

María del Mar Jiménez Navas  
Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho  
Universidad de Sevilla

## **EL RÉGIMEN JURÍDICO-FISCAL DEL TURISMO EN ESPAÑA**

### **RESUMEN**

El régimen jurídico fiscal del turismo en España puede analizarse desde dos enfoques. Por un lado, interesa la regulación que el Legislador tributario ha configurado para los operadores o agencias de viajes y de otro, importa también desmembrar la normativa existente en relación al turismo residencial (Enciso Izaguirre, V. 2006).

El Impuesto sobre el Valor Añadido-Ley 37/1992- contiene una serie de regímenes especiales de gravamen. Las agencias de viajes son uno de los sujetos a los que se le aplicará un tratamiento diferenciado de tributación en el ámbito de aplicación de este impuesto indirecto. La legislación específica construye el régimen sobre la base de la cumplimentación por la agencia de viajes de una serie de requisitos que provocarán un cálculo de la base imponible diferente al contemplado para el resto de operaciones.

El turismo residencial implica bien la compra, bien el alquiler de una vivienda con fines diferentes al de uso permanente y habitual de sus habitantes. En España la vivienda habitual goza de una configuración jurídico-fiscal más ventajosa que los inmuebles destinados a uso vacacional. La aplicación de los beneficios fiscales dependerá de la prueba del fin al que se ha destinado el inmueble adquirido o alquilado.

### **PALABRAS CLAVE**

Impuesto sobre el Valor Añadido; agencias de viaje; entregas de bienes y prestaciones de servicios ajenas; actuación en nombre propio; turismo residencial.

## 1. INTRODUCCIÓN

El sector turístico se ha convertido en las últimas décadas en uno de los motores de impulso más potentes de nuestra economía. Más aún cuando actualmente estamos viviendo una situación de crisis provocada entre otros muchos factores por el estallido de la burbuja inmobiliaria.

La población abandona el turismo residencial en pro de un viaje organizado a través de agencias de viajes o tours operadores. La importancia de esta disciplina traspasa fronteras. La legislación española consciente de lo antedicho cuenta con un cuerpo normativo regulador del turismo y de las empresas turísticas (Ruiz Garijo, M. 2002).

El turismo y las agencias de viajes son elementos que ponen de manifiesto capacidad económica. El art.31.1 CE obliga a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, todos los que hayan revelado idoneidad para contribuir. Las agencias de viaje son sujetos pasivos de diferentes impuestos. De un lado, los beneficios obtenidos tributarán a través del Impuesto de Sociedades que considera sujetos pasivos del impuesto a las personas jurídicas –las empresas turísticas lo son-

De otro lado, si la empresa adopta forma societaria los dividendos obtenidos por los socios deberán declararse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con todas sus peculiaridades (Bokobo Moiche, S. 1999).

Finalmente, Las agencias de viaje realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios en su actividad –organización de viajes- que constituye estrictamente el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dentro de la LIVA, Ley 37/1992 existe un régimen especial de tributación para las agencias de viajes que cumplan con una serie de requisitos. Además, una misma agencia tendrá, en ocasiones, que simultanear esta regulación específica, con el régimen general del impuesto como a continuación se verá. La existencia del citado régimen se debe a la necesidad de consagrar el IVA como un impuesto armonizado. Las actividades realizadas por la empresa turística -el viaje- se podrá realizar fuera de nuestras fronteras I Se afecta así a impuestos similares de otros

Ordenamientos Jurídicos. La homogeneidad normativa al menos a nivel europeo es imprescindible.

Por otro lado, el régimen jurídico aplicable a los inmuebles destinados a vivienda habitual del contribuyente es mucho más ventajoso que el previsto para inmuebles destinados a uso turístico o vacacional. Los intentos de los contribuyentes por enmascarar el uso real de la vivienda para lograr mayores ventajas fiscales y las formas de probar lo contrario constituyen el objeto de análisis de la segunda parte de este trabajo. Estas cuestiones serán analizadas en la presente comunicación.

## **2. LOS REQUISITOS PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL**

El hecho de que una empresa se dedique a la actividad turística no implica por sí la asunción automática del régimen especial de las agencias de viaje en el IVA, arts.141 a 146de la Ley del impuesto -37/1992- (Carbajo Vasco, D. 1986). La aplicación de la normativa específica requiere la cumplimentación de dos requisitos.

De un lado, la empresa dedicada a operaciones turísticas debe actuar en nombre propio frente a los viajeros o frente a las empresas con las que contrata servicios turísticos para el viaje.

En segundo lugar, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que utilicen para la organización del viaje han de provenir de empresas ajenas, es decir, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no pertenecen a la empresa turística organizadora.

A estos efectos, se considera incluido dentro del concepto “viaje” todos aquellos servicios de transporte y hospedaje prestados por separado o conjuntamente y en su caso los servicios accesorios o complementarios a los mismos.

El profesor Cubero Truyo, en base a la opinión vertida por la Dirección General de Tributos ha realizado una delimitación de los servicios que deben incluirse en los conceptos de accesorio y complementario (Pérez Royo, F, 2010). En este sentido advierte que “sí se incluirán aquellos bienes o servicios que la agencia adquiere para su

utilización en la realización del viaje y que redunden directamente en beneficio del viajero. Siguiendo a la Dirección General de Tributos, Resolución de 14 de febrero de 1986, tendrían carácter complementario susceptible de integración en el régimen especial los servicios de guías o acompañantes, las entradas para visitas a monumentos o espectáculos, los cursillos realizados durante el viaje (por ejemplo, de esquí), la adquisición de bienes para ofrecerlos en obsequio a los viajeros, los folletos....

En cambio, no se consideran prestados para la realización del viaje, y por tanto no quedarán incluidos en el método especial de determinación de la base imponible, los cambios de moneda extranjera, los gastos de teléfono o correspondencia, la publicidad o los gastos generales de la empresa”.

Actualmente, se ha producido una interpretación extensiva del concepto de agencias de viajes. La Ley del IVA opta por un concepto más amplio que el que se venía utilizando. Así da cabida a empresas que se dedican a gestionar circuitos completos de viajes. Por ello, no sólo serán merecedoras de este régimen las agencias turísticas propiamente dichas, sino también los tours operadores. Estos sujetos deberán reunir estrictamente los dos requisitos referidos con anterioridad. Por ello, la Ley acentúa el énfasis jurídico en el sujeto –agencia de viaje- y en el objeto –operaciones realizadas de una forma concreta- .

De todo lo anterior se deduce que el régimen no es aplicable a los viajes vendidos al público por empresas minoristas, pero que han sido organizados por empresas mayoristas lógicamente porque aquí no se actúa en nombre propio. En este supuesto la tributación recae sobre la empresa mayorista.

Estas operaciones de venta por la agencia minorista, en nombre propio o ajeno, tributan por el régimen general del IVA:

- Si actúa en nombre ajeno tributa por la comisión que percibe del mayorista al tipo del 18%.
- Si actúa en nombre propio se entienden realizadas las dos siguientes operaciones:

- Una prestación de servicios única efectuada por la mayorista en favor de la minorista que, habitualmente, tributa por el régimen especial de las agencias de viajes (tributación sobre el margen bruto);
- Una prestación de servicios única realizada por la agencia minorista en nombre propio en favor del adquirente del «paquete turístico» que tributa en el régimen general del IVA por el importe total de la contraprestación del servicio acordada con el adquirente, aplicando a dicho importe el tipo impositivo general del IVA.

Tampoco se incluyen dentro del ámbito de aplicación de esta normativa especial los viajes organizados con transporte u hospedaje propios de la empresa organizadora . Este supuesto no respeta el requisito de que las entregas de bienes o prestaciones de servicios incluidos en el viaje no pertenezcan a la empresa organizadora. La LIVA aclara que , tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplica respecto de los servicios prestados con los medios ajenos.

Por otra parte, se considera que todas las operaciones efectuadas por una agencia de viajes respecto de cada viajero para la realización de un viaje, sometidas al régimen especial (actuación en nombre propio y utilización de medios ajenos), tienen la consideración de una prestación de servicio única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje (transporte, alojamiento, manutención, visitas a museos, etc.).

Esta prestación única se entiende realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde se efectúe la operación sujeta al régimen especial.

Este régimen está pensado para aquellos viajes que se desarrollen en el marco de la Unión Europea. Si esto no ocurre, es decir, el viaje se desarrolla en países no pertenecientes a la comunidad se produce una exención en el impuesto. Es posible que el viaje se desarrolle parcialmente en países de fuera de la Unión Europea por lo que en este supuesto se producirá una exención parcial que afectará a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el ámbito territorial de países terceros.

Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte de la Unión Europea por lo que las entregas de bienes y prestaciones de servicios dentro del marco del régimen especial están exentas. Por otra parte, la exención se califica como plena, es decir, exención que da derecho a la deducción.

Ahondando un poco más en el concepto unitario de la prestación debemos traer aquí la STJUE de 9 de diciembre de 2010 que se plantea el tratamiento fiscal de la venta de unas entradas para la ópera por una agencia de viajes sin servicios adicionales, es decir, sin prestación de transporte ni hospedaje. En este sentido, interpreta el art.26 de la VI directiva relativo al régimen fiscal especial de las agencias de viaje del modo que sigue:

“En efecto, en el apartado 23 de la sentencia Van Ginkel, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la exclusión del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva de las prestaciones proporcionadas por una agencia de viajes debido a que comprenden únicamente el alojamiento y no el transporte del viajero conduciría a un régimen tributario complejo, en el que las normas aplicables en materia de IVA dependerían de los elementos constitutivos de las prestaciones ofrecidas a cada viajero. Dicho régimen tributario sería contrario a los objetivos de dicha Directiva.

Por tanto, de esta sentencia no se deduce que el Tribunal de Justicia haya declarado que cualquier servicio prestado por una agencia de viajes sin conexión con un viaje esté incluido en el régimen especial del artículo 26 de la Sexta Directiva, sino que la prestación por una agencia de viajes de un servicio de alojamiento entra en el ámbito de aplicación de dicha disposición, aunque tal servicio solo comprenda el alojamiento y no el transporte.

Sí se deduce del apartado 24 de la sentencia Van Ginkel, antes citada, que si un servicio no va acompañado de prestaciones de viaje, en particular en materia de transporte y de alojamiento, no entra en el ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva.

De las consideraciones anteriores se desprende que la venta de entradas de ópera por una agencia de viajes, sin prestar un servicio de viaje, no está incluida en el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva”

A modo de conclusión, el régimen requiere para su aplicación que todos los servicios que engloban la prestación única se encuentren interrelacionados y conectados a los servicios de transporte y hospedaje.

### **3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE**

El régimen de las agencias de viajes, al contrario de otros regímenes especiales en el IVA es obligatorio para todas las empresas que cumplan las determinaciones legales de carácter objetivo. Ahora bien, la voluntariedad de la empresa de viajes queda a salvo en lo que se refiere a la determinación de la base imponible.

En este sentido, la agencia turística podrá optar entre dos métodos de determinación de la base imponible:

En primer término, la base imponible podrá ser calculada a través del método operación por operación. La base imponible es lo que se conoce como margen bruto de la empresa de viaje, es decir, el precio total del viaje sin indicación del IVA menos el coste real de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que la empresa ha contratado en beneficio directo del viajero incluyendo en este caso el IVA.

No formarán parte de la base imponible las actividades u operaciones que se consideran exentas y el importe de los bienes.

El segundo de los métodos de cálculo de la base es el de sistema global . En este supuesto se incluye en la base, de un lado, el precio del viaje global m'as el IVA de todas las operaciones devengadas en un periodo de liquidación. De otro lado, se valorará el coste efectivo de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que la agencia de viajes contrató con empresas terceras que redundan directamente en beneficio del cliente con el IVA incluido.

La opción por un método u otro deberá manifestarse en la declaración de inicio de actividad –modelo 036- o en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. Si no se opta expresamente se aplicará el cálculo de operación

por operación. Una vez realizada la elección se aplicará por un periodo de cinco años que se prorrogará salvo manifestación en contrario.

En cuanto al tipo de gravamen se aplica el general del 18%. Hay que tener en cuenta que las agencias de viaje tributarán por paquetes completos por viajes organizados en su totalidad. Si observamos los preceptos de la Ley del IVA dedicados a la regulación de los tipos de gravamen, en el precepto dedicado al tipo reducido del 8% se regulan los servicios de transporte y hostelería. Las agencias de viajes, dentro de la organización de los tours, contará lógicamente con estos servicios. La legislación pretende que esta actividad se considere, a la hora de su tributación, como un todo, no como servicios aisladamente considerados. Lo que se pretende gravar en definitiva es el conjunto de servicios prestados a un viajero para realizar un viaje. En este sentido, el paquete o circuito se gravará al tipo general con independencia de que se incluya en el mismo servicios que individualmente considerados se gravan a un tipo inferior.

La base imponible no podrá ser negativa en ningún caso. Si el sujeto pasivo opta por calcular la base imponible a través del sistema global, podrá compensar las cantidades negativas que afloren dentro de los siguientes periodos de liquidación.

#### **4. IVA REPERCUTIDO E IVA SOPORTADO. CONDICIONES DE DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO**

Las agencias de viajes como cualquier sujeto pasivo están sometidas a la obligación de repercutir y soportar las cuotas de IVA, que configuran la morfología básica del impuesto.

Respecto de la obligación de repercutir el IVA la Ley deja claro que las agencias de viajes están sometidas a esta obligación. Sin embargo, y eh aquí la peculiaridad, no están obligadas a consignar separadamente en las facturas las cuotas de IVA repercutido. Así lo permite el Reglamento de facturación 1496/2003 en el art. 14.3.

Advierte el texto normativo que No obstante, cuando dichas operaciones tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales y comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en

el ámbito espacial del impuesto, se podrá hacer constar en factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación “cuotas de IVA incluidas en el precio”, la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por seis y dividir por 100.

La factura deberá consignar además el sometimiento de la empresa al régimen especial recogido en la directiva 2006/112/CE.

Las cuotas de IVA soportado se someterán a la deducción del impuesto. No son deducibles en este sentido, Las cuotas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios que la agencia de viajes haya adquirido con el fin de organizar el mismo y que favorezcan directamente al cliente. En este caso, el IVA hace valer su objeto fin, es decir, gravar directamente el consumo de bienes y prestaciones de servicios. La agencia actuaría como un consumidor final más sin posibilidades de repercutir el IVA soportado a ninguna otra empresa.

## **5. ASPECTOS CONCEPTUALES EN MATERIA DE TURISMO RESIDENCIAL**

### **5.1 Delimitación del objeto de análisis:**

La configuración conceptual que utilizamos como referencia se encuentra en la Ley de Arrendamientos Urbanos, Ley 29/1994 de 24 de noviembre.<sup>1</sup> Esta legislación de carácter civil contiene varias definiciones referidas a la utilización de un inmueble en arrendamiento para uso diferente al de vivienda permanente del arrendatario, elemento teleológico básico en el turismo residencial.

Por su parte, El Real Decreto 2877/1982 de 15 de octubre sobre ordenación de apartamentos y viviendas vacacionales centra su atención en la definición de las edificaciones propiamente dichas; en este sentido, delimita conceptualmente los apartamentos turísticos y las viviendas turísticas vacacionales.

---

<sup>1</sup> Puede consultarse [www.minhac.es](http://www.minhac.es) en el apartado dedicado a la legislación civil.

La legislación descrita indica que los apartamentos turísticos están constituidos por bloques o conjunto de apartamentos o conjunto de viviendas, chalets, bungalows, y similares ofrecidos empresarialmente en alquiler como alojamiento turístico de manera habitual y debidamente dotados de mobiliario, instalaciones, servicios y equipados para su inmediata ocupación por motivos vacacionales o turísticos. Pues bien, de la definición emerge la necesidad de una finalidad empresarial en la explotación encargada de prestar los servicios antedichos que diferencia claramente este alquiler del de vivienda. La cuestión, como veremos tiene un tratamiento fiscal dispar en uno y otro caso.

Las viviendas turísticas vacacionales son unidades aisladas de apartamentos, bungalows, villas, chalets y similares, en general cualquier vivienda que con independencia de sus condiciones mobiliario, equipos, instalaciones y servicios se ofrezcan en régimen de alquiler por motivos vacacionales o turísticos.

En ambas definiciones, y aunque pueda resultar reiterativo surge la idea de explotación económica dedicada a la comercialización de este tipo de apartamentos y viviendas con un fin único: la explotación económica del turismo con costes fiscales elevados. La Ley de Arrendamientos Urbanos contempla también las figuras de arrendamientos de segunda residencia y de temporada. son varios los factores a tener en cuenta a la hora de calificar un arrendamiento de una forma u otra: explotación por operadores turísticos, existencia de publicidad y prestación de servicios propios de la industria hotelera. Pero si fallan los dos primeros aspectos y la decisión se deja en manos de la existencia de servicios similares a los que presta la industria hotelera las soluciones relacionadas con el hallazgo de la prueba pueden no ser siempre satisfactorias.

## **5.2 Aspectos jurídico-fiscales del turismo residencial:**

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1.992 de 28 de diciembre- las diferencias se muestran patentes en todas las operaciones posibles.<sup>2</sup> La compra de un inmueble que va a ser destinado a vivienda –uso residencial- está gravado a un tipo del

---

<sup>2</sup> Ww.aeat.es en el apartado dedicado a la legislación fiscal.

8%, tipo reducido del impuesto; si por el contrario, el objeto de la compra es un inmueble calificado como apartamento turístico o vivienda turística vacacional el tipo sufre un incremento de diez puntos porcentuales, es decir, la operación se somete al tipo general del 18%.

Otra cuestión a tener en cuenta es que el IVA soportado en la compra de un apartamento turístico o una vivienda turística vacacional será deducible del IVA repercutido en los posteriores arrendamientos de los inmuebles. Esta solución no es factible en el caso de arrendamientos dedicados a satisfacer las necesidades de vivienda permanente del arrendatario, puesto que están exentos del impuesto. Si la operación de compra queda gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados habrá que estar a las disposiciones adoptadas por cada Comunidad Autónoma en la materia, puesto que se trata de un tributo cedido.

En cuanto a los arrendamientos las soluciones no son tan simples. En principio, el arrendamiento de apartamentos por personas físicas se considera exento de IVA siempre y cuando el arrendador no se obligue a prestar alguno de los servicios propios de la industria hotelera tales como limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal y cambio de ropa con la misma periodicidad; no se consideran servicios propios de la industria hotelera los relativos a la limpieza del interior del apartamento a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; cambio de ropa a la salida y a la entrada de cada periodo contratado por cada arrendatario; limpieza de zonas comunes del edificio, servicio de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería persianas, cerrajería y electrodomésticos.

El elemento que sirve de puente entre la tributación y la no tributación por IVA es la constatación de prestación de servicios propios de la industria hotelera, aspecto probatorio no siempre fácil de demostrar. Existen numerosas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central que dejan clara esta idea, entre otras, resolución de 24 de octubre de 2001: es imprescindible que se compruebe que el arrendatario se

compromete a prestar los servicios propios de la industria hotelera;<sup>3</sup> sigue advirtiendo este Tribunal que el compromiso del arrendatario debe manifestarse en el propio contrato de arrendamiento. Y aquí empieza el problema de nuevo.

La Ley de Arrendamientos Urbanos que hemos tratado al inicio de este trabajo es una normativa de carácter civil. Diseña, como ya hemos apuntado, los perfiles básicos de los arrendamientos, dejando la concreción de la materia, derecho dispositivo, a la autonomía de la voluntad de las partes, art.1255 del Código Civil. Por otro lado, la LAU permite la perfección de contratos verbales, es decir, contratos no formalizados por escrito por lo que las dificultades en la consecución de la prueba contractual en la que se indique el compromiso del arrendador a prestar servicios de este tipo se hace patente.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-Ley 35/2006 de 28 de noviembre- son varios los aspectos a tener en cuenta.<sup>4</sup> Se hace imprescindible tratar la tributación del inmueble dedicado a uso turístico desde varios puntos de vista; De un lado, el inmueble explotado por su titular que permanece dentro del patrimonio del sujeto, el cual genera unos rendimientos sometidos a gravamen por el IRPF; de otro, el inmueble que sale del patrimonio del sujeto propietario mediante transmisión, aflorando unas plusvalías que igualmente quedan dentro del ámbito de aplicación del gravamen.

La actividad de alquiler turístico puede realizarse como explotación económica tributando en el impuesto sobre la renta como rendimientos de actividades económicas. Para ello la Ley del tributo exige dos requisitos simultáneos: . La actividad debe contar con un inmueble dedicado exclusivamente a la gestión y desarrollo de la actividad. Además, se debe contar con al menos una persona empleada con contrato laboral a jornada completa.

Si el arrendatario realiza el contrato jurídico de arrendamiento con fines turísticos o vacacionales con una empresa individual como la descrita en líneas precedentes las cuestiones de consecución de la prueba para averiguar la tributación por el arrendatario será mucho más fácil de lograr. El empresario publicitará su actividad económica por

---

<sup>3</sup> [www.aeat.es](http://www.aeat.es) en la sección dedicada a las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos.

<sup>4</sup> [www.minhac.es](http://www.minhac.es) en el apartado dedicado a la legislación fiscal.

diversos medios y actuará a través de un nombre que utilizará en el anuncio luminoso del establecimiento; llevará una contabilidad que refleje la imagen fiel de la empresa; en su caso, facturará los servicios que presta; repercutirá las cuotas del IVA... La Administración Tributaria tiene la obligación de comprobar e investigar la realización correcta de las obligaciones fiscales por los contribuyentes. Dentro de esta amplia potestad presenta la posibilidad de solicitar a los contribuyentes o a terceros información con trascendencia tributaria, art.93 y 94 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 10 de diciembre.<sup>5</sup> La información puede ser obtenida por dos vías: por suministro o por captación. Es esta última vía la que facultaría a los órganos encargados de la aplicación de los tributos a solicitar información a la empresa turística para corroborar su coincidencia con la facilitada por el contribuyente.

La persona física que arrienda un bien inmueble de su titularidad sin prestar los servicios propios de la industria hotelera y sin local destinado a la actividad ni personal contratado con los demás requisitos anteriores obtendrá una renta calificada como rendimientos del capital inmobiliario por el IRPF.

En este sentido, se podrán deducir los gastos necesarios realizados para la obtención del rendimiento. Los gastos serán deducibles si se producen en los periodos en los que los apartamentos o las viviendas están arrendados. Por el contrario, cuando los inmuebles se encuentran desocupados, en este caso no están arrendados, el IRPF obliga a realizar una imputación de renta; se aplica un 2% o un 1,1% del valor catastral del inmueble como renta imputada proporcionalmente al número de días en los que no hay ocupación. Esta operación es muy frecuente debido fundamentalmente a que la LAU establece un mínimo de tres días y un máximo de cuarentaicinco para la duración del contrato. Por ello no extraña la existencia de temporadas en las que queda desocupado el inmueble.

En los casos de imputación de rentas no cabe deducción de gasto alguno, puesto que no existe ningún tipo de rendimiento que obtener. Además, no se aplica la reducción del 50% del rendimiento neto puesto que el alquiler que estamos tratando no tiene como

---

<sup>5</sup> [www.ief.es](http://www.ief.es) en la sección dedicada a legislación fiscal.

finalidad satisfacer las necesidades de vivienda permanente del arrendatario, sino que por el contrario persigue un fin turístico o vacacional (AAVV. 2000).

Si el inmueble se vende por su titular las diferencias son aún más acusadas. Si el inmueble que se vende es la vivienda habitual y con lo obtenido se adquiere otro inmueble dedicado también a vivienda habitual, la ganancia de patrimonio obtenida en la operación queda exenta de IRPF. Por el contrario, cuando lo que se transmite es un apartamento dedicado a turismo o una vivienda habitual cuya ganancia no se reinvierte en una nueva vivienda habitual, el beneficio obtenido queda dentro del ámbito de aplicación del tributo. La ganancia se incorpora a la base del ahorro en la que se combinan dos tipos, 19% y 21% en función de la cuantía de la ganancia. Por ello, una definición nítida del uso al que se ha destinado el inmueble y la finalidad de la reinversión de la cantidad obtenida con la operación de venta puede determinar la tributación o no del negocio jurídico.

Atraídos por la menor tributación de las operaciones de compra y alquiler de inmuebles uso de vivienda, algunos contribuyentes pueden ingeniar acciones que disfracen apartamentos turísticos bajo bloques de pisos dedicados a uso Residencial. La vivienda habitual en España goza de importantes beneficios fiscales; la deducción en vivienda habitual y la exención por reinversión en vivienda son los ejemplos más significativos en el impuesto sobre la renta; además el alquiler de vivienda habitual queda exento en el IVA.

Al respecto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su respuesta V.2233-08 advierte que con carácter general la actitud de un apartamento turístico para su uso como vivienda dependerá de si el mismo dispone de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación.<sup>6</sup> Si por el contrario, sigue argumentando la AEAT el apartamento sólo posee licencia de apertura deberá considerarse explotación económica dedicada al turismo residencial y por ello no se le podrán aplicar las ventajas fiscales referidas a la vivienda habitual. Nos parece un argumento que intenta objetivar y facilitar la prueba. Reiteramos la dificultad que existe en la consecución de la prueba

---

<sup>6</sup> [www.aeat.es](http://www.aeat.es) en el apartado referido a resoluciones de la Dirección General de Tributos.

del uso turístico de un apartamento. La AEAT traslada las cuestiones al campo administrativo donde los problemas no son menos acuciantes, cuestión esta que excede del objeto de análisis de este trabajo.

## 6. CONCLUSIONES

Las empresas turísticas gozan de regulación específica en nuestro país. El análisis de la tributación referida a las agencias de viaje ayudará a una mejor gestión de las mismas.

La regulación específica más sobresaliente en materia fiscal se encuentra en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. En esta normativa se contemplan una serie de regímenes especiales entre los que encontramos el dedicado a la agencia de viaje.

El régimen se asienta sobre dos requisitos fundamentales. Se precisa, de un lado, que la agencia actúe en nombre propio y de otro, que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que utiliza en la organización del viaje, sean ajenas, es decir, provengan de otras empresas del sector.

Las empresas que se acojan al régimen especial calcularán su base según los métodos de operación por operación o método global.

La base imponible se calcula sobre el margen bruto, concepto que presenta peculiaridades a la hora de la inclusión del IVA. El tipo de gravamen es el general del 18% con independencia de que los servicios de transporte y hostelería se regulen al tipo reducido de forma independiente. Esta consecuencia se extrae del hecho de que la regulación especial sobre las agencias de viaje considera todas las actividades realizadas para la organización del viaje como una única prestación de servicios.

En cuanto al IVA repercutido no se requiere que las cuotas referidas al mismo se consignen separadamente en la factura.

El IVA soportado no es deducible. No se deducirán las cuotas de IVA soportado referido a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las agencias de viajes contratan externamente para organizar el viaje y que redundan directamente en beneficio del cliente.

Puede ser que la agencia de viajes tribute al mismo tiempo a través del régimen general y especial. Se deberá realizar una sola liquidación que incluya las cuotas de IVA soportado y repercutido en su caso referida a los dos regímenes.

Las definiciones de apartamentos turísticos y viviendas turísticas vacacionales se encuentran recogidas en la Lau y normativa de desarrollo, legislación obsoleta que debe adaptarse a los nuevos tiempos. De los preceptos de la legislación civil se desprende la necesidad de una explotación económica; la prestación de determinados servicios por los arrendadores propios de la industria hotelera y la preparación del inmueble con todo lo necesario para su inmediata ocupación. La Normativa de derecho privado permite la perfección de contratos de arrendamiento verbales en los que la elaboración de las cláusulas fundamentales se dejan a la autonomía de la voluntad de las partes.

La legislación tributaria presenta especialidades en IRPF e IVA. De todas formas, con independencia del análisis concreto de la normativa que ya hemos abordado en líneas precedentes, lo interesante es saber que el alquiler para satisfacer las necesidades de vivienda del arrendatario son mucho más ventajosas que las existentes para alquileres dedicados a una finalidad turística o vacacional. El TEAC establece una clara diferencia entre un negocio y otro: la existencia de servicios propios de la industria hotelera. Pero el propio tribunal exige que esta cláusula aparezca en el contrato de arrendamiento. El problema fundamental estriba en que la Lau permite los contratos verbales y además, cuando se realizan por escrito estructura las bases contractuales en torno a la voluntad de las partes. Las cuestiones relacionadas con la consecución de la prueba se plantean en ocasiones como un escollo insalvable.

Finalmente, el ahorro sustancial que se produce en relación con la vivienda habitual ha llevado a prácticas encaminadas a enmascarar apartamentos turísticos en inmuebles dedicados al uso permanente de vivienda. La AEAT traslada la carga de la prueba a la obtención de la cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación y todo guiado por el afán de objetivar la prueba en una materia estructurada por la autonomía de la voluntad.

## **BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

AAVV, *Organización y Gestión de la Empresa Turística*, <ediciones Pirámide SA, Madrid, 2000.

BOKOBO MOICHE, S. “La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística”, *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 1999, pp. 243 y ss.

CARBAJO VASCO, D. “El Impuesto sobre el Valor Añadido y las agencias de viajes”, *Carta Tributaria*, nº 33 y 34, 1986.

ENCISO IZAGUIRRE, V. *Barreras Fiscales al Turismo Residencial*, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, nº 11, 2006.

PÉREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2010.

RUIZ GARIJO, M. *Fiscalidad de la Empresa Turística*, Edersa, Madrid, 2002.