo en su Resolución de 10 de junio de 1997** ha recomendado la remoción de obstáculos y barreras al turismo internacional ⁵.

⁴ La misión global de la **OMT** es impulsar el turismo como motor esencial del desarrollo y como vehículo que mejore el entendimiento entre los pueblos. Entre sus miembros figuran, por un lado, las máximas autoridades turísticas de 138 países y por otro, como parte de su Consejo Empresarial, se integran más de 350 relevantes instituciones de todo el mundo, tanto del sector público como del sector privado. Entre sus fines, está generar en la sociedad una mejor percepción de la importancia del sector turístico, facilitando que sus actividades se desarrollen bajo las condiciones más competitivas posibles.

⁵ El Parlamento Europeo... «9. Considera que un nuevo sistema del impuesto sobre el valor añadido debe conservar necesariamente la neutralidad de los impuestos en términos de competencia; 16. Pide que se fije el tipo fiscal reducido... para los bienes y servicios enumerados en el Anexo H... y... en particular... a actividades vinculadas al turismo, como la hostelería».

Si bien hace cuarenta años, el turismo estaba efectivamente libre de impuestos, ahora, las cargas tributarias son crecientes en número e impacto ⁶. Esta tendencia en la fiscalidad se ha derivado, en gran medida, del crecimiento de esta industria, reconocida como fuente potencial de ingresos.

⁶ En un análisis de **Deloitte & Touche**, realizado a iniciativa de la **British Tourist Authority**, identificó una elasticidad de precios en el turismo vacacional de -1,5%, es decir, un recorte de precios del 10% causaría un incremento del 15% en la demanda turística. La elasticidad se produce en el turismo vacacional y no así en los viajes de negocios que es relativamente inelástica a los precios. Este efecto se debe al número de productos turísticos que el consumidor considera sustituibles entre sí (si un hotel sube sus precios, los turistas simplemente cambiarán de hotel; si un destino vacacional aumenta los precios de sus paquetes, los clientes optará sencillamente por otro destino similar). En 1969, se implantó el IVA al tipo del 12% en los hoteles holandeses. El año siguiente fue el peor que recordaban los holandeses en el sector hotelero y la balanza turística del país empeoró un 12% ese mismo año. Desde 1979 se aplica en los hoteles y restaurantes holandeses un tipo reducido de IVA equivalente a un tercio de los tipos normales.

Como suele ocurrir con toda actividad próspera, el turismo, inevitablemente, se ha convertido en blanco de las Administraciones públicas que buscan ingresos. Los impuestos sobre las actividades turísticas se han convertido en estos últimos años, en una manera fácil para los gobiernos de recaudar.

Además, a veces, la recaudación se efectúa sin coste, realizado por compañías aéreas, autoridad aeroportuaria, touroperadores, y no por la Administración Tributaria. También es fácil de recaudar pues recae sobre los viajeros y no sobre los votantes del país en cuestión que expresan su voluntad en las urnas, por lo que tampoco tiene coste político.

En ocasiones, el turista es consciente de los impuestos que paga y otras no. La mayoría son reacios a los impuestos visibles (por ejemplo, los que hay que pagar en el aeropuerto) más que a los que se enmascaran en el precio del billete o los que se añaden a la factura (v. gr. impuestos de hotel).

El sentido común tiene mucho que decir sobre la fiscalidad. El sector no debería ser penalizado frente a otras actividades económicas. La proliferación de impuestos sobre esta actividad dificultará su funcionamiento y el desarrollo de la misma. «A sensu contrario», una industria turística financieramente fuerte y próspera será capaz de generar importantes ingresos tributarios ⁷.

⁷ Los destinos en fase inicial de desarrollo probablemente necesitarán apoyos e incentivos, bien a través de la inversión pública en infraestructura bien mediante bonificaciones fiscales a los proyectos e inversiones del sector privado. A medida que los mercados se van asentando, se traduce en una recaudación mayor a través de la fiscalidad convencional (Impuesto sobre la Renta, Impuesto de Sociedades, derechos aduaneros).

Sin embargo, antes de legislar un tributo sobre el turismo se ha de estudiar cuidadosamente su impacto sobre la demanda y sobre el empleo, así como analizar su futura recaudación.

Asimismo, debe recabarse la opinión de los profesionales turísticos para evitar que los impuestos se solapen, y ahoguen el crecimiento de esta industria. Dado que la fiscalidad del turismo no es, en modo alguno, neutral, se deberá ser muy prudente. La neutralidad fiscal ha de invocarse como un principio básico que ha de inspirar la regulación como la mejor garantía para el desarrollo equilibrado del sector. Neutralidad en el sentido de no discriminación en relación con otros sectores económicos.

Es necesario por tanto un tratamiento fiscal más favorable que promueva el crecimiento, la inversión (interna y externa) y el empleo en la industria, a través de bonificaciones fiscales ⁸. A este respecto, en Francia existe todo un sistema de incentivos dirigidos en gran parte a distribuir la actividad económica por todo el país ⁹.

⁸ Chile y Colombia permiten deducir el IVA sobre los servicios prestados a extranjeros, exención que les concede una apreciable ventaja sobre sus vecinos, Bolivia y Argentina, donde esta deducción no está en vigor.

⁹ Entre otras se conceden la ayuda a fondo perdido al empleo (hasta 70.000 francos por puesto de trabajo de nueva creación), ayuda a fondo perdido al desarrollo (hasta 40.000 francos por puesto de trabajo en zonas montañosas o rurales designadas), subvención regional a nuevas empresas (hasta 20.000 francos para la adquisición de equipos en zonas especialmente deprimidas), las empresas de nueva creación tienen derecho a una exención en el Impuesto de Sociedades (total en los dos primeros años de actividad, del 75%, en el tercer año, el 50% en el cuarto y del 25%, en el quinto). Además de estos incentivos, el **International Tax Research Centre** señala, la amortización acelerada y los gastos en investigación. Asimismo, la industria del turismo francés se ha favorecido también de las subvenciones de reestructuración, ciertamente excepcionales, concedidas a **Air France** con el acuerdo de la Comisión Europea a pesar de la índole posiblemente anticompetitiva de dicha ayuda.

2. Algunas relevantes cuestiones fiscales de incidencia en el ámbito turístico

Es evidente la necesidad de reflexionar en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario acerca de los retos que para el ordenamiento jurídico español tienen los nuevos fenómenos emergentes como el turismo. En este sentido, cuestiones de tanta actualidad como el régimen tributario del turismo deben ser abordados a los efectos de elaborar una posición al respecto que pueda ofrecerse, tanto en el ámbito pedagógico de la enseñanza universitaria, como a los diversos operadores turísticos e instituciones públicas.

Así, la necesidad de formular opinión que nos demanda la sociedad, es la que nos lleva a plantear en estas líneas unas cuestiones de interés para esta disciplina académica.

a Un acercamiento a la tributación de la empresa turística

Antes de entrar en otras consideraciones, una cuestión previa debe resolverse: ¿qué se entiende por empresa turística? A efectos fiscales, el ordenamiento tributario no contiene un concepto de empresa turística, ni tampoco una clasificación. Estas cuestiones se regulan en la legislación autonómica turística. En concreto, en Andalucía, la **Ley 12/1999, de 15 de diciembre, de Turismo de la Comunidad Autónoma Andaluza** en su artículo 2.e) señala que son empresas turísticas las personas físicas y jurídicas que, en nombre propio y de manera habitual y con ánimo de lucro, se dedican a la prestación de algún servicio turístico. Asimismo, identifica como tales a las empresas de alojamiento, restauración, intermediación y prestación de otros servicios complementarios.

Se sugiere, a veces, que el turismo y los viajes son lujos superfluos y que deben tributar en consecuencia. Sin embargo, la realidad es que, hoy, los viajes son un derecho y que los viajes baratos benefician a los jóvenes y ancianos. Una política fiscal no debería cerrar los ojos al papel educativo y cultural del turismo.

A pesar que el turismo es un sector de gran relevancia para la economía, las empresas turísticas no son objeto de un régimen fiscal especial, sino que por el contrario, se someten al régimen general [salvo alguna excepción, que veremos posteriormente, de un determinado impuesto (IVA) para una determinada empresa (agencia de viajes)].

En la imposición directa, la forma jurídica condiciona la sujeción a diferentes impuestos, así en el caso de ser empresario individual, entidad sin personalidad jurídica en régimen de atribución de rentas (comunidad de bienes) estaría sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por el contrario, si es una sociedad estaría sujeto al Impuesto de Sociedades.

Además, la dimensión es relevante en el caso del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** ya que podría ser de aplicación el sistema de signos, índices y módulos, así como podría serle de aplicación el régimen especial previsto para las empresas de reducida dimensión en el **Impuesto sobre Sociedades (Capítulo XII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre)**.

Para la aplicación del régimen de signos, índice y módulos es preciso que no se supere 75.000.000 de ptas. de volumen de ingresos anuales con carácter general, así como que se recoja la actividad turística en la **Orden Ministerial anual**. En concreto, en la Orden de 29 de noviembre de 2000, se recoge los epígrafes de las actividades de restauración (671, 672, 673, 675 y 676) y hospedaje (681, 682 y 683).

Este es un régimen optativo, de determinación del rendimiento neto anual, que se conecta con el Impuesto de Valor Añadido régimen simplificado (determinación de la cuota anual). En ambos casos, los módulos empleados son el personal asalariado, el personal no asalariado, el número de plazas (en hospedaje), la potencia eléctrica, las mesas y la longitud de barra (en restauración).

Igualmente, debemos destacar la norma relativa al índice corrector de temporada que se aplica sobre el rendimiento resultante en proporción inversa a la duración de la temporada (los coeficientes previstos son 1,5 hasta 60 días, 1,35 de 61 a 120 días y 1,25 de 121 a 180 días). Obviamente, se parte de la hipótesis de que la rentabilidad es más intensa cuanto más breve es la temporada, pero no creemos que esta hipótesis se pueda generalizar en todos los casos, ni en el turismo de temporada, ni en otras actividades sometidas a estacionalidad.

Por otro lado, la reducida dimensión en el **Impuesto sobre Sociedades** viene determinada por el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo anterior (250 millones de ptas.). El contenido de este régimen consiste en una serie de incentivos, tales como la libertad de amortización (sobre inversión nueva y condicionada al incremento y mantenimiento de plantilla), normas especiales de amortización y dotación para insolvencias y un tipo de gravamen medio inferior al general del Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito de los impuestos indirectos, hace años, en España y Francia se aplicaban un tipo superior de **Impuesto sobre el Valor Añadido** en los hoteles de máxima categoría. De tal forma que los hoteleros, sintiéndose en desventaja, decidieron clasificarse en una categoría inferior. Poco después se eliminó el diferencial. En concreto, en 1994, el gobierno español impuso un tipo más alto de IVA (15%) a los hoteles de cinco estrellas, que hasta entonces pagaban un 6%. La finalidad de la subida era incrementar la recaudación por este concepto pero el resultado de la modificación fue su reducción y la aparición de un falso mercado hotelero; supuso la desaparición de aproximadamente los dos tercios de los hoteles que eran de cinco estrellas, que decidieron degradarse voluntariamente a cuatro estrellas para evitar el tipo impositivo superior. Finalmente, se suprimió el tipo superior y se restableció un tipo general de 7% para todos los hoteles.

En Europa, el tipo de IVA aplicable a los hoteles varía desde el 25% en Dinamarca al 3% en Luxemburgo. Curiosamente, los países con tipos más altos de IVA sobre hoteles y restauración, son los que han sufrido el mayor descenso de cuota del turismo en los últimos años. Sin embargo, han sido muchos los esfuerzos en disminuir los tipos impositivos, Finlandia ha pasado de tener un tipo del 22%, a partir de enero de 1995, a disminuir al 6%. En el mismo sentido, Suecia, a partir de enero de 1996, efectuó una reducción del 21% al 12% en el tipo aplicable a los hoteles. Por su parte, Irlanda ha reducido a la mitad el tipo de IVA (12,5%) sobre el alojamiento y comidas en restaurantes para turistas a mediados del decenio de los ochenta ¹⁰.

¹⁰ Los visitantes extranjeros pasaron de 1,9 millones en 1986 a 3,1 millones en 1990, con el incremento consiguiente en divisas de más del 50% en términos reales. El número de residentes irlandeses que pasaron sus vacaciones sin salir del país también aumentó en este período, de forma que la balanza turística de Irlanda registró una mejora considerable. En el pasado decenio se crearon en torno a 30.000 puestos de trabajo y los ingresos tributarios procedentes del alojamiento, restaurantes y entretenimiento se duplicaron.

Ahora nos detendremos en la única excepción, de tratamiento fiscal específico para el sector turístico, que es el **régimen especial de las agencias de viajes en el Impuesto sobre el Valor Añadido**, caracterizado básicamente, por la definición de la base imponible como el margen bruto de la agencia; es decir, por la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente y el importe de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios y profesionales (**art. 145 de la Ley 37/ 1992, de 28 de diciembre**).

Pero, el reconocimiento de este régimen obedece simplemente a la adaptación de la Ley española a lo dispuesto en el artículo 26 de la **Sexta Directiva** de la Unión Europea sobre el IVA y trata de armonizar la aplicación de este impuesto en todos los estados miembros a las empresas que ofertan servicios de viajes. En realidad, a pesar de su intención simplificadora, surgen complicaciones por las excepciones que se permiten a ciertos Estados miembros de desviarse de la normativa general. En consecuencia, coloca a ciertos Estados miembros en una posición más favorable para las empresas de viajes que otros. Sin embargo, siempre será un asunto complejo gravarles equitativamente cuando sus servicios se ofertan generalmente en otros países del mundo con regímenes impositivos diferentes.

Esta situación se ha intentado paliar con el Plan de Márgenes de Operadores de Turismo (en su sigla inglesa, TOMS) diseñado para aplicar el IVA sólo a los beneficios (márgenes) del operador. Así, el operador de turismo o agentes de viajes está sujeto al IVA solamente en un país. El valor sobre el cual la empresa de viajes responderá en concepto de IVA es el margen que obtiene, es decir, la diferencia entre la cantidad total que el viajero paga y el coste, con inclusión de IVA, en el que el operador/agente incurre.

Este margen está sujeto sólo en la medida en que puede atribuirse a servicios prestados en cualquier estado miembro; así, el margen procedente de servicios de viajes disfrutados fuera de la Unión Europea quedaría exento.

Existen múltiples diferencias que dan origen a una serie de distorsiones de la competencia en el seno de la Comunidad. Una de las más conocida es la referente a los diferentes tipos de IVA: mientras en Suecia el tipo de IVA es del 25% y coloca al operador en clara desventaja frente a otro de Alemania que sólo soporta un tipo de 15%.

No obstante, las distorsiones van mucho más allá de la simple diversidad de tipos de IVA. Como ya se ha señalado, el artículo 26 fija el marco de funcionamiento de TOMS. Sin embargo, la aplicación precisa queda en manos de cada estado miembro. Tanto Dinamarca como Irlanda han obtenido de la Comisión exenciones para los servicios de sus agentes de viajes y operadores de turismo. El margen obtenido por los operadores de estos dos Estados miembros queda por tanto exento del IVA. Además, los Países Bajos tienen su propia versión del cálculo del margen, en virtud del cual, sólo estarán sujetos al IVA el margen obtenido en los viajes realizados en los Países Bajos, los realizados fuera del país estarían exento de IVA. Además en los Países Bajos los operadores de turismo establecidos fuera del país tiene derecho a la devolución del IVA recaudado por las autoridades tributarias holandesa, cuando normalmente, no tienen derecho a estas devoluciones en virtud de las Directivas octava o decimotercera de la Comunidad Europea.

Otra cuestión discutida es ¿a qué empresas sería de aplicación?, ¿a los minoristas y/o los mayoristas? Si bien el artículo 26 no es preciso sobre este punto, se refiere a las transacciones que son «para beneficio directo del viajero». En varios Estados miembros esto se ha interpretado en el sentido de que sólo las empresas que venden servicios de viajes directamente a una persona que viaja; es decir, los minorista, son los que deben acogerse a TOMS. Sin embargo, la mayoría de los Estados miembros parecen adoptar una lectura más amplia del artículo 26 aplicándose también a los mayoristas.

Este sistema es excesivamente complejo y depende de demasiados factores. Por si fuera poco, hay demasiadas diferencias de aplicación entre los Estados miembros. Durante 1996, la Comisión Europea propuso un programa de trabajo para un nuevo sistema de IVA, cuyo objetivo prioritario fuera garantizar un tratamiento igual de todas las transacciones y acabar con la segmentación del Mercado Único en zonas fiscales diversas. Es posible, por tanto, que el régimen de IVA para las empresas turísticas de la Unión Europea cambie significativamente en los próximos años. El futuro del plan de márgenes es incierto, ya que existe la convicción de que se requiere un mayor grado de armonización si se desea que sea tan eficaz como se pretende.

En el **Impuesto sobre el Valor Añadido**, otra cuestión que se plantea es el tratamiento de los apartamentos turísticos. A este respecto el criterio de la **Sexta Directiva** es declarar exento el arrendamiento de inmuebles. Así lo ha confirmado el **Tribunal de Luxemburgo en sentencia de 3 de febrero de 2000**. Sin embargo, la prestación de ciertos servicios propios de la hostelería constituyen el límite, pues el legislador excluye del ámbito de exención a los arrendamientos de apartamentos o viviendas amuebladas cuando el arrendador se obligue a la prestación de algunos de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos [**art. 20.23 b) e) de la LIVA**].

La doctrina administrativa establecida por la **Dirección General de Tributos** en contestación a diversas a consultas vinculantes establece que el ámbito de la exención es más reducido todavía y se limitaría a los arrendamientos realizados directamente entre el propietario y el inquilino (de particular a particular) sin la prestación de ningún tipo de complementarios. Así, en estas consultas, se ha considerado arrendamientos sujetos al impuesto no sólo aquellos supuestos en que se prestan servicios propios de la industria hotelera, sino también la cesión de uso de apartamentos turísticos realizados por una empresa a sus socios mediante el pago de derramas (**DGT de 22 de junio de 1987**), el arrendamiento de viviendas o apartamentos a una empresa que, a su vez, cede su uso a los empleados (**DGT de 17 de noviembre de 1993**); tampoco alcanzaría la exención a los arrendamientos de apartamentos a una empresa para que ésta, a su vez, los arriende a terceros, en nombre propio, cualquiera que sea la forma en que se determine la contraprestación de dichas operaciones (**DGT de 13 de febrero de 1992**).

La mayor amenaza para el sector puede ser la exigencia de algunos países europeos (Alemania, Reino Unido, y escandinavos, curiosamente, los mayores emisores de turismo a España) de que al turismo se le aplique el tipo general (del 16%) del IVA en lugar del reducido (7%) que se aplica actualmente.

Este tipo reducido está contemplado como posibilidad en la Sexta Directiva comunitaria, pero, en unos momentos, en los que la Comisión Europea está intensificando los esfuerzos por la armonización fiscal, este capítulo puede ser moneda de cambio para España, que exige la armonización de la fiscalidad del ahorro y otros impuestos.

La elevación del IVA del sector turístico desde el 7 al 16% mermaría sensiblemente la competitividad del sector y favorecería su desplazamiento a otros países mediterráneos o a destinos alternativos más remotos, también favorecidos por el abaratamiento relativos de los transportes. Así, el turismo podría encontrarse con

serios problemas de competitividad, frente a una elevación del IVA, el Gobierno se resistirá durante algún tiempo, pero si la integración europea sigue avanzando por la vía de la armonización fiscal, antes o después, habrá que renunciar a esa ventaja relativa.

A iniciativa de Bélgica, Grecia, Francia, Italia, Luxemburgo, Portugal y los Países Bajos, la Comisión propone un período de pruebas de tres años para evaluar los efectos del IVA reducido en la creación de la mano de obra ¹¹. Igualmente, la Comisión propone que las decisiones comunitarias se tomen por **mayoría cualificada** en las referidas a la fiscalidad, pero no todas, sino las específicamente referidas al medio ambiente o a la evasión fiscal ¹².

¹¹ Vid. COM (1999) 705 final.

¹² En cuanto a la fiscalidad medioambiental, vid. COM (2000) 110 final.

En otros impuestos, como en aquellos cedidos a las Comunidades Autónomas **-el Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre)-** un factor relevante es el carácter familiar de la empresa, es decir, que la titularidad de las acciones corresponda al empresario que ejerce la actividad y a sus familiares directos. Sus consecuencias son beneficios fiscales referidos a la titularidad y transmisión hereditaria del patrimonio empresarial.

En el **Impuesto sobre Patrimonio** existe una exención, si se trata de un empresario individual, sobre los bienes y derechos a la actividad empresarial y si se trata de una sociedad, sobre las acciones o participaciones, siempre que el titular ejerza funciones de dirección cuya remuneración represente, al menos, el 50% del rendimiento empresarial y participe, al menos, en el 15% del capital o en el 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes o colaterales de segundo grado.

En el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, la adquisición «mortis causa» de la empresa o de las acciones y participaciones en la sociedad, cuya adquisición corresponda al cónyuge y descendientes, goza de un reducción del 95% (sobre el valor de la empresa o de las participaciones) en la base imponible del impuesto.

Desde un punto de vista tributario local, las empresas turísticas pueden identificarse a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas en los epígrafes de las clasificaciones en el **Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, regulador de las tarifas e Instrucciones** de este impuesto. Así, los servicios de **alojamiento** se corresponden con la **Agrupación 68** (servicios de Hospedaje) que incluyen los grupos 681: hoteles y moteles (de una a cinco estrellas y gran lujo), el grupo 682: hostales y pensiones (de una a tres estrellas), el grupo 683: fondas y casas de huéspedes, el grupo 684: hoteles-apartamentos (de una a cuatro estrellas), el grupo 685: los alojamientos turísticos extrahoteleros, el grupo 686: la explotación de apartamentos privados a través de agencia o empresa organizada y el grupo 687: los campamentos turísticos. Los servicios de **restauración** se corresponden con la **Agrupación 67** (servicio de Alimentación) que incluye los grupo 671: restaurantes (de uno a cinco tenedores), grupo 672: cafeterías (de una a tres tazas), el grupo 673: cafés y bares (con y sin comida), grupo 674: servicios de restaurantes, cafetería y café-bar en vehículos, barcos, aeronaves, casinos, clubs, parques y recintos feriales, grupo 675: en quioscos, barracas y locales análogos, grupo 676: en chocolaterías, heladerías y horchaterías y grupo 677: otros servicios de alimentación incluidos los prestados en servicios de hospedaje.

Por su parte, las **agencias de viajes** aparecen identificadas como tal en el grupo 755 comprendiendo los servicios de gestión para el transporte, alojamiento y/o alimentación de los viajeros.

Pero no sólo ese impuesto sino, en general, casi toda la imposición municipal gravita directa o indirectamente (piénsese en el Impuesto de Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y también las tasas, por utilización privativa o aprovechamiento especial de los bienes de dominio público y por prestación de determinados servicios, en las contribuciones especiales o en los precios públicos municipales) en el sector turístico. A este respecto, en el IBI, se reclama un tratamiento especial, en el sentido que «las urbanizaciones turísticas tardan unos 10 años en completar su comercialización y sin embargo desde el primer día, se venda o no hay obligación de pagar el IBI. Es como si un fabricante de coches tuviera que hacer frente al impuesto de circulación antes de vender el vehículo» ¹³.

¹³ Este planteamiento fue expuesto por los urbanizadores turísticos el pasado 15 de febrero, durante el Primer

Salón Internacional de Turismo Residencial (Marbella Meeting Point).

b Los nuevos impuestos ambientales y sus repercusiones turísticas

El **marco de la financiación autonómica** viene definido en los **artículos 133.1 y 133.2 del Título VII** y en los **artículos 156, 157.1, 157.2 y 158 del Título VIII de la Constitución**. Posteriormente, estos preceptos constitucionales fueron desarrollados por la **Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)** ¹⁴ e interpretados por **sentencias del Tribunal Constitucional**; en concreto, las **sentencias 88/1986 y 37/1987**.

¹⁴ La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas fue modificada por la **Ley Orgánica 3/1996** con el fin de incluir el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entre los tributos susceptibles de cesión parcial. La **Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias**, concreta los puntos de conexión y otros aspectos del nuevo esquema de cesión de tributos.

El **artículo 133.1** reconoce la potestad originaria para establecer tributos al **Estado en exclusiva** y el **artículo 133.2** reconoce a las Comunidades Autónomas la potestad de establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Además, el **artículo 156** reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que ha de estar sujeta «a los principios de **coordinación** con la Hacienda estatal y de **solidaridad** entre todos los españoles» ¹⁵.

¹⁵ En las Comunidades Autónomas de **régimen foral** (País Vasco y Navarra) el sistema fiscal se instrumenta a través de **dos elementos**: un **pacto** por el que las Haciendas Forales asumen la gestión y la recaudación de tributos que en el resto de España son estatales; a cambio, **transfieren** al Estado una cantidad como **compensación** por los servicios estatales y para contribuir al principio de solidaridad establecido en la Constitución. Las competencias normativas respecto de los tributos concertados o convenidos son absolutas, sin otras limitaciones que las impuestas por los criterios generales de armonización.

Puede parecer que la potestad de las haciendas autonómicas para establecer sus propios impuestos conlleva un riesgo latente de imposición para las empresas del sector turístico y, especialmente, en aquellas Comunidades en las que el impacto económico de dicha actividad sea determinante.

Existe tímidos intentos autonómicos de gravar el ejercicio de las actividades turísticas aunque tributos de este tipo no son fáciles de configurar técnicamente. Las limitaciones previstas en la **Constitución**, en la **Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas** y en la **Ley 14/1996, de 20 de diciembre de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas**, según las cuales, las Comunidades Autónomas no pueden establecer medidas tributarias que recaigan sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo a la libre circulación de mercancías y servicios (art. 157 de la CE) tampoco sobre hechos imponible ya gravados por el Estado (art. 6 de la LOFCA), y respecto a los impuestos cedidos, hacen muy estrecho el margen de autonomía normativa, y hacen muy complicada una política fiscal sectorial.

En este sentido, uno de los temas que concita mayor interés en la opinión pública es, sin duda, el establecimiento de gravámenes turísticos-medioambientales. La denominada reforma fiscal ecológica simboliza, como ninguna otra propuesta, la fiscalidad del siglo XXI.

Los tributos ambientales son un campo relativamente nuevo en el que se cuenta con escasa experiencia y al que se ve nuevas posibilidades de recaudación. La idea, no obstante, ya ha sido aplicada en algunos países

¹⁶

¹⁶ En el campo turístico existen variados ejemplos de tributos ambientales: En California (Estados Unidos) es habitual que los condados o municipios establezcan recargos sobre los impuestos aplicados en los hoteles, idea que podría ser fácilmente exportable y que está en proceso de consideración en algunas ciudades históricas de Italia.

En Alemania, se aplica un tributo ambiental sobre envases desechables a todos los sectores de la industria de alojamiento, incluido comedores para el personal de hoteles. Sin embargo, los establecimientos de comida rápida, que no se consumen «in situ», están exentos.

En Francia, está en vigor desde 1993 un «impuesto sobre ruidos» aplicado a cada avión que aterriza, para ayudar a los residentes de los alrededores a insonorizar sus casas.

Incluso existe un impuesto sobre combustible de aviación, en vigor en los Estados Unidos.

Túnez grava a los hoteles con un impuesto ambiental, cuyos ingresos van a un fondo gestionado por un comité formado por el Ministro de Turismo, el Ministro de Medio Ambiente y la federación hotelera, para financiar

proyectos medioambientales.

En Australia, existe un impuesto medioambiental (de aproximadamente 2\$ por persona y día) destinado a generar fondos para la conservación de la Gran Barrera Coralina de indudable valor biológico y turístico.

Otros ejemplos de imposición turística los tenemos en Singapur, a través de un impuesto estatal sobre las ventas de hoteles; en Austria y Suiza, las tasas por pernoctación establecidas a nivel local, y en Méjico, con un impuesto sobre el hospedaje que grava el alojamiento con porcentajes que varían del 3% al 1,5%.

Pero, quizás, uno de los impuestos turísticoambientales más curiosos es el de «cuarto de baño» implantado a finales de 1997 por Knysa, en la provincia Oriental del Cabo (Sudáfrica) cuyo objetivo es la cofinanciación de las obras de eliminación de las aguas fecales. Los hoteles y demás alojamientos de visitantes deben pagar 900 rands (200\$US) por inodoro y año. Para una información detallada, Vid. OMT: La fiscalidad del turismo: hacia un justo equilibrio. Madrid, 1998, pgs. 43 y ss.

Como toda novedad impositiva genera reticencias. Por ello, lo que se haga en el terreno de la imposición ambiental debe ser muy meditado y cuidando que las experiencias no generen confusión entre los ciudadanos. Es necesario un debate social sobre esta cuestión. Un debate que no es exclusivo del turismo, sino que debe ampliarse a otros sectores.

¿Qué hace una administración autonómica preocupada por los efectos ambientales del turismo e interesada en la utilización de mecanismos impositivos para su control?

Recientemente, una Comunidad Autónoma con una fuerte industria turística -las Islas Baleares- ha establecido una nueva figura tributaria, destinada a gravar el turismo y relacionada con la protección del medio ambiente: la llamada ecotasa ¹⁷.

¹⁷ Cfr. PRADOS PÉREZ, E.: Comunicación presentada al I Congreso Internacional de Turismo y Mediterráneo. «Turismo y Medio ambiente: la tasa turística» Actas del Congreso, Almería, febrero 2000. Id., Revista de Gestión de Hoteles y empresas turísticas. «Comentario sobre el impuesto de la estancia en empresa turística de alojamiento de la Comunidad Autónoma Balear» septiembre-octubre 2000, pg. 50 y ss.

Este impuesto turístico incrementaría la exigua cesta de tributos propios de la Comunidad Balear. Tiene un diseño técnico relativamente sencillo y una gestión asequible. Se trata de un tributo indirecto aplicado sobre los establecimientos de alojamiento turístico, de carácter finalista, cuya recaudación se utilizará exclusivamente en la protección y mejora de los espacios naturales. A este respecto, la Administración tributaria no muestra simpatías por estos impuestos afectados, prefiriendo recaudar primero y decidir después. Sin embargo, unos tributos con una afectación concreta, bien diseñados y con bajo coste de recaudación pueden ser sumamente efectivos ¹⁸.

¹⁸ Ejemplos de tributos afectados al turismo lo tenemos en Zimbabwe, donde desde 1996, un gravamen del 2% se aplica a toda la industria turística y se destina al apoyo de la comercialización y promoción turística. Igualmente, en Cancún (México) se recauda un gravamen del 2% sobre las ventas de habitaciones hoteleras, cuyos ingresos se destinan a la promoción y comercialización de ese destino.

Sin embargo, es legítimo usar la fiscalidad para redistribuir los recursos, transfiriendo una mínima parte de los beneficios generados por la actividad turística a la conservación y mejora de los espacios naturales, de cuyo estado y belleza depende esta industria. De esta manera, se concilia el desarrollo turístico con la protección del medio ambiente.

Desde una perspectiva **económica**, es perfectamente justificable el uso de impuestos sobre los turistas vinculados a la financiación de ciertos servicios que deben ser reforzados (sobreconsumo de agua potable y energía, seguridad, limpieza pública, etc.) lo que supondría una carga excesiva e injusta para los ciudadanos residentes en zonas turísticas, además del gran deterioro paisajístico que provoca el turismo masivo. Ahora bien, ¿se puede equiparar un tributo sobre turistas con un impuesto ambiental?

Sus defensores se han centrado en sus potenciales efectos ambientales por el lado del gasto público, argumentando que con este instrumento se conseguirían recursos para mitigar los problemas ambientales, destinando la recaudación obtenida a la depuración de residuos o la conservación de la naturaleza.

Sin embargo, GAGO y LABANDEIRA ¹⁹ considera que la afectación de la recaudación de un tributo a fines ambientales no lo convierte de forma instantánea en un impuesto ambiental. Parece, en consecuencia, más sensato reservar la denominación de impuesto ambiental para aquellos tributos que persiguen efectos ambientales favorables por la vía del ingreso y lo hacen de forma consistente.

¹⁹ Sobre el particular, vid. GAGO A. y X. LABANDEIRA: La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los

impuestos ambientales. Mundi-Prensa, 1999.

En el caso planteado, su vínculo con el problema ambiental es difuso porque esta figura no está pensada para gravar un daño ambiental concreto, sino para financiar su reparación. Esta figura no intenta de verdad modificar las conductas porque, en tal caso, debería tener en cuenta que, no sólo y no todos los turistas contaminan, que tampoco está claro que sean los sujetos que más contaminan, que no todos contaminan igual; e, incluso que algunos pueden adoptar conductas sostenibles y ambientalmente favorables. Y además, la pretensión de la **ecotasa turística** es permanecer en el tiempo, dado que no se plantea reducir el turismo más allá de unos determinados límites y que se afecta a unos programas de gasto, a los que se asigna una alta prioridad.

c Los problemas financieros de los municipios turísticos

En un momento como el actual, de cambio, hemos de superar las deficiencias del modelo existente y tomar en consideración los fenómenos sociales emergentes y crear soluciones imaginativas para configurar el nuevo modelo de Administración local en el próximo milenio. Las Haciendas Locales, en concreto los municipios, constituyen un ámbito especialmente sensible en relación con la fiscalidad.

El reconocimiento del municipio turístico no sólo supone un cierto proceso de descentralización de la política y de la gestión turística hacia el ámbito local, sino que implica el trasvase, en buena medida, de problemas de financiación municipal.

La necesidad de planificar y gestionar un modelo de desarrollo turístico sostenible y la idoneidad de programar temporal y presupuestariamente las acciones tiene como principal cuello de botella el problema de la financiación.

Junto a las ayudas procedentes de la Unión Europea y los presupuestos públicos estatales y autonómicos, la mayor parte de la financiación de los municipios turísticos ha sido suministrada por el aprovechamiento económico del urbanismo, lo cual supone la reinversión de los beneficios generados por la política urbanística en relación a la actividad que nos ocupa (clasificaciones y calificaciones de suelo para usos turístico-residenciales, servicios de ocio, oferta complementaria).

Otras vías que están estudiándose vienen de la mano de la fiscalidad turística; es decir, una política impositiva a los usuarios de los servicios turísticos. Ésta no debería penalizar la competitividad del destino y además debería hacerse de forma inteligente y velada para que no actúe negativamente en la psicología social del turista.

Las leyes turísticas no pueden ignorar la grave situación de los municipios turísticos arbitrando medidas eficaces para atajar o aliviar estos problemas. Lo hacen con las limitaciones que se derivan de la imposibilidad para el legislador autonómico de modificar la Ley de Haciendas Locales, lo que a buen seguro sería la forma más eficaz de solucionar los problemas. Sin poder realizar estas modificaciones, las leyes diseñan, sin embargo, una política de fomento y ayuda que implica al municipio afectado, que es quien, voluntariamente, puede iniciar la declaración del municipio como municipio turístico.

En otros países europeos, la sobrecarga financiera de los municipios turísticos ha sido compensada con el establecimiento de un impuesto municipal específico sobre los servicios turísticos. A estos efectos, un modo de solucionar este problema podría venir por la vía de los mecanismos de compensación financiera (Convenios Administrativos) como los que recogen la **Ley 3/1998, de 21 de mayo, de Turismo de la Comunidad Valenciana**.

La mitad de los turistas que visitan España optan por el apartamento. Sin embargo, no existe un concepto de lo que es turismo residencial. El turismo residencial debería conceptualizarse, debería tenerse en cuenta su importancia en la creación de riqueza y empleo, para que, a partir de ahí, pueda disfrutar de un status normativo y fiscal propio. La actual legislación no responde a las necesidades del sector.

En este sentido, cualquier medida fiscal que afecte a las libertades de circulación reconocidas en el **Tratado de la Unión Europea**, debe tener en cuenta los aspectos fiscales derivados de la sujeción al ordenamiento comunitario e internacional, especialmente, las exigencias de neutralidad y no discriminación fiscal.

De esta manera, la libre circulación de personas en el espacio comunitario obliga a realizar ciertos ajustes legales para evitar la discriminación de los ciudadanos no residentes. En un país como España, con una considerable presencia de ciudadanos de otros Estados miembros que adquieren una segunda vivienda con carácter de residencia vacacional, el impacto se nota de modo especial. En el terreno fiscal, a principios de febrero de 2001 se conocía la colaboración entre Berlín y Madrid para controlar los inmuebles de alemanes en España. Para competir con éxito en el mercado turístico, necesitamos de una legislación y una fiscalidad

que sea comprensiva con esta problemática.

En materia de impuestos directos, la situación, en general, de los residentes y la de los no residentes no son comparables ya que presentan diferencias objetivas, tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos, como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar. Una diferencia de trato entre estas dos categorías de sujetos pasivos no puede justificarse. Por el contrario, el otorgamiento de beneficios fiscales (no ligados a la situación personal y familiar, es decir, ligados a un determinado tipo de renta o a la generalidad de las rentas) debe aplicarse por igual a residentes y no residentes, salvo que concurra algún motivo de interés general que explique la diferencia de trato (**Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann C-204/90**).

A través de políticas fiscales diversas (concesión de beneficios fiscales, de exenciones a residentes) se está provocando situaciones más o menos encubiertas de discriminación por razón de nacionalidad. La tradicional distinción en el trato fiscal de residentes y no residentes dentro de un Estado, alberga situaciones que habrán de ser estudiadas caso por caso a la luz del **Tratado de la Unión Europea**, ya que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el derecho comunitario y abstenerse por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (**Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93**).

En la actualidad, la fiscalidad directa es una parcela que carece de armonización y de coordinación en el ámbito comunitario. Por un lado, la ausencia de referencia expresa en el **Tratado de la Unión Europea**, acentúa el criterio de que estamos ante una materia competencia de la soberanía de los Estados miembros, en la que las decisiones que se adopten han de acordarse por unanimidad (art. 100 del TUE), lo que dificulta enormemente el avance hacia una armonización en esta parcela ²⁰.

²⁰ El acuerdo de los Ministros de Economía de los Quince durante la cumbre europea de Feira (Portugal) de junio de 2000, ha establecido un largo período transitorio en la llamada armonización fiscal del ahorro (7 años después de la entrada en vigor de la norma, que debería producirse el 31 de diciembre de 2002), durante el cual una serie de Estados (Luxemburgo, Bélgica, Grecia y Austria) estarán facultados para mantener una retención en origen en el tratamiento fiscal de las rentas de capital mobiliario (15% durante los tres primeros años del período transitorio y hasta el 20% en los restantes). De esta forma, estos países se sustraerán al intercambio de información entre las Administraciones tributarias, una práctica concebida como regla común entre los demás durante el período transitorio, y de todos una vez finalice éste. Una parte (el 75%) del dinero de los no residentes recaudado por el Estado en el que se efectúa la imposición revertirá al país de origen del ahorrador. El resto se lo quedará el país recaudador. A su vez, la entrada en vigor del acuerdo depende de que otros países -Suiza, Estados Unidos, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra-, territorios asociados o dependientes de capitales europeas y algunos de los más célebres paraísos fiscales del Caribe, como las Islas Caimán, adopten políticas equivalentes. Esta subordinación del acuerdo a la política que sigan otros países ajenos a la Unión Europea constituye su principal fragilidad.

Sin embargo, esta falta de armonización y la remisión a la competencia de los Estados, no puede dar lugar a supuestos en los que se vulnere, por motivos fiscales, los principios de la Comunidad, cayendo en restricciones a la libre circulación de personas y a la libertad de establecimiento (en el caso de las personas jurídicas).

A pesar de que la acción de la Comunidad es meramente subsidiaria en este terreno, las Instituciones europeas han mostrado su preocupación por controlar que los sistemas impositivos nacionales sean compatibles entre sí y con los objetivos del Tratado. Por ello, la Comisión Europea ha exigido al Gobierno español que equipare la fiscalidad entre residentes y no residentes en cuanto al gravamen de las plusvalías por la venta de una segunda vivienda.

Mientras que los no residentes que realizan esta transmisión, después de un año de propiedad, abonan a la Hacienda española el 35% de la plusvalía. Por esta misma operación, el tipo de un residente es el 18%. Además, sobre el precio de venta, el no residente sufre una retención del 5%.

El comisario de fiscalidad, Frits Bolkestein, considera esta discriminación incompatible con el **Tratado de la Unión**, según su respuesta escrita a una interpelación en el Parlamento Europeo, donde el asunto inquieta especialmente a los europarlamentarios alemanes y británicos.

El Comisario afirma que ya ha llamado la atención a España y se reserva el derecho de «abrir un procedimiento formal si la legislación no se adapta a las exigencias del Tratado». Este procedimiento de infracción puede acabar en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Las diferencias fiscales entre ciudadanos residentes y no residentes en España también se dejan sentir en el **Impuesto sobre el Patrimonio**. Un tributo que se paga anualmente y del que muchos residentes están exentos. No así los no residentes. Por un piso con un valor de compra de 15.000.000 de ptas., el no residente

ingresa en las arcas del Estado unas 30.000 ptas. (el gravamen varía según las Comunidades Autónomas, aunque el tipo general es del 0,2%), un residente se libra de declarar si sus propiedades valen menos de 25 millones de ptas. (el mínimo exento que no se aplica al no residente).

No obstante, estos impuestos pagados en España pueden recuperarse en el país de residencia gracias a los Convenios de Doble Imposición. Éstos permiten que, en general, se pueda deducir el impuesto español en la declaración que se presenta en el lugar de residencia. Pero no todos, ya que además, el no residente debe pagar en España el 25% de la cantidad que resulte de aplicar el 2% al valor catastral de su piso. Se trata de una renta imputada por inmuebles diferentes de la vivienda habitual. Esta figura fiscal no suele gravarse en otros países, por lo que, el impuesto español no se recupera en el territorio de residencia.

Con el fin de justificar estas desventajas fiscales sufridas por los sujetos pasivos no residentes, normalmente, los Estados «infractores» suelen invocar el principio de coherencia del sistema fiscal nacional, creando un motivo de justificación de las restricciones a las libertades del mercado interior. Principio indeterminado que habrá que interpretarse en cada caso concreto con gran cautela.

Este concepto de «coherencia», entendido como imperativo de interés general capaz de limitar las libertades económicas fundamentales garantizadas por el Tratado, ha sido precisado y delimitado por numerosas sentencias entre las que se encuentran la **Sentencia Svensson; Sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura participacions SA, C-250/95; sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94**.

La resistencia de los Gobiernos nacionales a ceder a la Comunidad una competencia tan importante como la fiscal, sostenida por razones de legitimidad democrática y de respeto al principio de subsidiariedad, «descarga» toda la responsabilidad en el **Tribunal de Luxemburgo**. La ausencia de una normativa armonizadora ha originado una singular responsabilidad del **Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea**, en el sentido de que éste se ve en la necesidad de aplicar e interpretar los principios comunitarios en las cuestiones de derecho fiscal que se le plantean ²¹. Respuestas jurisprudenciales, que puede tener para los Estados un efecto más directo e ineludible que cualquier Directiva.

²¹ Los resultados obtenidos en materia de fiscalidad directa hasta la fecha son solamente respuestas parciales a casos particulares de doble imposición o de actividad económica transfronteriza (**Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990 sobre régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros; Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990 sobre régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros**).

d Medidas fiscales que afectan al tiempo compartido

Un reto para el sector turístico es el incremento del **tiempo compartido**, segmento que generó en España durante el año 2000 unas inversiones cercana a los 100.000 millones de pesetas, suponiendo un incremento de 15% respecto del ejercicio anterior, y cuya previsión de crecimiento se estima alcance el 11% anual hasta el año 2003.

Somos el segundo país del mundo en esta oferta, tras Estados Unidos, con 500 complejos y 19.600 apartamentos según los recientes datos ofrecidos en el **III Foro de Tiempo Compartido** celebrado en Barcelona y organizado por la RCI.

Aunque todavía es una fórmula minoritaria, más utilizada por los extranjeros (2,7%) que por los españoles (0,1%), se concentra en el litoral andaluz. En concreto, la Costa del Sol acapara más del 30%, y de ella, Málaga capta el 91,1% de esta demanda.

El aprovechamiento por turnos no transfiere a los compradores la propiedad del inmueble sino su uso periódico y temporal durante un determinado tiempo. Su precio mínimo se sitúa en las 800.000 ptas., mientras que el máximo alcanza los dos millones de pesetas aproximadamente.

Las únicas Comunidades Autónomas que han regulado esta modalidad de alojamientos son Canarias ²² y Baleares ²³, anticipándose incluso a la incorporación al Derecho interno de la **Directiva 94/47, de 26 de octubre**. Igualmente, la **Ley 42/1998**, de ámbito estatal, ha supuesto un importante empuje para el sector ²⁴.

²² Vid. **Decreto 272/1997, de 27 de noviembre** (BOCAN de 15 de diciembre), sobre regulación de los alojamientos en régimen de uso a tiempo compartido.

23 Vid. **Orden de 26 de septiembre de 1997** (BOCAIB de 2 de octubre) que desarrolla el **Decreto 117/1997, de 6 de septiembre** (BOCAIB de 18 de septiembre) reguladora de determinados aspectos del aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles.

24 Vid. a este respecto, PRADOS PÉREZ, E.: Revista de Gestión de Hoteles y empresas turísticas. «Aspectos jurídicos y fiscales de los derechos de aprovechamientos por turno de bienes inmuebles de uso turístico» mayo-junio 1999, pg. 16 y ss.

El **Título II** de la esta Ley recoge las normas tributarias aplicables al derecho real de aprovechamiento por turno. Realmente, no constituye un régimen tributario específico, sino únicamente, contiene ciertas especialidades.

Como señala su **Exposición de Motivos**, su finalidad es no discriminar en el plano fiscal a los titulares de estos derechos; ya que de no introducirse esta regulación como consecuencia de su carácter de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles, le sería de aplicación unos tipos impositivos superiores a los previstos. Así, a los efectos fiscales, asimila el derecho de aprovechamiento por turnos a los derechos de naturaleza personal, lo que supone, en definitiva, incentivar la adquisición y transmisión de estos derechos.

Aborda también la incorporación de estos derechos en la base imponible del **Impuesto sobre el Patrimonio**, estableciendo como criterio para su valoración, el precio de adquisición. En este mismo sentido se posiciona el artículo 10.3 de la **Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio de la Comunidad Foral de Navarra**.

Estudia asimismo la aplicación a estos derechos del **Impuesto sobre el Valor Añadido**, señalando que es de aplicación el tipo reducido del 7 por 100 a la cesión y utilización de los derechos de aprovechamiento por turno. Cuando las operaciones anteriores se realicen en Canarias, les será de aplicación el tipo reducido para el **Impuesto General Indirecto Canario**.

Finalmente, en el ámbito del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, se establece la aplicación del tipo de gravamen del 4 por 100, propio de la transmisión de los derechos de carácter personal.

Finalmente, otro de los desafíos al que se enfrentan las empresas del sector turístico (especialmente, las de mediación) es la utilización del **comercio electrónico**. Por ello, lo deseable es que la imposición que le resulte aplicable no sea distinta (ni mayor ni menor) que la exigida para el cauce convencional de intermediación.

Se suscitan múltiples problemas, tanto desde la imposición directa, donde los beneficios generados se pierden por la facilitar de residenciar los servidores en paraísos fiscales o en territorios de baja tributación, como en la imposición indirecta, por la dificultad de determinar el establecimiento en el territorio de una empresa que actúa en el ciberespacio.

La sujeción del destinatario del servicio en la imposición indirecta o la residencia del pagador en la imposición directa podría ser una solución al problema, aunque sólo parcial, ya que dicha reglas operarían en el comercio entre empresarios, y difícilmente, en la prestación directa al consumidor.

3. Bibliografía

ALBI IBÁÑEZ, E. y J. GARCÍA ARIZNAVARRETE: Sistema fiscal español. Ariel. Madrid, 1991.

BAYÓN MARINE, F.: Competencias en materia de turismo. Biblioteca Jurídica del Turismo, edit. Síntesis. Madrid, 1992.

CARAMES VIÉTEZ, L.: Introducción a la Hacienda Local y autonómica. Ed. Civitas. Madrid, 1994.

HIERRO RECIO, L. A.: Economía y Hacienda de las Administraciones subcentrales. Ed. Sevilla Siglo XXI. Sevilla, 1996.

MARLASCA MARTÍNEZ, O.: Legislación Turística. Universidad de Deusto. Bilbao, 1994.

MARTÍN OVIEDO, J.: Fiscalidad de las empresas. Civitas. Madrid, 1997.

MONASTERIO ESCUDERO, C., J. SUÁREZ PANDIELLO: Manual de la Hacienda autonómica y local. Ed. Ariel. Barcelona, 1996.

OMT: La fiscalidad del turismo: hacia un justo equilibrio. Madrid, 1998.

PRADOS PÉREZ, E.: «Un nuevo reto para el turismo actual: la internacionalización de la actividad

turística» Hosteltur, abril 1999, pgs. 60 y ss.

PRADOS PÉREZ, E.: Cefgestión. «La internacionalización de la actividad turística como respuesta estratégica ante la globalización económica» Centro de Estudios Financieros, mayo 1999.

PRADOS PÉREZ, E.: Andalucía Turística. «España es el primer país de Europa en multipropiedad turística» mayo 1999, pgs. 14 y ss.

PRADOS PÉREZ, E.: Revista de Gestión de Hoteles y empresas turísticas. «Aspectos jurídicos y fiscales de los derechos de aprovechamientos por turno de bienes inmuebles de uso turístico» mayo-junio 1999, pgs. 16 y ss.

PRADOS PÉREZ, E.: Comunicación presentada al I Congreso Internacional de Turismo y Mediterráneo, Actas del Congreso. «Turismo y Medio ambiente: la tasa turística» Almería, febrero 2000.

PRADOS PÉREZ, E.: Revista de Gestión de Hoteles y empresas turísticas. «La protección jurídica del turista como consumidor y la Ley española de viajes combinados» ene.-feb. 2000, pgs. 72 y ss.

PRADOS PÉREZ, E.: Revista de Gestión de Hoteles y empresas turísticas. «Comentario sobre el impuesto de la estancia en empresa turística de alojamiento de la Comunidad Autónoma Balear» septiembre-octubre 2000, pgs. 50 y ss.

PRADOS PÉREZ, E.: La Toga, Revista del Ilustre Colegio de Abogados de Sevilla. «La defensa del consumidor y los derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles de uso turístico» núm. 125, marzo 2001, pgs. 25 y ss.

PRADOS PÉREZ, E.: Quincena Fiscal. «Fiscalidad y turismo: el tributo turístico» Aranzadi, febrero II 2001, pgs. 11 y ss.

SOLER ROCH, M. T.: III Congreso de Universidad y Empresa. «Aspectos fiscales del turismo» BLANQUER (dir.), Tirant lo Blanch. Valencia, 2000.

TUDELA ARANDA, J.: RVAP. «Hacia un nuevo régimen jurídico del turismo: la reciente legislación autonómica» núm. 45, 1996.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: Sistema fiscal español y armonización europea. Marcial Pons. Madrid, 1995.