

INDICE

1. Introducción.....	7
1.1 Resumen.....	7
1.2 Objeto.....	8
1.3 Objetivos y metodología.....	8
1.4Asignaturas relacionadas.....	10
2. Marco.....	12
2.1 El sector turístico en España.....	12
2.1.1. Evolución histórica del turismo en España.....	12
2.1.2. El turismo en la economía de España.....	15
2.2 El sector turístico en la Unión Europea y a nivel mundial.....	21
2.2.1. El turismo en la Unión Europea.....	21
2.2.2. El turismo a nivel mundial.....	23
2.3 Consideraciones sobre el sector.....	26
3. Aspectos fiscales en el turismo.....	27
3.1Principales conceptos y principios tributarios.....	27
3.1.1 Principios constitucionales en materia tributaria.....	30
3.1.2 Los principios comunitarios.....	32
3.1.3 Aplicación e interpretación de las normas financieras.....	33
3.1.4 Eficacia de las normas financieras en el espacio.....	34
3.1.5 El poder financiero en el Estado Español.....	35
3.2 Tipos de tributos.....	42
3.2.1 Los tributos.....	42
3.2.1.1 Clases de tributos.....	42
3.3 Problemática de la aplicación de la fiscalidad en el sector turístico.....	46
3.3.1 Incidencia de los impuestos en el turismo.....	47
3.3.1.1Incidencia sobre la demanda.....	48
3.3.1.2Incidencia sobre la creación de empleo.....	49
3.3.1.3Aplicación de impuestos, el impuesto sobre valor añadido (IVA) en la hostelería.....	50
3.3.1.4Los impuestos ambientales.....	55
3.4 Necesidad de aplicación de medidas fiscales en el sector.....	59
4. Aplicación de la fiscalidad en el turismo.....	63
4.1 Aplicación de tributos en el sector turístico de España.....	63

4.2 Aplicación de fiscalidad en el turismo en países de la Unión Europea.....	69
4.3 Comparativa de la Unión Europea con España.....	71
4.3.1 Comparativa del Impuesto Sobre Valor Añadido (IVA) en la Unión Europea.....	72
5. Conclusiones.....	87
Bibliografía.....	89

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. Porcentaje sobre el PIB.....	16
Tabla 2. Empleo y estructura porcentual sobre el empleo total.....	18
Tabla 3. Empleo y estructura porcentual sobre empleo total (Año 2008-2011)..	18
Tabla 4. Empleo y estructura porcentual sobre empleo total (Año 2000-2007)..	19
Tabla 5. Aportación del turismo a la economía: efectos directos, efectos totales por período, PIB y sus componentes y clases de efecto.....	20
Tabla 6. Llegadas de turistas internacionales en millones.....	21
Tabla 7. Países que más gastan en turismo internacional (millones de dólares)..	25
Tabla 8. Países con mayor ingresos por turismo internacional (millones de dólares).....	25
Tabla 9. Clasificación de tributos.....	45
Tabla 10. ADR y Rev. Par de año (2011-2014).....	55
Tabla 11. Entrada de turistas según Comunidad Autónoma destino principal. Año 2001.....	64
Tabla 12. Número de pernoctaciones según país de residencia en Islas Baleares. Año 2001.....	65
Tabla 13. Tarifa según categoría de establecimiento.....	66
Tabla 14. Tipos de IVA hoteles y restaurantes en los países de la Unión Europea. Año 2015.....	74
Tabla 15. Porcentaje neto de ocupación de plazas en hoteles y establecimientos similares. Enero a Septiembre 2013, 2014.....	78
Tabla 16. Millones de noches de estancia realizadas en el extranjero por residentes del país. Año 2013.....	79
Tabla 17. Pernoctaciones realizadas en establecimientos de alojamiento turístico (millones de pernoctaciones realizadas en el país) Año 2013.....	80
Tabla 18. Total gasto por país en viajes nacionales y al extranjero. Media del gasto por viaje y por noche. Año 2012.....	81
Tabla 19. Gasto realizado por turistas en bienes de valor, alojamiento, restaurantes y transporte. Año 2012.....	82

Tabla 20. Gasto turistas internacionales en millones de euros..... 85

Tabla 21. Gasto de turistas extranjeros según tipo de alojamiento principal..... 85

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Evolución de la aportación del turismo al PIB..... 17

Gráfico 2. Evolución Saldo por turismo..... 18

Gráfico 3. Evolución de la capacidad de generación de empleo del turismo..... 19

Gráfico 4. Comportamiento del empleo en España por rama de actividad..... 20

Gráfico 5. Grado de ocupación por plazas establecimientos hoteleros en España. Serie anual..... 52

Gráfico 6. Tasa de variación anual de pernoctaciones de viajeros residentes en 2012 por Comunidades Autónomas..... 53

Gráfico 7. Tasa de variación anual de pernoctaciones en España. Serie anual..... 53

Gráfico 8. Tarifa media aplicada por habitación ocupada en euros. Serie anual... 54

Gráfico 9. Tarifa media aplicada por habitación por categoría en euros. Serie anual..... 54

Gráfico 10. Ingresos por Impuestos sobre el consumo en 2012 en la Unión Europea..... 72

Gráfico 11. Tipo general del IVA en España y la Unión Europea en el año 2014... 73

Gráfico 12. Evolución del tipo general del IVA en España y la Unión Europea (2000-2014)..... 73

Gráfico 13. Número de plazas en hoteles y similares..... 75

Gráfico 14. Número medio de plazas en hoteles y similares..... 76

Gráfico 15. Grado de ocupación por plazas en hoteles y similares 2012..... 77

Gráfico 16. Porcentaje neto de ocupación de plazas en hoteles y establecimientos similares septiembre 2014.....78

Gráfico 17. Pernoctaciones realizadas en establecimientos de alojamiento turístico, realizadas por no residentes. Año 2013..... 80

Gráfico 18. Pernoctaciones hoteleras anuales por procedencia en millones. Serie anual..... 82

Gráfico 19. Llegada de turistas extranjeros a España. 2000-2014 (en miles y variación anual.).....	83
Gráfico 20. Pernoctaciones de viajeros extranjeros en establecimientos de alojamiento reglado. Enero-Noviembre 2001-2014 (Miles de pernoctaciones y sus tasas de variación interanual en porcentaje).....	83
Gráfico 21. Ingreso medio nominal por turista extranjero (Ingresos por turismo de la BP/nº de turistas a precios de 2014).....	84
Gráfico 22. Ingreso medio real por turista extranjero (Ingresos por turismo de la BP/ nº de turistas a precios de 2014).Enero-Diciembre 2000-2014 (noviembre y diciembre estimación excelotur).....	84
Gráfico 23. Turistas extranjeros por tipología de alojamiento y su gasto medio diarios sin transporte. Hoteles y Vivienda alquiler. (2008-2014).....	85

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Resumen

En este trabajo se abordan los aspectos propios del sector turístico, empezando por la historia de este sector analizando así su evolución y la importancia que tiene en la economía de España. Siguiendo por el turismo en la Unión Europea y a nivel mundial, resaltando el peso que tiene éste ilustrándolo con datos macroeconómicos y las tendencias de los flujos de turismo, destacando los países con más volumen de ingresos y capacidad receptora de turismo. Finalizando esta exposición con algunas consideraciones sobre el turismo.

En el siguiente punto se hace una exposición del marco teórico en relación a los principales conceptos y principios tributarios generales; la estructura del sistema tributario español así como la categorización de los distintos tipos de tributos que existen. Después se resalta la incidencia de éstos sobre la industria de los viajes y el turismo, nombrando algunos de los efectos que pueden tener en ciertas variables del sector, destacando la incidencia que tiene el Impuesto sobre valor añadido (IVA) en los hoteles y restaurantes. En este punto también se exponen los tributos ambientales y la relación de éstos con el turismo. Para acabar este apartado se trata la necesidad de aplicación de cierta fiscalidad sobre el turismo a pesar de sus posibles efectos negativos.

En el apartado 4, se analiza la aplicación de la fiscalidad en el turismo, con ejemplos de tasas, impuestos o tributos que han sido aplicados al sector y el efecto que ha tenido sobre éste, concretamente poniendo como ejemplo la experiencia de la ecotasa balear. También se aborda la aplicación de impuestos al turismo en Europa, nombrando algunos de éstos y con más detalle la tasa de estancia “Taxe de séjour” aplicada en Francia. En el último punto de este apartado se hace una comparativa de España con la Unión Europea, se destaca la dificultad de una armonización de fiscalidad en todos los países miembros. Debido a la dificultad de separar cuantitativamente el sector turístico del contexto del régimen tributario total de la Unión Europea, se ha considerado como mejor aproximación centrarse en el Impuesto sobre valor añadido (IVA), concretamente el aplicado a los hoteles y restaurantes de los distintos países de la zona.

Con todo ello se podrá concluir si la experiencia ha demostrado la viabilidad de cargar algunos impuestos al turismo en lo que respecta a su competitividad y sostenibilidad y, si realmente contribuye a mejorar y preservar el medio ambiente la aplicación de éstos. Además de en qué medida afecta el IVA a este sector, para competir con otros países.

1.2 Objeto

El objeto del presente Trabajo es el estudio sobre el efecto que la fiscalidad tiene sobre la industria del turismo en España dentro del contexto económico de la Unión Europea. Incidiendo especialmente en las cuestiones que afectan a la competitividad y sostenibilidad del sector.

1.3 Objetivos y metodología

El objetivo de este trabajo ha sido establecer una aproximación a la incidencia de los tributos sobre el sector turístico, en particular los impuestos indirectos y, concretamente, el IVA. Se pretende resaltar los efectos que tiene los tributos sobre el sector turístico y, para ello, se expondrán los posibles efectos sobre la demanda y empleo. Además se destacará la relación de los tributos medioambientales con este sector. Para ello se citará como ejemplo en España la “ecotasa”, aplicada en las Islas Baleares y su poca efectividad. Como ejemplo en otros países de Europa se expondrá la tasa de estancia, “taxe de séjour”, una de las primeras aplicadas en Europa.

Otro objetivo es exponer aspectos generales sobre los tributos, para ello se examinará el marco legislativo por el que se rigen, los principales principios tributarios y los distintos niveles de hacienda que existen. También aspectos como la configuración del territorio del Estado español y el funcionamiento de financiación, en los distintos niveles de Hacienda. Además se hará una clasificación de los tipos de tributos.

Por último y como elemento fundamental de este trabajo, se va a comparar España con el resto de los países de la Unión Europea en esta materia de turismo y la tributación a este sector. Debido a la diversidad que existe en la aplicación de otros tipos de impuestos más específicos al turismo, se comentará el Impuesto sobre valor añadido (IVA) aplicado a los hoteles y restaurantes en los distintos países de la Unión Europea. Así pues, se comparará los distintos tipos impositivos de dicho impuesto en los distintos países aplicado a la oferta de alojamiento y restauración.

A la hora de plantear este trabajo se ha tenido en cuenta la complejidad del análisis de la fiscalidad del turismo por dos razones: en primer lugar, las propias normas y leyes en materia tributaria que son competencia nacional por lo que un análisis extensivo a los veintiocho países integrantes de la Unión Europea es un trabajo prácticamente imposible de realizar, no sólo por su alcance en sí mismo, sino también por la diversidad lingüística que es imposible de abarcar. Por ello, para tratar algunos impuestos o tributos turísticos de países de la Unión Europea se ha concretado en la tasa de estancia aplicada en Francia.

Cabe destacar que, debido a la limitación de escindir cuantitativamente el sector turístico del contexto del régimen tributario total sobre todo a nivel de la Unión Europea, se han utilizado datos del Impuesto sobre el valor añadido aplicado a todos los sectores y al sector hotelero y de restauración en especial, con datos de informes, gráficos, de la Comisión Europea y Eurostat.

Para exponer la importancia del sector turístico en España y posición tanto con respecto a la Unión Europea como mundialmente, se han utilizado datos del Instituto Nacional de Estadística (INE), con la Cuenta Satélite de Turismo (CTS), de Movimientos Turísticos en Fronteras (frontur), de Encuesta de Gasto Turístico (Egatur) y de Institutos de Estudios Turísticos (IET). Así como informes de la Organización Mundial de Turismo (OMT) y el consejo mundial de viajes y turismo en inglés World Travel & Tourism Council (WTTC).

Para explicar el funcionamiento de la fiscalidad española, concretamente del sistema tributario y su estructura se han utilizado manuales de tributación, así como libros especializados en esta materia. Y consultas a la legislación, normativas y leyes de la Constitución Española y Ley general tributaria.

1.4 Asignaturas relacionadas y justificación

Capítulo	Marco general del turismo.
Asignaturas relacionadas	Tecnología del Sector Turístico.
Breve justificación	En estos apartados se tratan aspectos propios del sector turístico vistos en esta asignatura, ya que se hace un estudio de dicho sector, tanto a nivel nacional como a nivel mundial, señalando aspectos como los flujos de turistas, datos económicos, entre otros, así como la importancia con respecto a otros sectores.

Capítulo	Aspectos fiscales en el turismo y Aplicación de la fiscalidad del turismo.
Asignaturas relacionadas	Fiscalidad de la empresa.
Breve justificación	Debido a que en estos apartados se tratan conceptos tributarios tanto de forma general como tributos aplicados al sector del turismo y su efecto.

Capítulo	Marco general del turismo.
Asignaturas relacionadas	Macroeconomía
Breve justificación	En este apartado, se hará un estudio del sector turístico utilizando entre otros, datos macroeconómicos como son, PIB o la balanza de pagos, cómo ha afectado los ingresos que provienen de este sector a la balanza de pagos de España a lo largo de los años.

Capítulo	Marco general del turismo.
Asignaturas relacionadas	Economía Española y Mundial.
Breve justificación	Se tratan aspectos del sector turístico a nivel mundial y de la Unión Europea así como tributos aplicados en países de la Unión Europea, haciendo una comparativa con España.

2. MARCO

2.1 El sector turístico en España

Según la Organización Mundial del Turismo (OMT)¹, el turismo comprende las actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos a su entorno habitual, por un periodo de tiempo consecutivo inferior a un año, con fines de ocio, por negocios y otros.

El turismo es actualmente una de las actividades económicas y culturales más importantes con las que puede contar un país o una región. Éste genera movimiento y reactivación en la economía del país en el que se realiza, por lo que representa una parte muy importante en su evolución, ya que contribuye al desarrollo de las diferentes actividades que atiende de forma específica a la demanda de los turistas, afectando a otros sectores. Por una parte está definido por su demanda y el consumo de los visitantes. Por otra parte, el turismo se refiere a los bienes y servicios producidos para atender a dicha demanda.

2.1.1 Evolución histórica del turismo en España

En lo que respecta a la actividad turística española, ésta ha sido importante y ha ido evolucionando durante las cinco últimas décadas con fluctuaciones y varios ritmos de crecimiento.

Los inicios del turismo moderno se sitúan en la década de los años 50 del siglo XX (Bayón Mariné, F. 1999). En estos años se produjeron hechos importantes que afectaron al turismo español, entre los que destacan algunos como, el levantamiento por parte de la Organización de Naciones Unidas (ONU) de sanciones económicas y políticas que previamente había puesto; el acuerdo de Estados Unidos con España en 1953, hecho que supuso un fin al aislamiento del país; la creación del Ministerio de Información y Turismo en el año 1951; la aparición de un despertar turístico en la costa levantina y andaluza. Puede señalarse 1959 como el año de despegue, coincidiendo con un significativo momento la planificación económica de España, que entendió el turismo como un importante factor de desarrollo.

Además de estos acontecimientos, contribuyó el hecho de que el viaje internacional fue haciéndose cada vez más accesible, debido a diversos factores como la aparición del avión de pasaje, el bajo precio del petróleo, la mayor renta disponible de las familias, la aparición de las vacaciones pagadas y el aumento del

¹ Organización Mundial de turismo, es el organismo de las Naciones Unidas encargado de la promoción de un turismo responsable, sostenible y accesible para todos.

tiempo libre del que disponía la población en los países industrializados, dando lugar a un aumento de turistas extranjeros (Sancho et al., 1998).

Durante el período 1960-1973 el desarrollo de la actividad turística era de carácter maximizador y cuantitativo cuyo objetivo principal era alcanzar un crecimiento máximo, objetivo que parece no agotarse, hoy en día hasta la cifra récord alcanzada en 2014 de aproximadamente 65 millones de turistas. El país necesitaba divisas, como el turismo las podía proporcionar se consideró lo más conveniente crecer cuanto más mejor, tanto en término de demanda como de oferta. Este período se abrió en el año 1960 con una cifra de visitantes que superaba los 6 millones, dándose un crecimiento sostenido hasta el año 1973. Dicho crecimiento era principalmente en turismo de sol y playa que dio lugar a la construcción de apartamentos y hoteles provocando una precipitada urbanización de los litorales, carente de planificación.

Cabe destacar también, que en este periodo hubo una intensa actividad de carácter normativo para la promoción y ordenación del sector. Ésta se centró en el control de precios y calidad de los servicios, en el fomento de la capacidad de alojamiento y en la organización administrativa. En cuanto al control de precios y calidad de los servicios, con una legislación abundante, destacaba: la determinación de precios a percibir por la industria hotelera, la fijación de los precios máximos del menú turístico, la regulación de las condiciones de sanidad, la seguridad y habitabilidad en los apartamentos, los requisitos mínimos en infraestructuras en los alojamientos turísticos, la tenencia del Libro de Reclamaciones, imposición de multas y sanciones y la exigencia de graduación para desempeñar tareas directivas en los establecimientos turísticos. En lo que respecta al fomento de la capacidad de alojamiento, se centraron en el crédito hotelero, préstamos para financiar la construcción y venta de edificaciones para extranjeros en zonas turísticas, Primer Plan de Modernización Hotelera. Hay que destacar de la legislación sobre la organización administrativa de la oferta: el Registro de Empresas y Actividades Turísticas, ordenación de restaurantes, régimen de reservas hoteleras, Estatuto Ordenador de las Empresas de Actividades Turísticas Privadas, Ordenación de cafeterías, apartamentos y otros alojamientos similares, clasificación de los establecimientos hoteleros, Estatuto de los Directores de Empresas Turísticas, determinación de zonas y rutas turísticas. Además cabe destacar que en este período nacen algunos organismos como el instituto de estudios turísticos y la Escuela oficial de turismo. Así se iba regulando en muchos aspectos un sector que ganaba importancia en el país. (Auroles Martín, J. 2004)

El ritmo expansivo quedó interrumpido en el año 1973, en este año se dio una recesión motivada por el incremento de los precios del petróleo (crisis

energética) y la crisis económica entre otros factores. En el año 1976 empezó una nueva fase de crecimiento debido a la incorporación de los españoles al turismo de sol y playa además de un aumento de turistas extranjeros. Así durante los años setenta y principios de los ochenta los objetivos de la política turística no cambiaron, continuando con el modelo de sol y playa, mas turista y divisa sin contar los efectos negativos. Sin embargo hubo cambios en lo que respecta a las competencias turísticas, pues estos años se caracterizaron por una inestabilidad gubernamental, pues se dio el fin de la dictadura con la muerte del General Franco y se produjo la transición hacia la democracia (Bayón Mariné, F. 1999).

En los años 80 sucedieron varios hechos trascendentes en España como, el ingreso en la Comunidad europea, la culminación del proceso de transferencias turísticas a las Comunidades Autónomas, y una cierta bonanza económica, creciendo así este sector hasta inicios de los años 90 concretamente en el año 1991 que se inicia una nueva recesión, con una duración hasta el año en 1994, año en el que se inicia una nueva expansión.

En los siguientes años hubo un cambio de rumbo hacia un desarrollo más cualitativo y responsable, (Gómez Bote, V. 1998) que se puede definir en cuatro conceptos:

- 1) el desarrollo endógeno aplicado a las zonas rurales caracterizado por una estrategia artesanal.
- 2) Un ajuste estructural, aplicado fundamentalmente al turismo de sol y playa y cuyos conceptos son calidad y competitividad.
- 3) La teoría del desarrollo turístico sostenible, relacionada con el ajuste estructural que hace mayor importancia a los aspectos medioambientales.
- 4) La convergencia hacia Europa, los problemas estructurales del turismo español tienen como punto de referencia los países europeos.

De esta manera los conceptos de competitividad, calidad, eficiencia, diversificación, sostenibilidad, se convirtieron en conceptos claves para la administración Central y las Comunidades Autónomas. Estos conceptos indican el inicio de un cambio de modelo hacia un desarrollo más cualitativo y responsable, más propio de una economía desarrollada e integrada en la UE.

Durante las últimas décadas se puede distinguir entre una primera etapa, del año 2000 a 2007, marcada por un auge económico, y una segunda etapa, del año 2008 a 2014, marcada por las crisis inmobiliaria y financiera, riesgos sistémicos de los países de la zona euro y la ausencia de liquidez. En los últimos años el turismo

ha crecido y según las estimaciones² se espera que siga haciéndolo en una tendencia creciente.

Al observar la evolución del turismo se comprende que, éste evoluciona a la vez que la sociedad. Hubo unos años en los que las infraestructuras de sol y playa eran suficientes para el atractivo de un destino. El turismo estaba masificado y en pocos destinos mundiales estaban concentradas las llegadas de turistas, siendo todavía una actividad para unos pocos. En la actualidad es necesario saber que los criterios de elección de destinos viene marcado por conocer bien una demanda informada, exigente y cambiante, la cual tiene en cuenta, cuando van a elegir sus destinos temas como calidad y sostenibilidad, junto a criterios económicos y de precio. La actividad turística la realiza gran cantidad de la población de manera que, muchos destinos que en un principio eran exóticos hoy ofrecen sus productos tanto a mercados emisores tradicionales y exigentes, como a mercados emergentes.

2.1.2 El turismo en la economía de España

El sector turístico tiene una gran importancia en la actividad económica de un país, debido a que en el desarrollo de la industria turística se ven involucrados distintos sectores económicos. En este sentido el turismo se ha considerado generalmente como una exportación de una nación o región hacia un lugar de destino (país receptor, lugar de acogida), en el que se genera renta, se favorece la creación de empleo, se aportan divisas que ayudan a equilibrar la balanza de pagos, se aumentan los ingresos públicos y se fomenta la actividad empresarial. Por ello es elevada su aportación a la generación de Valor Añadido Bruto (VAB) y al Producto Interior Bruto (PIB) en el país receptor (Sancho et al., 1998).

Así pasa en la economía española, donde el turismo es una actividad clave, en tanto por su peso en el PIB como en el empleo, así como en otras variables económicas que se comentarán a continuación.

Cabe destacar antes que para valorar el efecto del sector turístico sobre la economía existen efectos directos y efectos indirectos o multiplicadores. Los primeros son generados por las empresas que suministran bienes y servicios adquiridos directamente por los turistas. Los segundos se refieren a los efectos que producen en el resto de sectores cuando se produce un incremento en la demanda de servicios turísticos. Aquí es donde aparece el concepto de las tablas

² Según un informe de Exceltur "Perspectivas turísticas" se espera que en el año 2015 haya una mejora el crecimiento tanto en el PIB turístico como las ventas generalizadas en las empresas de este sector.

input-output que muestra la relación de interdependencia entre los distintos sectores.

En cuanto a las variables económicas, en lo que respecta al PIB, según los últimos datos de la Cuenta Satélite del Turismo de España³, referidos a 2012⁴, el peso de la actividad turística alcanzó el 10,9% del PIB. La participación del turismo receptor representó en este porcentaje un 5,1, es decir, el que realizan los visitantes no residentes que viajan a España. Un 5,8% corresponde a otros componentes, que son el consumo turístico de residentes, gasto en consumo de las Administraciones Públicas con finalidad turística y formación bruta de capital fijo vinculada al turismo. De acuerdo a lo comentado anteriormente parte de este porcentaje (10,9%) procedería de aportación directa al PIB del sector turístico y otra parte del efecto multiplicador alcanzando así una aportación total de dicho porcentaje.(Tabla 1.)

Tabla 1. Porcentaje sobre el PIB

Precios corrientes	Año
	2012
Turismo receptor directo	5,1
Otros componentes del turismo	5,8
Total	10,9

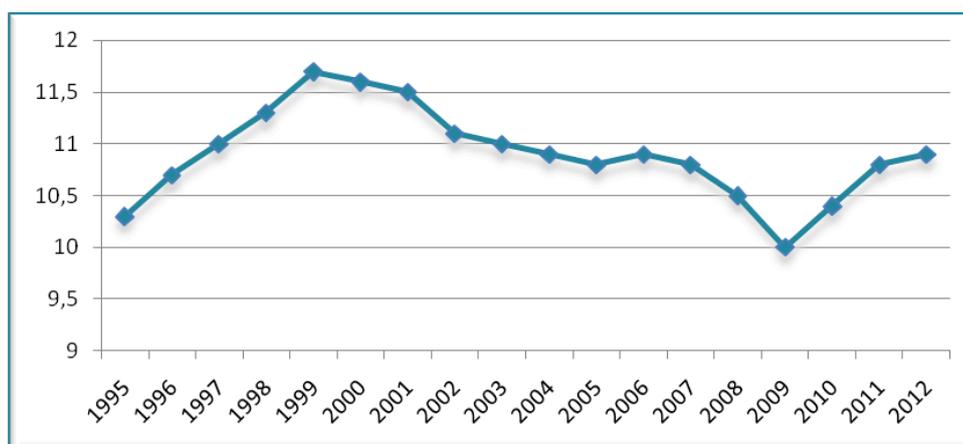
Fuente elaboración propia con datos INE, CST.

Observando la evolución en el gráfico 1 de la aportación del sector turístico al PIB de mediados de los años 90 hasta el año 2012, cabe destacar una tendencia creciente hasta el final de la década, año 1999, donde se muestra un mayor porcentaje sobre el PIB (11,7) y a partir del año 2000 cambia a una tendencia decreciente hasta el año 2009. En el comienzo de la nueva década el turismo vuelve a aumentar su peso sobre el PIB hasta la actualidad (tabla base 2008).

³ La **Cuenta Satélite del Turismo de España (CSTE)** está compuesta por un conjunto de cuentas y tablas, basadas en los principios metodológicos de la contabilidad nacional, que presenta los distintos parámetros económicos del turismo en España, para una fecha de referencia dada.

⁴ Se escoge este año debido a que es el último año disponible en Instituto Nacional de Estadística (INE) <http://ine.es/jaxi/menu.do?type=pcaxis&path=%2Ft35/p011&file=inebase&L=0> [Consultado 25 de septiembre de 2014]

Gráfico 1. Evolución de la aportación del turismo al PIB.



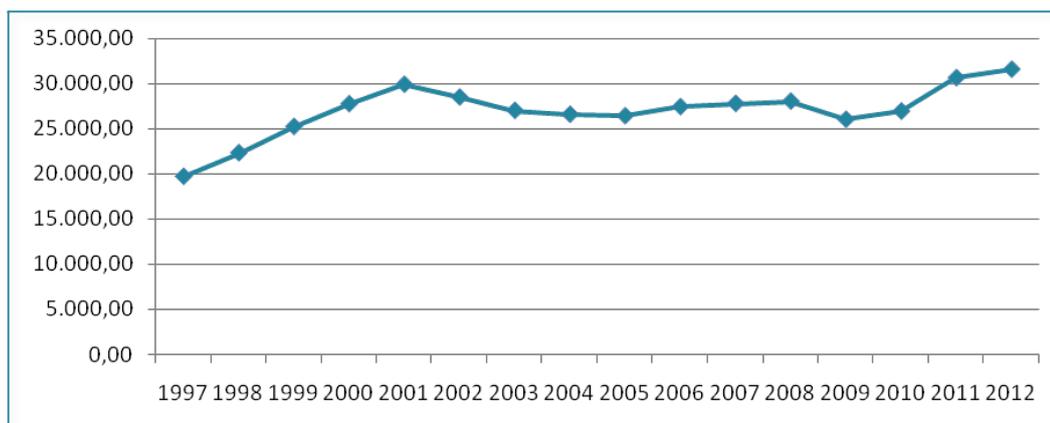
Fuente: elaboración propia con datos INE, CST.

En cuanto a la balanza de pagos, el déficit por cuenta corriente (exportaciones menos importaciones), característica estructural de la economía española, en parte es subsanada por el comportamiento positivo de la balanza de servicios. En esta balanza se encuentra el saldo neto de los ingresos por turismo. El superávit de la partida de turismo y viajes supera los 20 millones de euros, siendo en el año 2013 de 34.750 millones de euros con unos ingresos y unos pagos de 45.504,9 y de 12.359 millones de euros respectivamente, en el año anterior el saldo fue de 33.257⁵ millones de euros. El turismo, por tanto, tiene una importancia estratégica como factor equilibrador de las cuentas exteriores de la economía española.

A continuación se muestra en el gráfico 2, la evolución del saldo del turismo desde el año 1997 al año 2012. Se puede observar una tendencia creciente hasta el año 2000, a partir de este año desciende con pequeñas oscilaciones, en el año 2009 cuando cambia a una tendencia creciente.

⁵ Datos de Institutos de Estudios turísticos <http://www.iet.tourspain.es/es-es/estadisticas/otrasestadisticas/balanzapagos/paginas/default.aspx>

Gráfico 2. Evolución Saldo por turismo.



Fuente: elaboración propia con datos Banco de España.

Otro de los efectos del turismo en la economía es la generación de empleo, el incremento de actividad turística tiene como consecuencia un aumento importante del empleo debido a que se trata de un sector intensivo en mano de obra. Destacar que este aumento de empleo se concentra en determinadas épocas del año en las que hay una mayor afluencia turística lo que provoca la contratación temporal. Según los datos del INE de la Cuenta Satélite del Turismo, en el año 2012 el empleo procedente de la actividad turística superó los 2,1 millones de personas, representando un 11,9% del empleo total (tabla 2). De nuevo, no todo el empleo se generó directamente en los sectores turísticos propiamente dichos, sino que parte de este se creó de forma indirecta en otros sectores. Como se puede observar en la tabla 3, desde el año 2008 ha disminuido en cuanto a número de personas pero en lo que respecta al porcentaje sobre el empleo total se mantiene con pequeñas variaciones.

Tabla 2. Empleo y Estructura porcentual sobre el empleo total.

Año	2012
Empleo sector turístico (miles personas)	2.123,70
Porcentaje sobre el empleo total	11,9

Fuente elaboración propia con datos INE, Cuenta Satélite de Turismo.

Tabla 3. Empleo y Estructura porcentual sobre el empleo total. (Año 2008-2012)

Año	Empleo sector turístico	Porcentaje sobre total empleo
2008	2.452,3	11,9
2009	2.267,1	11,7
2010	2.240,9	11,8
2011	2.239,2	12,1
2012	2.123,7	11,9

Fuente: Elaboración propia con datos INE, Cuenta Satélite de turismo.

En la tabla 4 se puede observar la evolución del empleo desde el principio de los años 2000, ésta tiene una tendencia decreciente hasta el año 2008, anteriormente comentado, el nivel más bajo se da en el año 2007 en el que 5,1% corresponde a empleo generado directamente del sector turístico y el resto gracias al efecto multiplicador.

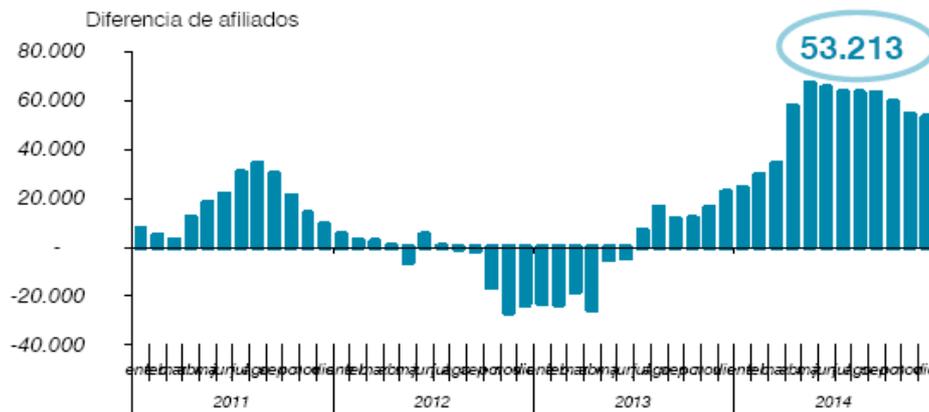
Tabla 4. Empleo y Estructura porcentual sobre el empleo total. (Año 2000-2007)

Año	Efectos directos (porcentaje)	Efectos totales (porcentaje)
2000	5,3	9,6
2001	5,2	9,4
2002	4,9	7,7
2003	4,8	8,4
2004	4,9	7,8
2005	5,1	7,9
2006	5,1	7,5
2007	5,1	7,3

Fuente Elaboración propia con datos INE, Cuenta Satélite de Turismo.

Si se mide a través de los afiliados en la seguridad social, el turismo ha conseguido generar empleo, concretamente durante el año 2014 alcanzó su máximo en el mes de mayo sin bajar desde ese mes de los 50.000 afiliados (gráfico 3). De los grandes sectores en la economía española, el turismo es la actividad que mayor capacidad tiene de generación de empleo (gráfico 4).

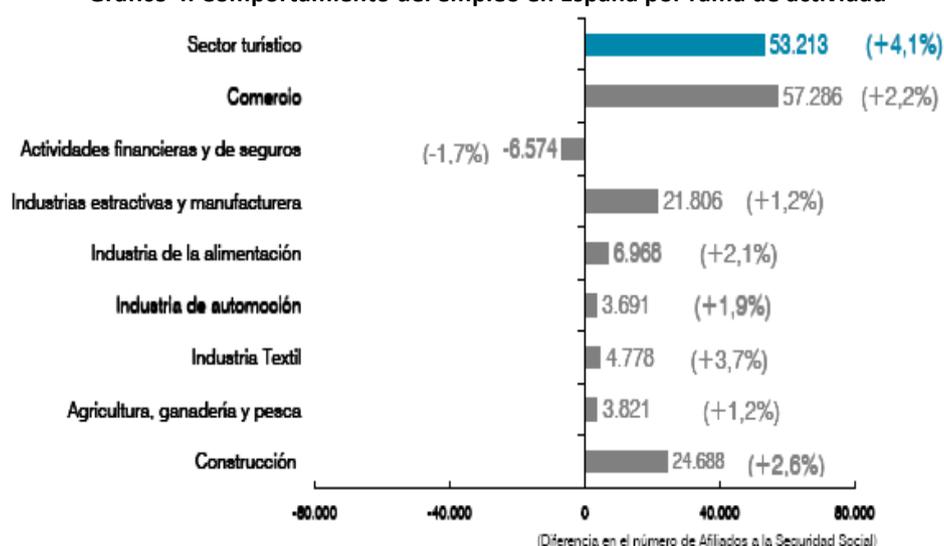
Gráfico 3. Evolución de la capacidad de generación de empleo del turismo



Fu

ente: Exceltur a partir de afiliados de la seguridad social.

Gráfico 4. Comportamiento del empleo en España por rama de actividad



Fuente: Exceltur a partir de afiliados a la seguridad social.

Siguiendo con los efectos del turismo, uno de ellos era el aumento de los ingresos públicos, así a través de los ingresos públicos generados por el pago de impuestos y tasas por los turistas, el sector público hace frente al pago de salarios, importaciones, sostenibilidad de los recursos entre otros. Es decir los ingresos que provienen de los impuestos y tasas aplicados tanto directamente como indirectamente al sector turístico.

A continuación se observa en la tabla 5 la recaudación del sector turístico de los impuestos netos sobre los productos⁶ en la que se observa un aumento en millones de euros pasando del año 2000 con 6.943,6 millones de euros a 10.953,2 millones de euros en el año 2007.

Tabla 5. Aportación del turismo a la economía: efectos directos y efectos totales por período, PIB y sus componentes, y clases de efectos.

Año	Efectos totales (millones de euros)	Efectos totales (Porcentajes)
2000	6.943,6	11,6
2001	7.394,5	11,8
2002	7.378,3	10,9
2003	8.345,8	11
2004	8.994,3	10,7
2005	9.903,5	10,4
2006	1.1138	10,4
2007	10.953,2	10,1

Fuente: Elaboración propia con datos INE.

⁶ Producción ajustada al tratamiento de paquetes turísticos.

Cabe destacar que el turismo español es un sector con importancia en su mayoría gracias al turismo internacional, por ello es dependiente del comportamiento del consumo exterior, fundamentalmente de Europa, a pesar de ello ha conseguido consolidarse como el segundo mercado más importante a nivel mundial, en lo referido a ingresos por turismo, y el cuarto en cuanto a llegada de turistas, según los datos de la OMT (2014.)

Tabla 6. Llegadas de turistas internacionales en millones.		
País	Año 2012	Año 2013
1 Francia	83	n.d
2 Estados Unidos	66,7	69,8
3 España	57,5	60,7
4 China	57,7	55,7
5 Italia	46,4	47,7
6 Turquía	35,7	37,8
7 Alemania	30,4	31,5
8 Reino Unido	29,3	31,2
9 Federación de Rusia	25,7	28,4
10Tailandia	22,4	26,5

Fuente elaboración propia con Datos OMT, 2014.

2.2 El sector turístico en la Unión Europea y a nivel mundial.

Se ha destacado la importancia del sector turístico en España, país miembro de la Unión Europea, dependiente del consumo exterior principalmente de Europa, siendo también un mercado importante a nivel mundial, por ello a continuación se van a estudiar aspectos de este sector en el contexto de la Unión Europea y mundial.

2.2.1 El turismo en la Unión Europea

El turismo representa la tercera mayor actividad socioeconómica en la Unión Europea (UE), en términos de contribución al PIB y de empleo, detrás de los sectores del comercio, la distribución y la construcción. Es también cada vez más importante en la vida de los ciudadanos europeos que viajan cada día más ya sea por motivos de ocio o profesionales.

En lo que respecta en términos de empleo y productividad, el sector turismo representa, con 9 millones de puestos de trabajo, el 4,1% de la mano de obra de la Unión Europea, generando el 3,3% del PIB de dicha región en 2013, un 1,8 millones de empresas, en su mayoría PYME, pertenecen a este sector. Estos datos son mayores si se tienen en cuenta la contribución indirecta, como se apuntaba

anteriormente el turismo afecta a otros sectores como la distribución, construcción, las empresas de transporte en general tanto aéreo, ferroviario, marítimo, y al sector cultural, con industrias culturales y creativas. Teniendo en cuenta esto, representa alrededor de un 10% de puestos de trabajo, con aproximadamente 22 millones de personas empleadas, generando en torno a un 9% del PIB de la Unión Europea en 2013 (WTTC, 2014).

El gasto de los turistas internacionales representó el 5,5% de las exportaciones totales en el año 2013 y se prevé un incremento anual de un 3,3% desde el año 2014 al 2024 (WTTC, 2014).

En cuanto a las llegadas de turistas internacionales en Europa, cabe destacar que en el año 2013, aumentaron un 5%, produciéndose un incremento de 29 millones con respecto al año anterior, alcanzando un total de 563 millones de turistas. Con esta cifra, Europa representa el 52% de las llegadas internacionales de todo el mundo. En lo que respecta a los ingresos por turismo, estos representan un 42% del total mundial, experimentando un crecimiento con respecto a 2012 de un 4% en términos reales, alcanzando 489.000 millones de euros (OMT, 2014). El sector turístico, como muestran los datos, es importante en la Unión Europea, a pesar de ello no existe una política común como tal para el turismo en la Unión Europea.

En lo que respecta a la política seguida en la Unión Europea, desde los años ochenta se ha mostrado interés por una política común en materia de turismo. Destacar que en el año 1984 fue cuando se mostró un interés por la necesidad de ésta con la *“Resolución del Consejo concerniente a una política comunitaria del Turismo (84/C115/01)”* y *“Para una política comunitaria de Turismo, primeras orientaciones (84/C115/02)”*, Estos documentos realizaban un repaso de la importancia y necesidad de desarrollar una política común del turismo para la Comunidad Europea, así como las materias sobre las que trabajar encaminadas a conseguir este objetivo (Tuero.E, 2010).

En este aspecto la Unión Europea a lo largo de los años ha ido sentando las bases de una política de turismo dando importancia a los factores que determinan su competitividad y teniendo en cuenta lo que implica un desarrollo sostenible. De este modo el turismo ganó más importancia con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el cual le dispone de competencias para apoyar, coordinar y completar la acción de los Estados miembros, permitiendo crear un marco de actuación coherente, pero excluyendo expresamente la armonización normativa. (Ruíz y Casado 2011).

Artículo 195:

1)-. La Unión complementará la acción de los Estados miembros en el sector turístico, en particular promoviendo la competitividad de las empresas de la Unión en este sector. Con este fin, la Unión tendrá por objetivo:

a) Fomentar la creación de un entorno favorable al desarrollo de las empresas en este sector.

b) Propiciar la cooperación entre Estados miembros, en particular mediante el intercambio de buenas prácticas.

2)-. El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, establecerán las medidas específicas destinadas a complementar las acciones llevadas a cabo en los Estados miembros para conseguir los objetivos mencionados en el presente artículo, con exclusión de toda armonización de las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados miembros.

Aunque se ha ido avanzando y evolucionando en materia de turismo no existe una política común europea como tal.

Como cualquier otro sector económico, la industria del turismo se enfrenta a una situación de competencia mundial cada vez mayor en la que los países emergentes atraen a un número mayor de turistas. Por ello Europa debería propiciar una oferta turística sostenible y de calidad, potenciando sus ventajas competitivas, así como su variedad de paisajes y su riqueza cultural. También sería acertado reforzar la cooperación entre dichos países, pues su población puede constituir una fuente de visitantes para los propios destinos europeos a medida que aumenta su nivel de vida.

2.2.2 El turismo a nivel mundial

La importancia del turismo a nivel internacional tiene un impacto directo en las economías de todos los países y es una fuente fundamental de ingresos para muchos destinos. Cuenta con un desarrollo relativamente reciente y, como tal, todavía está mostrando un crecimiento sostenido. Durante las últimas décadas, ha experimentado una continua expansión y diversificación, convirtiéndose en uno de los sectores económicos de mayor envergadura y crecimiento del mundo.

Cabe destacar que el turismo tiene un gran papel a nivel mundial, como afirmaba Taleb Rifai, Secretario General de la OMT, “2013 fue un año excelente para el turismo internacional”. “El sector turístico ha demostrado una notable capacidad de adaptación a las condiciones cambiantes de los mercados, así como para impulsar el crecimiento y la creación de empleo en todo el mundo, a pesar de los

retos económicos y geopolíticos que persisten. De hecho, el turismo ha sido uno de los pocos sectores que ha aportado buenas noticias a muchas economías”.⁷

Así pues, según la OMT, numerosos destinos han invertido en dicho sector convirtiéndolo en un factor clave del progreso socioeconómico. En cuanto a las cifras, el turismo a nivel mundial supone un 9% del PIB. La llegada de turistas internacionales en todo el mundo, es decir visitantes que pernoctan, ha ido experimentando un crecimiento continuado pasando de los 25 millones en el año 1950 a 1.087 millones en 2013 (OMT,2014). Según el último barómetro⁸ del turismo mundial de la OMT las llegadas de turistas en 2014 crecieron un 4,7% viajando 1.138 millones de turistas más que en el año 2013 (OMT, 2015).

Observando por regiones, del total de las llegadas de turistas internacionales el 51,8% corresponde a Europa, el 22,8 % a Asia Pacífico con un importante crecimiento en el último año, el 15,5% a las Américas y un 5,1% a África y Oriente medio respectivamente. Los ingresos por turismo internacional crecieron parejos a las llegadas, siendo un 5% en términos reales, alcanzando la cifra de 873.000 millones de euros. De éstos representa Europa el 42% manteniendo la cuota más alta, el 31% de los ingresos totales corresponden a la región Asia Pacífico con una tendencia creciente, seguido de las Américas obteniendo un 20%. África y Oriente medio fueron las regiones con menos ingresos por turistas internacionales teniendo una cuota de 3% y 4% respectivamente. Cabe destacar que, en lo referido a ingresos por turismo las regiones con mayor crecimiento han sido, Asia y el Pacífico, y las Américas (OMT.2014).

Centrándose en las subregiones, el crecimiento en términos absolutos lo lideró Europa Meridional y Mediterránea con 11 millones más de llegadas internacionales, un 6%, en 2013. España, considerado el mayor destino de la subregión, obtuvo un importante aumento en número de llegadas, siendo éste un 6%. Pero otros destinos importantes también obtuvieron un crecimiento fuerte, como Grecia, Portugal, Turquía y Croacia.

Con respecto a los países con mayor llegada de turistas y mayor número de ingresos por turismo, Francia es el país que más número de turistas recibe con 83 millones en el año 2012, seguido de Estados Unidos sin embargo éste último es el primero en ingresos, en el año 2013, por turismo con 139.000 millones de dólares aproximadamente, y Francia el tercero con 56.000 millones de dólares. España es el tercer país en llegada de turistas con 60,7 millones, (Tabla 6), y el segundo que más ingresos obtiene, con la cifra aproximada de 60.000 millones (Tabla 8) siendo

⁷ Comunicado de prensa. Madrid 20 de Enero de 2014.

⁸ El barómetro de la OMT es una publicación periódica de las tendencias de estrategia de marketing y la evolución del turismo a corto plazo.

el primer país en Europa. Alemania y Reino Unido están en el séptimo y octavo lugar respectivamente tanto en llegadas de turistas como en ingresos por turismo (OMT, 2014).

Con estos datos se observa que Europa es la región mayor emisora del mundo, genera la mitad de las llegadas de turistas internacionales en el mundo. Sin embargo, cabe destacar que, China es la que más gasta en turismo internacional, los turistas chinos gastaron en 2013 un total de 128.600 millones de dólares, impulsado por una mayor renta disponible, ampliándose la diferencia en el año 2013 con el segundo país que más gasta que es Estados Unidos (OMT, 2014).

Tabla 7. Países que más gastan por turismo internacional (Millones de dólares)

País	Gastos por turismo internacional	
	2012	2013
China	102	128,6
Estado Unidos	83,5	86,2
Alemania	81,3	85,9
Federación Rusa	42,8	53,5
Reino Unido	51,3	52,6

Fuente elaboración propia con datos OMT, 2014.

Tabla 8. Países con mayor ingresos por turismo internacional (Millones de dólares)

País	Ingresos por turismo internacional	
	2012	2013
Estados Unidos	126,2	139,6
España	56,3	60,4
Francia	53,6	56,1
China	50	51,7
Macaco	43,7	51,6

Fuente elaboración propia con datos OMT, 2014.

En cuanto a las exportaciones, el turismo internacional (viajes y transporte de pasajeros) representa el 30% de las exportaciones mundiales de servicios y el 6% de las exportaciones globales de bienes y servicios, contribuye con 3.500 millones de dólares (2.700 millones de euros) diarios a los ingresos mundiales por exportación, con un total de 1,3 billones de dólares en el año 2012. Como categoría de exportación, a escala mundial, el turismo ocupa el quinto puesto, después de los combustibles, los productos químicos, los productos alimentarios y la automoción, aunque son muchos los países en desarrollo en los que se sitúa a la cabeza.

En lo que se refiere al empleo, 1 de cada 11 empleados proviene de este sector. El Secretario General de la OMT, afirmó el pasado mes de enero de 2013 en unas declaraciones en el transcurso de un desayuno organizado por Nueva Economía Fórum, que por cada 100 puestos de trabajo directos en la actividad turística se generan indirectamente 140.

2.3 Consideraciones sobre el sector

El sector turístico es de gran importancia a nivel mundial, con buenas expectativas en los próximos años dado que el movimiento de turistas es cada vez mayor ya sea por motivos de trabajo, estudios, visita a familiares, ocio entre otros. Siendo Europa la región con más llegadas de turistas, y China el país que más gasto hace en turismo. Un sector también importante para la Unión Europea, que aporta importantes cifras a la economía de ésta. En lo que respecta a una política común en tema de turismo, carece de algunos aspectos así como en fiscalidad, debido a la dificultad que tiene converger en la recaudación y fijación de impuestos, pues cada país tiene su sistema propio y es un tema muy complejo que no han abordado en profundidad.

La mayoría de turistas que recibe y ha recibido España a lo largo de la historia ha sido procedente de Europa, mercado importante para un sector clave tanto en la historia española como en la actualidad, ha contribuido en el crecimiento económico en distintas épocas y situaciones, así como en la apertura de la economía del país, para proporcionar divisas al país cuando lo necesitaba y en épocas de recuperación de las diversas crisis. Se ha ido regulando mediante el desarrollo de leyes y normativas, consiguiendo mejoras en algunos aspectos pero en otros no ha sido suficiente como en la sostenibilidad. Otro aspecto es la recaudación mediante los impuestos que afectan a éste, que permite el ingreso de dinero a las administraciones públicas pero encarece los productos turísticos. El tema de la fiscalidad con la fijación de algunos impuestos y tasas directamente a productos turísticos con distintas finalidades entre las que está la conservación de los recursos se ha consolidado insatisfactoriamente.

3. ASPECTOS FISCALES EN EL TURISMO

3.1 Principales conceptos y principios tributarios

El sistema fiscal español está constituido por el conjunto de normas, instrumentos y medios con los que cuenta la Hacienda Pública para desarrollar sus principales funciones, que son la de recaudación, administración y empleo de los medios necesarios para satisfacer las necesidades públicas. De esta manera la Hacienda Pública actúa a través de los ingresos y gastos públicos, lo que da lugar al presupuesto, es decir, la planificación económica que recoge la previsión periódica de los mismos.

Cabe destacar, antes de ver como se regulan los tributos, el concepto de derecho financiero. Éste es la rama del Derecho que regula la Hacienda Pública o actividad financiera del Estado, que es la actividad de los entes públicos con la finalidad de obtener recursos para satisfacer necesidades públicas.

Incluye todo lo relacionado en materia de los recursos públicos con el derecho tributario, de crédito Público, Financiero patrimonial, del gasto público y presupuestario.

En el Estado Español existen tres niveles de Hacienda Pública, estos son la **Estatal**, **Autonómica** y **Local**.

En lo que respecta a los recursos públicos de la administración, el más importante y en el que nos centraremos es el **Tributo**, éste es el que le proporciona un mayor volumen de ingresos a la Hacienda Pública desde un punto de vista cuantitativo. El conjunto de normas que regulan los recursos tributarios y la rama del derecho que lo estudia se le denomina **derecho tributario**.

Las leyes que regulan los tributos se recogen en la Ley General Tributaria (LGT), así como las leyes que regulan los distintos tipos de tributo. También está reservado a Ley Orgánica, la regulación del sistema de financiación autonómica con la ley orgánica de financiación de Comunidades Autónomas (LOFCA) y la del Tribunal de Cuentas, Ley Orgánica de Tribunal de Cuentas (LOTCu).

Cabe destacar el principio de reserva de ley aunque se comentaran más adelante los principios en materia tributaria, este principio significa que ciertas materias sólo pueden ser reguladas por ley y no por normas con rango inferior y que lo establecido por una ley solo puede ser modificado por otra ley.

Con respecto a la materia tributaria, este principio significa que los tributos deben ser establecidos por normas con rango de ley.

En la Constitución Española se recoge en los artículos 133.1 *“La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*. Artículo 133.3 *“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”*.

El artículo 8 de la LGT concreta la extensión de reserva de ley a los siguientes aspectos.

- Hecho imponible, devengo, base imponible y liquidable, tipo de gravamen y demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- Supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- Determinación de los obligados tributarios y los responsables.
- El establecimiento y modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- El establecimiento y modificación de los recargos y abonar intereses de demora.
- El establecimiento y modificación de los plazos de preinscripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de preinscripción.
- El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de los pagos a cuenta.
- Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

Es importante comentar las leyes españolas dentro del marco de la Unión Europea.

El artículo 96.1 de la Constitución Española establece que el Tratado internacional tiene plena eficacia en España sólo con publicarse en el Boletín Oficial del Estado (BOE) sin la necesidad de ratificación o conversión a través de una ley interna. Sus disposiciones sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional. De tal forma que en caso de conflicto de normas se otorgará primacía a lo dispuesto en el Tratado. Por lo que éstas tienen prevalencia sobre las leyes españolas.

En lo que respecta a las fuentes del Derecho comunitario financiero, éstas responden a dos niveles, que serían el Derecho comunitario básico u originario (los Tratados) y el Derecho comunitario derivado de las normas emanadas de los órganos comunitarios.

En el Derecho comunitario básico u originario están las disposiciones del Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) reguladoras de la actividad financiera de las instituciones comunitarias, o que afectan a los ordenamientos financieros de los Estados miembros.

Con respecto a las fuentes de Derecho comunitario derivado pueden adoptar distintas formas, de carácter normativo así como el Reglamento, la Directiva, la Decisión y por último las Recomendaciones y los Dictámenes.

Cabe destacar la Directiva, ésta es una norma que obliga a todo Estado miembro destinatario en cuanto a resultado a alcanzar, dejando a instancias nacionales la competencia en cuanto a la forma y medios. Éstas tienen relevancia en materia tributaria dirigidas a la armonización de las legislaciones tributarias de los Estados miembros, dichas deben ser adoptadas por unanimidad del Consejo, como excepción a la regla de la mayoría. Ejemplo la ***Sexta Directiva en materia de IVA (Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de Diciembre de 2005)***.

Respecto a la posición que ocupan en la legislación interna los distintos niveles de normativas de la Unión Europea, existe un criterio jurisprudencial en los Tribunales de los Estados miembros y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que establece, en caso de conflicto, la **primacía** de los **Reglamentos comunitarios** sobre las leyes nacionales, por el criterio según el cual los Estados no pueden oponer una medida unilateral frente al ordenamiento comunitario.

Existe otro tratado internacional que tiene importancia en el ámbito tributario, estos son los Convenios de Doble imposición, Tratados firmados por España y otro Estado para resolver los problemas de doble imposición que pueden surgir

por la yuxtaposición de los criterios de sujeción al poder tributario de diferentes Estados.

3.1.1 Principio constitucionales en materia tributaria

Los principios constitucionales vinculan tanto al legislador al establecer las normas tributarias como a la Administración en el momento de aplicarlas.

En el artículo 31 de la Constitución se recogen los principios de justicia en materia tributaria y del gasto público. Así se indica que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”. Se deduce la idea de justicia financiera como la contribución de los ciudadanos que se legitima no sólo porque su detracción se obtiene en base a criterios de justicia, sino porque financia un gasto al que se exige también un criterio de asignación equitativa.

También están recogidos en el artículo 3 de la LGT “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”.

- **PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA**

Este principio cumple diversas funciones, como por ejemplo, es presupuesto de la imposición, debido a que el impuesto se establece porque hay una capacidad económica. En este sentido se ha relacionado la capacidad económica con el objeto del tributo, considerándose manifestaciones de esta capacidad económica, la renta, el patrimonio y el consumo. Además es límite, el impuesto no puede sobrepasar el límite de la capacidad económica. Hay que respetar el mínimo vital, las necesidades vitales del individuo. Otra es la limitación que implica el principio de no confiscatoriedad.

Es la medida de la imposición, se pagará más o menos ante un mismo impuesto teniendo en cuenta la capacidad económica.

Es una garantía del contribuyente frente al poder de imposición, es decir, derecho a ser gravado atendiendo a la misma en contraposición al deber de contribuir.

Se distingue entre capacidad económica absoluta y relativa. La primera es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas, y se tiene en cuenta en el momento de delimitación de los presupuestos de hecho. La segunda es el criterio que ha orientar la determinación de la concreta carga tributaria, y se tiene en cuenta en el momento de la fijación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.

- **PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

Indica que todos deben soportar las cargas tributarias. El concepto de “todos” incluye tanto españoles como extranjeros que, siguiendo el principio de capacidad económica, tengan capacidad económica.

Dicho concepto se puede ver de manera subjetiva y objetiva, la primera se refiere a que todos deben contribuir según su capacidad, la segunda a que todos los actos o hechos que releven capacidad económica deben estar sujetos a tributación.

Prohíbe la existencia de privilegios fiscales e impone la imposibilidad de eximir a nadie de contribuir por otras razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. También prohíbe la concesión de exenciones y bonificaciones que puedan ser consideradas discriminatorias, porque se traten de forma distinta las mismas situaciones, o bonificaciones o exenciones que respondan a la protección de otros fines también protegidos constitucionalmente o que sean base de interés general.

- **PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**

Es una especificación del principio de igualdad ante la ley recogido en el artículo 1.1 de la Constitución Española.

Se pueden distinguir dos sentidos, un sentido horizontal, según el cual deben ser tratados por igual aquellos que tienen la misma capacidad contributiva, y un sentido vertical, según el cual deben ser tratados de forma desigual los que tienen distintas capacidades contributivas.

Éste ha de manifestarse tanto en la estructura del sistema tributario como en la fase aplicativa del tributo.

- **PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD**

Significa que los titulares de mayor capacidad económica han de ser gravados de forma más que proporcional que los titulares con capacidad económica menor. Suele predicarse del sistema tributario en su conjunto, de forma que esa mayor contribución se produzca en relación con el conjunto de impuestos que, respectivamente, graven a uno u otro sujeto. No debe integrarse en todos los impuestos sino que es un efecto de la actuación integral del sistema.

La progresividad del sistema puede obtenerse mediante una discriminación tanto cuantitativa como cualitativa de la riqueza imponible.

La cuantitativa, más conocida, se aplica generalmente a través de tipos de gravamen con estructura progresiva o fijando mínimos exentos. La cualitativa se

obtiene gravando unas rentas y otras no, imposición indirecta, por ejemplo, haciendo distinción entre los bienes de lujo y los bienes de primera necesidad.

El principio de progresividad tiene los límites constitucionales del respeto a la propiedad privada (artículo 33 de la Constitución Española), y la no confiscatoriedad (artículo 31.1).

3.1.2 Los principios comunitarios

España es un país integrante en la Unión Europea, por lo que forma parte del Tratado de la Unión Europea (TUE) y la producción normativa que tenga lugar en el funcionamiento de las instituciones tiene eficacia en el sistema jurídico español, anteriormente comentado.

A continuación se comentaran los principios en la Unión Europea, estos principios pueden calificarse en dos grandes bloques:

Los que limitan la soberanía financiera de los Estados que son:

- Principio de solidez financiera.
- Principio de Subsidiariedad.
- Prohibición de ayudas del Estado.

Los principios que afectan directamente a los particulares:

- Principio de no discriminación.
- Libertad de circulación.

El principio de **solidez financiera** se encuentra regulado en el *artículo 119.3* de la *TFUE* que establece que *“Dichas acciones de los Estados miembros y de la Unión implican el respeto de los siguientes principios rectores: precios estables, finanzas públicas y condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable.”*

La eficacia de este principio tiene sus efectos sobre el poder financiero de España como estado miembro de la Unión Europea, a través de medidas de disciplina presupuestaria y limitaciones al endeudamiento público con exigencias de limitaciones de déficit público excesivo y estabilidad financiera.

Estas limitaciones suponen el respeto por parte de la Hacienda Pública española al marco jurídico establecido en los artículos 123 a 126 del TFUE y al Derecho comunitario derivado, dictado por el consejo en desarrollo de ciertos reglamentos.

El principio de **subsidiariedad** tiene un alcance general, estableciendo un criterio de delimitación de competencias entre las autoridades comunitarias y nacionales. Dispone *“En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión*

intervendrá sólo en el caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional o local y, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión”.

En relación con el principio de proporcionalidad “el contenido y la forma de acción de la Unión no excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”.

En lo que se refiere a la prohibición de las **ayudas de Estado** es un principio que en materia financiera condiciona la política de subvenciones, así como las medidas fiscales beneficiosas para determinados sectores o empresas y que puedan ser consideradas ayudas de Estado de carácter fiscal.

Se encuentra recogido en el artículo 107 del TFUE “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia a determinadas empresas o producciones”.

El principio de **no discriminación** se encuentra en el artículo 18 TFUE que prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad.

El principio de **libertad de circulación** de personas, mercancías, servicios y capitales que constituyen el contenido jurídico esencial del mercado único.

Cabe destacar que existe una limitación importante en el diseño del sistema tributario que debe respetar un principio de neutralidad según el cual éste no será un obstáculo que impida el ejercicio efectivo de derechos y libertades.

Es muy importante la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia (TJCE) en la interpretación de los principios comunitarios.

Se ha comentado la normativa por la que se rigen los tributos y los principios en esta materia, a continuación se va a comentar el proceso de aplicación, y la delimitación de sus efectos en las personas y territorios.

3.1.3 Aplicación e interpretación de las normas financieras

CESE NORMAS FINANCIERAS

Las normas se someten al régimen común aplicable a las demás normas jurídicas, de manera que su vigencia cesa por alguna de las tres causas siguientes.

1. Por el transcurso del tiempo fijado en las mismas: como se prevé el artículo 10 de la LGT cabe la posibilidad de que algunas normas tributarias se aprueben con un plazo determinado de vigencia.
2. Por derogación expresa o tácita: si aparece una nueva ley que regula la misma materia de forma distinta, entendiéndose así derogados los preceptos de la ley anterior siendo incompatibles con la ley posterior.
3. Por declaración inconstitucionalidad por parte de TC: existe la posibilidad de que la nulidad de una ley afecte a las situaciones pasadas, a diferencia de la derogación que afecta a situaciones futuras.

Cabe destacar que las normas aplicables a los tributos son vigentes en el momento del devengo, pese a que dichas normas hayan sido posteriormente derogadas. Este hecho se denomina ultraactividad de las normas.

NORMA FINANCIERA

El artículo 10 de la Ley General Tributaria dice *“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicia desde ese momento. No obstante, las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias más favorable”*. Por tanto salvo en aquellos supuestos en los que se disponga lo contrario, las normas tributarias no serán retroactivas, proyectándose siempre sus efectos hacia delante. Con excepción de las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos, que sí se establece su retroactividad en relación con los actos que no sean firmes, cuando su aplicación resulte más favorable.

3.1.4 Eficacia de las normas financieras en el espacio

TERRITORIALIDAD Y RESIDENCIA

En este aspecto dos criterios de sujeción cabe destacar, el de **personalidad**, en el que las normas tributarias obligan a los nacionales de un país en cualquier lugar que estén. Y el de **territorialidad**, en base al cual se sujeta a las personas o hechos en territorio Estado, sea cual sea su residencia. Así lo refleja el artículo 11 de la Ley General Tributaria. *“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”*.

Estos conceptos resultan también aplicables en los niveles territoriales autonómico y local. Así lo relejan los artículos 157.2 de la Constitución Española y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas (LOFCA) que

otorgan preferencia al criterio de territorialidad respecto al ámbito de aplicación de las normas tributarias de las Comunidades Autónomas. Lo mismo ocurre en relación con los tributos locales, de acuerdo con el artículo 6 del Texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLHL).

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble imposición internacional se da cuando el mismo hecho imponible es gravado dos veces por Estados distintos. Es decir, dos Estados distintos someten a una misma persona, por razón del mismo objeto y mismo periodo de tiempo, a impuestos sustancialmente iguales.

Otra situación que se puede dar es la llamada evasión fiscal, cuando un hecho no es gravado por ningún estado.

3.1.5 El poder financiero en el estado español

Después de ver los principios, leyes y marco por los que se rigen los tributos, se van a comentar quién o qué ente público tiene el poder de establecer tributos, la configuración del territorio en esta materia así como la forma de financiación con el recaudo de éstos.

LA CONFIGURACIÓN DEL PODER FINANCIERO EN EL ESTADO ESPAÑOL.

Como se apuntaba anteriormente el derecho financiero regula la actividad financiera, es decir, la actividad de obtener recursos para la satisfacción de necesidades públicas. Por ello se destaca el Poder financiero que es para designar el poder de establecer un sistema de ingresos y gastos. Concretamente el Poder tributario hace referencia al **poder de establecer tributos**.

Según Bayona de Perogordo y Soler Roch, citados en (Navarro Faure, 2012), define dicho poder como el conjunto de funciones directamente atribuidas por la Constitución a diversos órganos del Estado a fin de determinar las necesidades públicas, establecer el sistema de recursos destinados a financiarlos y planificar y controlar periódicamente el desarrollo de la actividad financiera (Navarro Faure, 2012).

Se distingue entre poder tributario originario y derivado, el primero se refiere al poder del ente público al que le viene atribuido por la Constitución, establecer tributos. El segundo se refiere al poder del ente público al que le es reconocido por normas subordinadas a la constitución.

En este sentido el artículo 133.1 de la Constitución española establece *“La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”*.

Las **entidades territoriales descentralizadas**, están dotadas no sólo de unas instituciones políticas propias que garantizan su autonomía en el ámbito de sus competencias (un Gobierno autónomo y una Asamblea legislativa en el caso de las Comunidades Autónomas), sino además de un **sistema de recursos** con los que **financiar** las **necesidades públicas** asumidas o que en el ámbito de sus competencias decidan asumir. Dicho en otros términos, también de un sistema de reparto del poder financiero.

La Constitución española estableció los principios comunes que limitarían el ejercicio de ese poder financiero y del establecimiento y regulación de esos ingresos y gastos (principios de justicia formal y material del sistema tributario y gasto público). Además estableció los principios en los que se debían inspirar las relaciones entre los distintos niveles de la Hacienda Pública, comentados anteriormente, Estatal, Autonómica y Local. Así el artículo 156.1 estableció *“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejercicio de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*. A su vez en el artículo 142 se establece *“Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*.

En dichas Haciendas Territoriales existen ciertos principios, éstos son la Autonomía financiera, Suficiencia financiera, Coordinación Hacienda Estatal y Solidaridad.

El marco constitucional en el que las Haciendas territoriales se mueven no es sólo interno, sino también comunitario, y que, por tanto, a los principios constitucionales que rigen la actividad financiera de las Haciendas Autonómicas y Locales en la Constitución española, hay que superponer también los establecidos por las normas comunitarias.

Destacar, después de ver el poder financiero, en un país como España en el que su **organización territorial** se basa en un **Estado y territorios autónomos**, con tres niveles de hacienda, el **sistema de financiación**. Existen varios tipos de sistemas, estos son:

- **Sistemas de separación** en el que los diferentes impuestos se reparten entre Estado central y los territorios autónomos.
- **Sistemas de unión** en el cual el Estado, cuyos órganos participan los representantes de los diversos territorios, tiene la competencia exclusiva para establecer tributos iguales para todo el territorio nacional y para recaudarlos.

- **Sistemas mixtos**, en los que pueden identificarse rasgos tanto del sistema de separación como del sistema de unión.

La Constitución establece un **régimen general de financiación** para todas las Comunidades Autónomas con la **excepción** de los territorios del **País Vasco** y **Navarra**, respecto a los cuales se mantuvo el régimen de concierto o convenio. El régimen general regulado en la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas se calificó como un **sistema mixto** en el que preponderando los elementos del sistema de **unión**, se introdujo dosis de **separación**. La hacienda del Estado recauda de cada Comunidad Autónoma los impuestos generales, la suma de dinero recaudada pasa a constituir un fondo común que después el Estado proporciona un porcentaje a cada una de ellas. A excepción del País Vasco y Navarra que sus respectivas haciendas recaudan sus impuestos y luego proporcionan un porcentaje de dicha recaudación a la Hacienda del Estado.

Así se destacan las competencias de cada nivel, Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

A. EL PODER FINANCIERO DEL ESTADO

El Estado tiene competencia exclusiva para regular la Hacienda General, pudiendo determinar libremente su sistema de ingresos y gastos sin más limitaciones que el respeto a las normas constitucionales.

Teniendo la función fiscalizadora el Tribunal de Cuentas.

B. EL PODER FINANCIERO DE LAS CCAA

El artículo 156 Constitución Española permite extraer los que pueden ser considerados principios fundamentales del Federalismo Fiscal español, *“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*.

La Autonomía financiera, establecida en el artículo 156.1 de la Constitución Española, constituye la proyección del principio general de autonomía en relación con el desarrollo de la actividad financiera y se concreta en el reconocimiento de un ámbito financiero propio. Los límites derivan de la necesaria coordinación de la hacienda de las comunidades autónomas con la hacienda estatal.

Destaca el principio de solidaridad, en el sentido de solidaridad interregional. Esto es, como un principio que busque el equilibrio entre la unidad y la autonomía en los sistemas de financiación, y que sirva de fundamento a mecanismos redistributivos que permitan corregir desequilibrios interterritoriales.

La coordinación con la Hacienda Estatal, en el ámbito de los recursos, se manifiesta en el **sistema compartido** de determinados **tributos** así como en las limitaciones de endeudamiento de las Comunidades autónomas.

El artículo 157.2 de la Constitución Española establece mediante estos dos principios, territorialidad y neutralidad, la prohibición de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio y la prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios.

De los dos tipos de financiación que existen se va a comentar las de **régimen común**.

Las comunidades Autónomas consiguen **recursos** mediante los siguientes:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre los impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Propios impuestos, tasas, contribuciones especiales.
- c) Transferencias fondo con cargo presupuestos del Estado.
- d) Rendimientos patrimonio.
- e) Producto de las operaciones de crédito.
- f) Ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- g) Multas y sanciones en el ámbito de su competencia.

En lo que respecta a los tributos, existen los propios y los cedidos. Centrándose en los **propios**, estos son los **aplicados** por cada **Comunidad Autónoma**, éstas tienen la facultad de establecer sus propios tributos incluidos los recargos sobre impuestos estatales.

Límites a este poder son:

- La prohibición de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.
- La Imposibilidad de que los tributos propios recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado.
- La necesidad de dar una compensación financiera a las Corp. Locales cuando se establecen tributos a favor de la Hacienda autonómica.

Ejemplo: Medio ambiente y juego.

Los tributos **cedidos** son los **establecidos** por el **Estado** y éste tiene su titularidad, pero el producto recaudatorio en todo o en parte corresponde a la comunidad autónoma.

Las Comunidades Autónomas, pueden asumir algunas competencias normativas sobre estos tributos, que normalmente se refieren a las tarifas de impuesto, tipos de gravamen, bonificaciones y deducciones. También asumen respecto a algunos de estos tributos la liquidación, inspección y recaudación. En el caso de no ejercer ninguna competencia normativa las Comunidades Autónomas se aplican las estatales.

C. EL PODER FINANCIERO DE LAS COORPORACIONES LOCALES

El artículo 142 de la Constitución Española establece para estos entes el principio de suficiencia financiera: *“Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirá fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*. Asimismo la Constitución establece *“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”*.

Las limitaciones al poder tributario de las Corporaciones locales viene marcada, respecto a los ingresos, fundamentalmente, por el límite formal representado por la **ausencia de potestad legislativa**, lo que impide a la Hacienda local establecer, regular o incluso suprimir sus propios tributos, siendo una ley estatal la que debe establecer el marco general de actuación de la Hacienda local.

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, contiene un artículo por el que se aprueba el *Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LHL)* que regula el sistema de financiación, presupuesto y deuda. Éste diseña un modelo basado en impuestos obligatorios, impuestos potestativos, contribuciones especiales y, sobretodo, en las tasas por prestaciones de servicios o por aprovechamiento del dominio público. Por lo que los **municipios** sólo tienen la **potestad reglamentaria** que se manifiesta a través de las **Ordenanzas Fiscales** de cada respectivo Ayuntamiento.

Así pues no pueden “crear” tributos pero los pueden poner en **aplicación efectiva** a través de **Ordenanzas** y gestionar los ya creados por la ley estatal. *Artículo 6 y 7 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.*

Artículo 6. **“Principios de tributación local.”**

Los tributos que establezcan las entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios:

a) *No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.*

b) *No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.*

c) *No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.*

Artículo 7. Delegación.

7.1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que esta ley les atribuye. Asimismo, las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los restantes ingresos de Derecho público que les correspondan.

Por lo que pueden delegar algunas facultades a otras entidades públicas.

Artículo 9. “Beneficios fiscales, régimen y compensación.”

1. No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.

No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la ley. En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.

2. Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan ; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos

de las Entidades Locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales.

Por lo que Ley estatal establece el sistema de tributos locales y las corporaciones locales lo desarrollan y aplican este sistema a través de ordenanzas.

Artículo 15. **Ordenanzas fiscales.**

1. Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos.

2. Respecto de los impuestos previstos en el artículo 59.1, los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales.

3. Asimismo, las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley, bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

A la vez se aprueban los proyectos de financiación para cubrir los gastos que requiere la intervención, mediante las principales fuentes de ingresos públicos, que son:

1. Los tributos.
2. Las empresas estatales o las participaciones en otras empresas.
3. Los préstamos con que cubren el déficit cuando los gastos superan a los ingresos, emitiendo valores de Deuda Pública (obligaciones, letras del Tesoro, pagarés del Tesoro, etc.).

Cabe destacar que por ley, los Ayuntamientos están obligados a exigir impuestos como el de sobre Bienes Inmuebles, sobre Actividades Económicas y sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Asimismo, los Ayuntamientos también podrán, si así lo desean, establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3.2 Tipos de impuestos

3.2.1 Los tributos

En el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria se definen los **tributos** como *“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.”*

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución“.

Por lo que es una obligación legal, de carácter pecuniario, establecida con arreglo a la ley, en la que existe un deudor o contribuyente y un acreedor (Administración Pública), para que ésta última financie el sostenimiento de los gastos públicos.

Cabe destacar que un tributo no es una sanción, pues no es una corrección de una conducta, es una obtención de ingresos. Si que pueden concurrir pero el fundamento de una y de otra son diferentes.

3.2.1.1 Clases de tributos

En el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria, se recogen **tres clases** de tributos:

- Impuestos.
- Contribuciones especiales.
- Tasas.

A. IMPUESTOS

La Ley General Tributaria define los impuestos como *“los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente“.*

Por tanto, el impuesto es una **obligación legal** y pecuniaria establecida a **favor** de una **Administración Pública** sin contraprestación, y los obligados o contribuyentes, que son quienes ponen de manifiesto una capacidad económica mediante un acto o hecho, deben pagar una cantidad económica establecida.

A.1 CLASES DE IMPUESTOS

Existen varias clasificaciones de impuestos como por ejemplo Impuestos **personales**, que son los dirigidos a una persona determinada y los Impuestos **reales**, los dirigidos a bienes o derechos. Otra clasificación sería los Impuestos **objetivos**, que son los que no tienen en cuenta las situaciones personales y los Impuestos **subjetivos**, que si que tienen en cuenta las circunstancias personales. Otra clasificación sería los Impuestos **instantáneos** y **periódicos**, los primeros son en el momento y los segundos se dan por periodos. Pero la más relevante es la que se hace atendiendo al modo en que éstos recaen sobre el contribuyente. Ésta distingue entre:

Impuestos directos, que son los que recaen directamente sobre la capacidad económica del contribuyente, es decir, sobre el patrimonio y los ingresos que haya obtenido en un determinado periodo de tiempo. Los principales impuestos de éste tipo son, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS), y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Impuestos indirectos, recaen sobre la compra o consumo de determinados bienes y servicios. Cuanto más bienes o servicios adquiera el contribuyente más impuestos indirectos pagará, sin distinción de quién es el que efectúa la compra, ni su patrimonio o renta. Los principales son, el Impuesto sobre Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

B. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

La Ley General Tributaria define las contribuciones especiales como *“Los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”*.

Por lo que las contribuciones especiales son las que se aplican como consecuencia de algunos hechos así como, el asfaltado o alumbrado de las calles. Son hechos en los que, además de un beneficio generalizado de todos los ciudadanos, se produce un beneficio especial a favor de los propietarios de los edificios situados en las calles donde se han realizado, debido a un aumento de valor.

El obligado o sujeto pasivo, son las personas beneficiarias por la realización de las obras o la ampliación de servicios locales que originen la obligación de contribuir.

Existen tres tipos de contribuciones especiales dependiendo del nivel de Hacienda, éstas son las contribuciones especiales del Estado, de las Comunidades Autónomas y las de las Corporaciones Locales. Cabe destacar que las que **mayor**

implantación tienen son las de la **Administración local**, pues los gastos en obras públicas o en el establecimiento de servicios son mayores que las realizadas en las demás administraciones. Como ejemplos de supuestos que dan lugar a las mismas en el ámbito local se puede citar el incremento de valor de una vivienda por la realización de obras municipales, o la nueva pavimentación de calles o aceras.

C. LAS TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

El tercer tipo de tributo son las Tasas y la Ley General Tributaria las define como *“Los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las normas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”*.

Por lo que la tasa se puede definir como una modalidad de tributo, es decir, una obligación legal y pecuniaria, establecida a favor de una Administración Pública, y consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, o en la prestación de servicios o actividades administrativas realizadas en régimen de derecho público, que afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando el servicio no sea de recepción voluntaria y no se preste por el sector privado. Como ejemplo sería la tasa exigible por la instalación de terrazas de los restaurantes en las aceras de las vías públicas, pues consiste en la utilización especial del dominio público, el abastecimiento de aguas, el alumbrado, la enseñanza pública entre otros.

Existen tres tipos de tasas las Estatales, Autonómicas y Locales.

Este tributo es de muy **frecuente** utilización en las **Entidades Locales**. Ejemplo de éstas son: tasas por recogidas de basuras, alcantarillado, licencia urbanística, licencia de apertura, licencia ambiental, ocupación de la vía pública con terrazas, etc. Esta potestad de establecer tasas se recoge en el *artículo 20 de la LRHL*, “las Entidades Locales podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos”.

A modo de conclusión, los tributos están regulados por leyes que se recogen en la Ley General Tributaria y solo se pueden ser creados mediante éstas por el Estado. En materia tributaria existen unos principios constitucionales por los que se deben regir tanto el legislador como el administrador en el momento de aplicar los tributos. Por otro lado existe un reglamento internacional y de la Unión Europea al que el ordenamiento jurídico español está sometido, así como unos principios comunitarios por los que también se deben regir. Dentro del Estado Español existen tres niveles de hacienda que son el Estatal, Autonómico y Local. En esta estructura existen dos tipos de financiación de las Comunidades Autónomas, el régimen común y de concierto económico convenio (País Vasco y Navarra), las comunidades autónomas que siguen el régimen común transfieren el recaudo de los tributos al Estado y éste con toda la recaudación destina un porcentaje a cada comunidad autónoma. En éstas se distinguen dos tipos de tributos, propios y cedidos, los primeros serían los establecidos por cada comunidad autónoma como el impuesto de medioambiente y juego, mientras que los segundos serían los establecidos por el Estado como el impuesto sobre el patrimonio.

Tabla 9. Clasificación de tributos.

TRIBUTOS		DEFINICIÓN	EJEMPLO
IMPUESTOS	Directos	Recaen directamente Sobre el contribuyente.	IRPF,IS
	Indirectos	Recaen sobre la compra o consumo de bienes y servicios.	IVA, Especiales
CONTRIBUCIONES ESPECIALES		Se aplican como consecuencia de algunos hechos.	Alumbrado
TASAS		Utilización o aprovechamiento del dominio público.	Uso terraza restaurante

Fuente: Elaboración propia.

3.3 Problemática de la aplicación de fiscalidad en el sector turístico

Se ha comentado la importancia del sector turístico y sus características, por otro lado se ha visto aspectos básicos y organización del sistema tributario español, a continuación se explicará los efectos que tiene la fiscalidad en este sector.

Cabe destacar que dado el amplio ámbito y diversidad de la fiscalidad sobre el turismo, este estudio sobre los efectos que tiene no pretende ser exhaustivo.

Actualmente los responsables de la industria turística se preocupan por la proliferación de la fiscalidad en el sector, debido al incremento de impuestos y de sus tipos impositivos que afectan (directa o indirectamente) a la actividad turística. Los expertos en esta materia afirman que las características del turismo hacen que sea para la fiscalidad un sector de interés, no solo por la facilidad para recaudar de los turistas sino que a menudo éstos no son votantes en el país o región donde se aplica el impuesto.

Además la tributación es un elemento esencial actualmente en las economías y en el sector, debido a que mediante ésta se puede financiar la infraestructura y servicios necesarios que faciliten el desarrollo del turismo. Existe una necesidad de inversión constante en la economía que hace que mejore, indirecta y directamente, el producto turístico ofrecido a los visitantes. Por ello cabe la posibilidad de que los profesionales del turismo acepten cierto régimen impositivo, cuando éste suponga un apoyo constante al crecimiento del sector. Pero por otro lado, se puede dar el crecimiento de costes de las actividades del turismo a causa de la fiscalidad añadida. Además de distorsiones de la competencia entre un punto de destino y otro, y su ineficacia, debido a la sensibilidad de esta actividad al precio, que puede hacer una pérdida de ingresos tributarios en lugar de una mayor recaudación pretendida.

Es relevante destacar la tipología de la fiscalidad del turismo, en este sector se distinguen tres grupos de impuestos.

1. **Los impuestos específicos** que serían los aplicados a las líneas aéreas y aeropuertos, otras formas de transportes de los turistas, a las atracciones turísticas, a los alojamientos, a la formación profesional y viajes al extranjero.
2. **Los impuestos no específicos**, en estos estarían los aplicados al alquiler de automóviles, transporte de turistas, a alimentos y bebidas y peajes.
3. **Los grupos genéricos**, éstos corresponderían con las tasas de entrada y salida, tasas de las terminales, impuestos al consumo, al combustible, a la nómina y formación profesional, a la propiedad y sociedades.

Otro aspecto importante es el concepto de neutralidad impositiva, ésta se produce cuando un nuevo impuesto o una variación del tipo impositivo no tienen un efecto significativo sobre la actividad económica, es decir, afecta solo a los precios. También es posible vincular la neutralidad a una variable concreta de forma que las modificaciones tributarias sean neutrales con respecto a esa variable. Es difícil de medir, pues también depende de la magnitud de la variación impositiva. En lo que respecta al impacto en el sector, no sería muy neutral, pues es una actividad que reacciona rápidamente a la subida de los precios y costes, por ello se debe ser muy prudente en el momento de gravar la actividad.

El concepto de equidad, también es relevante a destacar, según éste el impuesto tiene en consideración la capacidad económica del contribuyente, pero dicho concepto no es considerado siempre como un aspecto importante en el sector turístico. Un ejemplo de ello son las tasas de entrada y salida, debido a que en países menos desarrollados los turistas que quieran visitar un país vecino, tendrán que pagar tasa de entrada.

3.3.1 La incidencia de los impuestos en el turismo

En principio no existe diferencia entre la incidencia que puedan tener los tributos en la actividad turística y la que pueda derivarse en otra actividad económica. La incidencia que pueda tener se observa en dos efectos, un eventual obstáculo en el tráfico mercantil y en el precio, con respecto a este último cabe destacar que se deben de realizar análisis económicos que afirmen que la actividad turística como, actividad de ocio, es menos sensible a los costes que a los ingresos de los usuarios.

Pero existe otro problema al obstáculo que pueda suponer un impuesto a la actividad turística. La incidencia de un tributo que se traduce en una actividad por parte del turista, implicando para éste algo distinto al precio satisfecho, se demuestra sustancial. En la medida que requiera una gestión personal, como pasa con los impuestos en los aeropuertos, el impuesto supone un obstáculo a la facilitación turística con la posibilidad de tener una transcendencia mayor a la económica.

Así pues, la aplicación de algún tributo tiene efectos sobre el precio, como se apuntaba anteriormente, este hecho hace que tenga un impacto sobre la demanda, pues un impuesto encarecería los precios lo que podría provocar una disminución de ésta, desviando la demanda hacia otro destino con precios menores, creando distorsiones en la competencia. Otro impacto que podría tener es sobre la creación de empleo, una subida de los impuestos a la formación o del impuesto de sociedades conllevaría a un aumento de costos, lo que podría llevar a una reducción de la contratación de personal.

También hay que tener en cuenta algunos aspectos como la **entrada en vigor**, pues es importante el momento que entra en vigor un nuevo tributo que afecte al sector turístico, debido a que hay viajes que se compran y venden con mucha antelación, especialmente si se editan folletos con precios debido a que éstos se verían afectados.

Otro aspecto a tener en cuenta es sobre quién recaiga el impuesto, pues en los distintos impuestos que existen aplicables específicamente a los turistas y al sector turístico, se puede distinguir dos grupos de impuestos; los cargados a la empresa turística que hace parte de sus costes y los cargados directamente al turista que hay que pagar en el sitio y que aparece en la factura. El turista es reacio normalmente a los segundos, puesto que son impuestos visibles y se ve directamente afectado.

También es difícil determinar qué **servicios** son parte del **turismo**, como por ejemplo los museos determinar si son para los residentes o para los turistas.

3.3.1.1 Incidencia sobre la demanda

La aplicación de un tributo incide considerablemente sobre la demanda, aunque los viajes de negocios se puede afirmar que tiene una demanda inelástica, la demanda de los viajes vacacionales es elástica.

La elasticidad en aspectos económicos se puede explicar en términos de renta y de precios demanda. Con respecto a la renta, se considera que la demanda es elástica, pues cuando la renta aumenta se produce un aumento superior del gasto en turismo. La demanda del turismo vacacional también es elástica a los precios, por lo que una variación en el precio puede provocar una variación mayor en la demanda. Este efecto es debido a que el consumidor considera muchos productos turísticos sustituibles entre sí, como un hotel si sube de precio eligen otro hotel, lo mismo ocurre con elegir otro destino. La fiscalidad en este término es solo un aspecto de precio y costo, las variaciones en los precios pueden ser por varios factores y son decisivas para el atractivo de un destino. En este sentido la fiscalidad presiona al alza los precios, lo que puede suponer una reducción de la demanda mayor al aumento de los precios.

Se podría afirmar que el turismo es sensible a los precios, pero este aspecto es muy complejo, debido a que existen muchos factores y no hay dos situaciones idénticas. Según el libro "La fiscalidad del turismo: hacia un justo equilibrio" (OMT. 1998), un estudio de Deloitte & Touche, realizado a iniciativa de la British Tourism Authority, identificó una sensibilidad de precios en el turismo vacacional de 1,5%, es decir, que un recorte de precios de un 10 % causaría un incremento del 15 % en la demanda turística.

Además la competencia entre los distintos destinos puede quedar distorsionada por variaciones de precios derivadas de modificaciones fiscales. Existe el problema de la aplicación de impuestos no equitativos o discriminatorios lo que también puede distorsionar la competitividad del sector.

3.3.1.2 Incidencia sobre la creación de empleo

Se ha comentado antes la importancia del sector turístico en muchos aspectos de la economía como en el desarrollo de otros sectores económicos y la creación de empleo. El crecimiento del turismo tiene consecuencias en el desarrollo de infraestructuras y de servicios prestados a los turistas. Por lo que el turismo debe contribuir de forma justa a la financiación pública de estas infraestructuras. Pero existen algunos impuestos que su recaudación no llega a ser para dicha financiación, sin llegar a mejorar la calidad de los servicios prestados ni de las infraestructuras, lo que puede tener consecuencias en la demanda, reduciéndose y provocando una disminución en la falta de personal y por tanto la creación de empleo. Por lo que es importante que los impuestos reconozcan el equilibrio necesario entre la suficiencia de los ingresos públicos para la financiación de la economía y la necesidad de no comprimir la demanda y no afectar negativamente sobre el empleo y otros factores. Así Ramón Estalella afirmaba⁹, que la subida de algunos impuestos en España había afectado más a la rentabilidad de las empresas que a los precios, por lo que si las empresas no obtienen beneficio acaban cerrando o invirtiendo en otros países no creando empleo en el país.

Las eliminaciones de restricciones cambiarias entre otros factores han hecho que los viajes se liberalizaran y contribuido a una expansión y fuerte crecimiento del turismo. Sin embargo este hecho ha ido acompañado de incrementos tributarios sobre este sector, en este sentido los gobiernos deben de tener en cuenta que dichos incrementos pueden tener consecuencias en un sector importante para la economía.

Por otro lado, uno de los aspectos de los efectos de la aplicación de tributos por parte del Estado es que la recaudación de los mismos resulta fácil y poco costosa. El costo del cumplimiento, no del tributo mismo, resulta poco costoso para el contribuyente. Las tasas de entrada y salida sería una excepción, pues en éstas existe una burocracia innecesaria que puede aumentar considerablemente el costo del cumplimiento para el contribuyente o el turista. Un aumento de los costos de recaudación es el incremento del número de impuestos sobre los viajes aéreos, las compañías aéreas se encargan de recaudar y remitir estos impuestos a la administración pública, dándose en muchos casos dificultades en este proceso. En los billetes de avión pueden aparecer hasta tres

⁹ secretario general de la Confederación Española de Hoteles y Apartamentos (CEHAT), entrevista en el reportaje Impuestos al turismo: un sector estrujado por todas partes, 2013.

impuestos distintos, se dan casos en vuelos internacionales que soportan muchos más impuestos, los demás se integran en una cantidad conjunta sin que el comprador del billete sepa los impuestos que está pagando.

Cabe destacar la importancia del uso que le da las administraciones a los ingresos de los tributos recaudados. Los ingresos procedentes de un impuesto asignado a un fin concreto deberían invertirse directamente en el sector del que se ha recaudado. Como lo son los impuestos aéreos que en un principio los ingresos procedentes de éstos deben ser empleados en mejorar los aeropuertos, o las tasas de estancia, cuya recaudación se debe destinar a la mejora del sector. Pero es muy frecuente que los ingresos procedentes de tributos aplicados al sector turístico se utilicen para otros fines y no sean invertidos exclusivamente en dicho sector. Por lo que unos impuestos con afectación concreta bien diseñados y con bajo coste de recaudación pueden ser muy efectivos. La efectividad será mayor cuando la recaudación se dedique a la promoción y comercialización, debido a que el sector tendrá un incentivo para hacer bien su trabajo, cuando su coste de recaudación no sea alto.

3.3.1.3 Aplicación de impuestos, el IVA en hostelería

Existen muchos impuestos que afectan a las distintas actividades turísticas, como los impuestos y tasas aéreas, afectando al tráfico aéreo, provocando pérdidas de rentabilidad en las líneas aéreas entre otras consecuencias. En España estas tasas en general son más bajas comparándolas con otros países de Centroeuropa, pero según declaró Álvaro Middelmann, asesor del Consejo de Administración de airberlin, en (Hosteltur, 2013) “Pero es que tampoco importa esta comparación porque realmente con quienes nosotros competimos es con los destinos turísticos del Mediterráneo y estamos viendo cómo esos países que gozan ahora de popularidad como Turquía, por ejemplo, tienen unos costes sensiblemente más bajos que nosotros, o Grecia, que el año pasado, por ejemplo, redujo las tasas e inclusive las eliminó en todos su aeropuertos, exceptuando el de Atenas... es con estos países que debemos compararnos. Y España, comparada con sus competidores, es un destino turístico caro.

Además Existen más impuestos que afectan a este sector especialmente al subsector hotelero, como son el Impuestos de Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre las Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre valor añadido (IVA), el Impuesto de Sociedades (IS), el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) y otros como los cánones de aguas, envases de bebida, al alquiler de vehículo entre otros.

En lo que respecta al **IVA en la hostelería y turismo en España** cabe destacar que se **aplica un 10%**, siendo superior a la media europea que se sitúa

en un 9,2%, por lo que está por encima de la media de los tipos reducidos de los países del entorno.

El tipo normal del IVA español es el 21%, y el tipo medio de los países de la Unión Europea es del 21,3%. Por lo que España se encuentra en la media Europea con un 0,8% superior de los tipos reducidos y un 0,3% inferior del tipo general.

El incremento del IVA de un 8% a un 10% en los hoteles y restaurantes que se produjo en el año 2012 resultó poco favorable para estas empresas, tanto para las que asumieran ellas mismas el incremento como para las que lo repercutieran en el precio. (Federación Española de Hostelería, 2013).

Un estudio del profesor Manuel Figuerola sobre el impacto de la subida del IVA a los hoteles y restaurantes, afirma que en el caso de haber pasado del 8% al 21% se calculaba una caída de la producción de un 11%, suponiendo una pérdida monetaria de aproximadamente unos 11 millones de euros y la destrucción de 130.000 empleos. (Federación Española de Hostelería, 2013). Por lo que según este estudio si a los hoteles y restaurantes se le aplicara un tipo de IVA general la repercusión de dicha subida sería negativa tanto para los ingresos de estos establecimientos como para la creación de empleo.

Cabe destacar que en el año 2012 el subsector de restauración sufrió una pérdida de ingresos de entorno a un 8%, a partir del mes de septiembre, mes en el que se subió dos puntos el IVA. En el alojamiento también descendieron las ventas interanuales desde septiembre alcanzando en diciembre el dato más negativo de un 9,7%. (Federación Española de Hostelería, 2013).

En lo que se refiere a la ocupación hotelera en el año que se produjo esta subida (2012), según las Encuestas de Ocupación de Alojamientos Turísticos (EOAT) elaborada por el INE, las pernoctaciones disminuyeron en un 1,7% respecto al año 2011, generándose 383,3 millones de pernoctaciones.¹⁰ El ingreso por habitación disponible (RevPAR)¹¹ disminuyó interanualmente un 0,6% y fue de 40 euros de media anual (Instituto de Estudios Turísticos, 2013). Se puede observar en el gráfico 5 la ocupación por número de plazas anual del año 2008 al año 2012, año en el que se produjo la subida y se dio un ligero descenso.

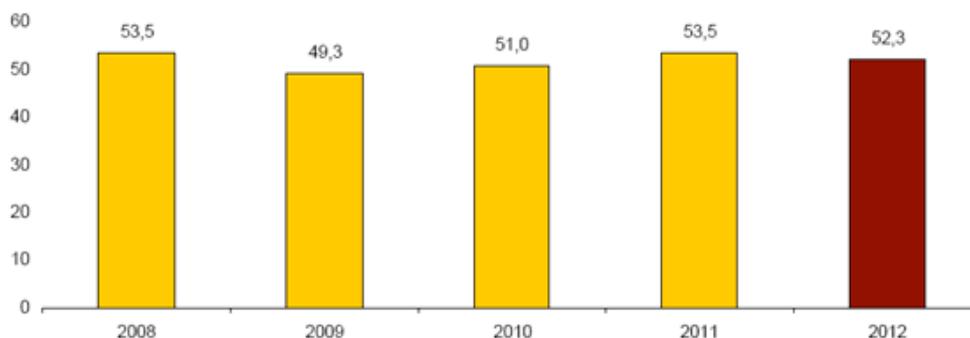
En distintos destinos turísticos de España tuvo un impacto el incremento del IVA y el aumento de presión fiscal sobre el sector. En las Islas Baleares,

¹⁰ Considerando las pernoctaciones en los alojamientos turísticos reglados, esta oferta reglada está compuesta por hoteles y similares, apartamentos, campings, alojamientos de turismo rural.

¹¹ El medidor más importante utilizado en la industria hotelera para valorar el rendimiento financiero de un establecimiento o una cadena. Son los ingresos medios por habitación disponible.

Manuel Sendino, gerente de la Federación Hotelera de Ibiza y Formentera, lo consideró como el aumento de costes más importante que había sufrido el sector hasta entonces. Además de la subida del IVA estaban experimentando el incremento de otros impuestos y tasas como el IBI, la tasa de basura, el canon de agua y envases de bebidas entre otros. Hecho que afecta a la supervivencia de muchas empresas y con ello a su competitividad. En Andalucía como afirmaba el portavoz de Turismo de la Confederación de Empresarios de Andalucía (CEA), Miguel Sánchez, una de las consecuencias era no poder competir con países que tienen un IVA muy inferior. Además perjudicaba frente a otros destinos competidores como Grecia o Francia que optaron por una reducción del IVA para incentivar la demanda. Uno de los países que optó por reducir los impuestos fue Irlanda, bajando el tipo impositivo de varios impuestos a las distintas actividades turísticas, este hecho fue favorable produciéndose un incremento de la demanda turística en dicho país. La reducción del tipo impositivo del IVA en el año 2011, además de otros impuestos, fue de un 13% a un 9%, produciéndose un incremento de llegada de turistas de un 6% en el año 2011. (Hosteltur, 2013)

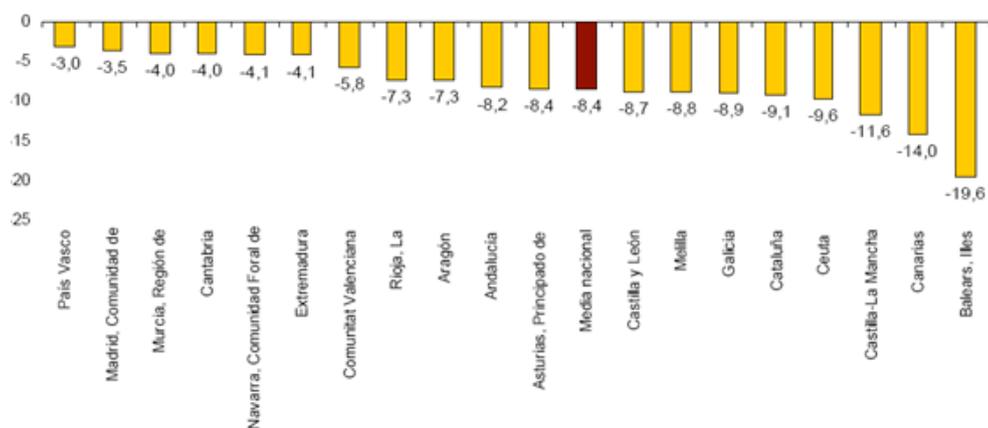
Gráfico 5. Grado de ocupación por plazas de los establecimientos hoteleros en España. Serie anual.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

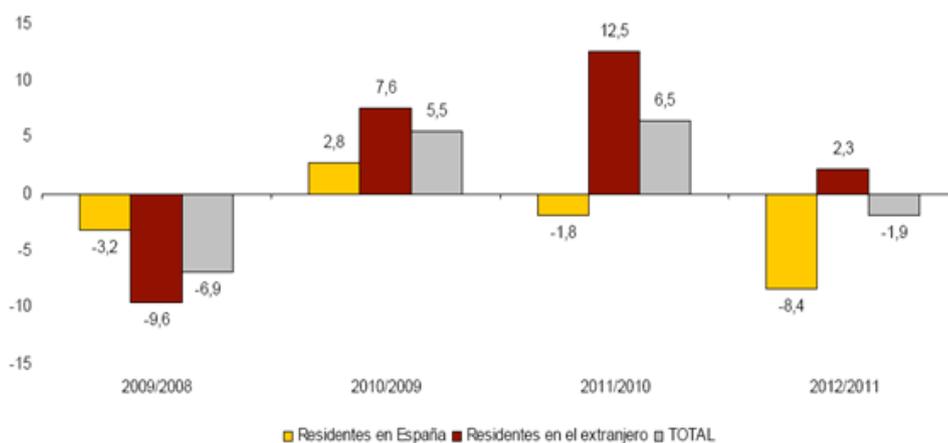
Las pernoctaciones de viajeros residentes disminuyeron como se observa en el gráfico 6, en todas las Comunidades Autónomas se produjo una disminución de pernoctaciones, siendo mayor en las Islas Baleares y Canarias. En cuanto a pernoctaciones realizadas por residentes y no residentes cabe destacar que, del año 2010 a 2011 hubo una variación negativa de pernoctaciones por residentes, 1,8, mientras que las de no residentes tuvieron una variación positiva, 12,5, compensando con un total de variación positiva. Sin embargo del año 2011 al año 2012 la variación negativa de pernoctaciones por residentes fue mayor, 8,4, y la no residentes fue menos positiva, 2,3, reduciéndose el total de pernoctaciones, gráfico 7. Por lo que la variación negativa fue por parte de los turistas residentes.

Gráfico 6. Tasa de variación anual de pernoctaciones de viajeros residentes en 2012 por Comunidad Autónoma.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

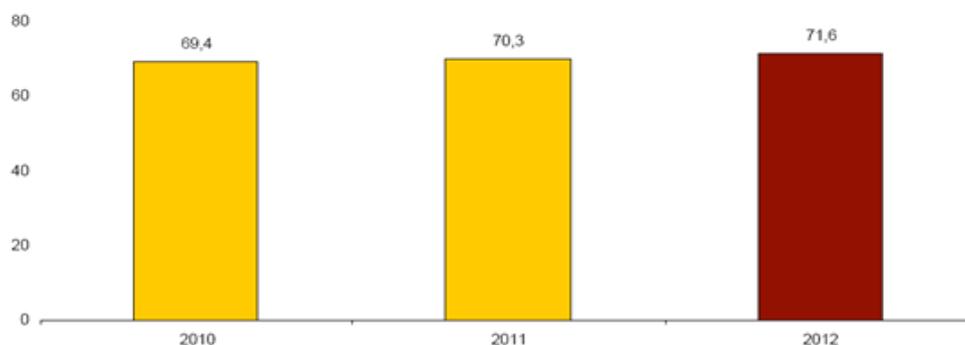
Gráfico 7. Tasa de variación anual de pernoctaciones en España. Serie anual.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

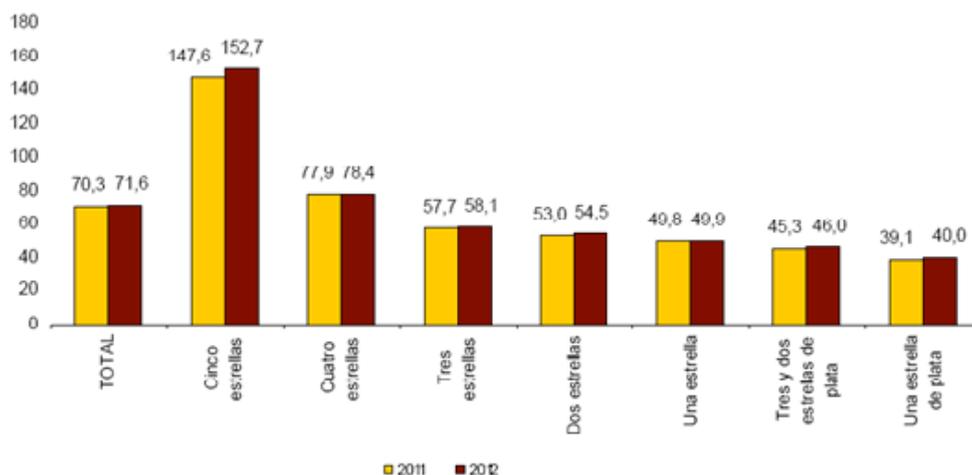
En cuanto a la tarifa media por habitación ocupada aumentó ligeramente en el año 2012 a 71,6 euros con respecto a los 70,3 euros en el año 2011, gráfico 8, produciéndose el mayor aumento de tarifa en los hoteles de cinco estrellas, gráfico 9.

Gráfico 8. Tarifa media aplicada por habitación ocupada en euros. Serie anual.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

Gráfico 9. Tarifa media aplicada por habitación ocupada por categorías en euros. Serie anual.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

En la siguiente tabla se puede observar dos indicadores de rentabilidad, el ADR¹² y el Rev.par, de los años 2011 a 2014. Se puede observar como el ADR aumenta ligeramente, este aumento es debido al aumento de éste en las Comunidades de Cataluña, Islas Baleares y Canarias¹³, pues en el resto se da una disminución. En cuanto al Rev.par sufre una ligera disminución del año 2011 al año 2012.

¹² ADR, en inglés average daily rate, se entiende por tarifa media de alojamiento por habitación ocupada. Serían los ingresos medios obtenidos por habitación ocupada.

¹³ En las tablas de ADR y Rev.par por comunidades autónomas del INE.

Tabla 10. ADR y Rev. Par de año 2011-2014

AÑO	ADR	Rev.Par
2011	70,3	40,2
2012	71,6	40
2013	72,1	41,2
2014	74,5	44,1

Fuente: Elaboración propia datos INE.

A la vista de los datos, el grado de ocupación descendió ligeramente y las pernoctaciones descendieron en su mayoría por parte de los turistas residentes. Por lo que el descenso se podía haber debido a la coyuntura económica del país y la menor capacidad económica de los residentes españoles, más que por el ligero aumento de la tarifa media. Por ello habría que aislar los efectos de la crisis durante este mismo período para poder deducir si este hecho fue a causa de la subida del tipo impositivo del IVA o fue solo un factor más añadido a los efectos de la crisis.

En el marco de la Unión Europea, algunos países aplican un trato fiscal con tipos reducidos a sus industrias hoteleras para beneficiar al sector turístico, favoreciendo la creación de puestos de trabajo. Pero no todos los países lo hacen, por ello el tipo de IVA aplicable a los hoteles varía del 25% de Dinamarca al 3% de Luxemburgo en una zona geográfica que actúa como mercado único. Los países con tipos más altos de IVA sobre hoteles y restauración son Dinamarca y Reino Unido.

De modo que algunos estados consideran la restauración y los hoteles parte del sector turístico aplicando regímenes favorables a estos establecimientos, como Irlanda, Portugal o Grecia. Sin embargo otros estados lo consideran servicios primariamente para residentes y turistas nacionales sin aplicar exención alguna o tipos reducidos de imposición.

En la historia ha habido caso como en Holanda en el año 1969 que se aplicó una subida de IVA hasta el 12%, el año siguiente descendió la demanda. Desde 1970 se aplica un tipo reducido de IVA en los hoteles y restaurantes de Holanda.

3.3.1.4 Los impuestos ambientales

Los impuestos ambientales también son un campo de imposición en el que se cuenta con escasa experiencia. A pesar de ello las Administraciones para gravar el turismo suelen crear las “tasas verdes”, argumentando que la actividad turística perjudica al medioambiente. Pero algunos de estos tributos no tienen una base sólida como tributo ambiental. Por ello se van a comentar aspectos sobre estos tipos de tributos y su relación con el sector turístico.

Así pues, estos impuestos son aplicados en algunos países con el argumento de que el turismo afecta al medioambiente. Como por ejemplo el Impuesto de envases desechables en Alemania a todos los elementos vinculados con el alojamiento, así como comedores de personal de hoteles, hospitales, residencias de tercera edad; En los hoteles en Túnez, donde se grava con un 1%, cuyo ingresos recaudados van a un fondo que gestiona un comité formado por los ministros de turismo y medio ambiente, y la federación hotelera para financiar proyectos medioambientales. Noruega decidió gravar el tráfico aéreo entre Oslo y cuatro aeropuertos para fomentar el viaje en tren pero no tuvo éxito, incrementando solo un 0,4% el tráfico en ferrocarril (FEHGRA, 2010).

Los impuestos medioambientales tienen una finalidad de conservación del medio, hecho que se suele atribuir con una escasa rentabilidad, y con la dificultad jurídica de establecer una adecuada relación entre el gasto y finalidad del mismo.

Se ha explicado los principios en materia tributaria y la función recaudadora del Estado a través de los distintos tipos de tributos. Pero se utiliza también estas formas de recaudación mediante tributos, para otros fines, a este hecho se le llama extrafiscalidad o tributos extrafiscales. De este modo, se actúa sobre conductas sociales mediante los tributos pero con el fin de adecuar dichas conductas a ciertos valores, traducidos en efectos económicos. A la extrafiscalidad se le aplican los mismos principios que a la fiscalidad, por lo que los fines extrafiscales se rigen por la capacidad económica gravada.

La protección medioambiental es un tema de relevancia en este fenómeno de la fiscalidad o extrafiscalidad. Por ello cuando se vayan a configurar tributos ambientales se debe tener en cuenta el manifiesto de capacidad económica que dichos tributos supongan.

En este sentido, destacar que existen los llamados impuestos resarcitorios cuyo fin básico es reparar un daño causado a la comunidad. Así como por ejemplo los impuestos al vertido de contaminantes o el uso de envases no reciclables. Dicho daño es lícito o tolerado por la comunidad, puesto que la actividad que lo ocasiona genera beneficios superiores. Una de las dificultades que tiene estos tipos de impuestos es que algunos de estos daños recaen en parte sobre toda la comunidad y en parte sobre individuos concretos, por lo que supone una proporcional distribución de cargas, que complica su gestión y acaba haciendo en muchos casos inviable su recaudación. En el caso del turismo por un lado esta actividad beneficia a una comunidad generando riqueza, a pesar de que por otro lado pueda ocasionar ciertos daños en el entorno. Por ello en algunas ocasiones las poblaciones no admiten los deterioros causados por el turismo, puesto que existen fuertes intereses.

Como se comentaba en apartados anteriores, los grupos sociales ven la actividad turística como una captadora de inversiones entre otros beneficios, lo que hace que se incentiven los movimientos turísticos sin establecer conclusiones sobre la relación coste-beneficio, por lo que, en principio, carecería de importancia penalizar dicha actividad. Sin embargo en destinos masificados, no deja de plantearse políticas fiscales para financiar con su recaudación el daño causado, como son las tasas de estancia.

Estas tasas que gravan el alojamiento turístico, son cuestionables como tributos medioambientales, ésta fue una de las críticas a la llamada “ecotasa balear” comentada en siguientes apartados. En este sentido existen afirmaciones como la de Xavier Lavandeira en (Hosteltur, 2013), de que se tratan de impuestos turísticos y no medioambientales “.....Un impuesto que grave un alojamiento turístico a secas no está utilizando una base que refleje adecuadamente un daño ambiental. Por ello se trata de un impuesto turístico pero no ambiental.....”.

Por otro lado los tributos ambientales y la actividad turística están estrechamente relacionados, ya que los servicios que presta consisten básicamente en la utilización del medio. Pero debido a la expansión de servicios que requiere dicha actividad, siendo algunos de ellos difícilmente medible, dificulta que sean gravados con una tasa específica, como sería el caso de la policía o la administración municipal. Para ello algunos entes locales incrementan las tarifas de sus tasas, para cubrir los gastos no medibles a causa del turismo, que en algunos casos exceden de sus ingresos. De esta manera se crea un impuesto general turístico desde un punto de vista material, pues tiende a satisfacer necesidades no diferenciadas, a través de tasas por servicios ambientales. Como por ejemplo una empresa municipal que se encargue del abastecimiento de aguas y con sus tarifas genere suficientes beneficios para satisfacer distintas necesidades.

Esto ha hecho que los entes locales sean incorporados en decisiones de trascendencia turística, como representantes de los intereses relacionados con los objetivos de preservación del entorno, por quienes más soportan directamente los efectos ocasionados. De esta manera se va integrado a los municipios en todos los campos de la intervención turística, consiguiéndose así la implicación de la población afectada en la propia actividad.

Como ejemplo se va a comentar el supuesto especial de la fiscalidad ecológica sobre las aguas. Es el ejemplo más gráfico de desarrollo de cargas económicas sobre el medio ambiente.

Se instrumenta a través de precios y cánones.

El sistema de precio.

Se domina el origen del agua y se obliga a quién la suministra a su utilización de forma determinada, el ciclo se cierra con una tarifa que incluya su tratamiento. Es un buen medio de influencias en conductas, agua más cara agua más limpia. Existe la posibilidad de discriminaciones tarifarias de manera que la población turística financiase parte del consumo de la población residente.

Los cánones.

Superponen el remedio más inmediato a los daños que puedan surgir por la libertad de captación de aguas.

El inconveniente que tienen es la definición del hecho imponible que se base en cierta capacidad económica, otro es la vinculación de la obligación tributaria con la aplicación de lo recaudado a un fin determinado.

Los efectos turísticos en la contaminación fluvial son de especial importancia. En primer lugar por el daño que se produce en una zona concreta que puede constituir un recurso turístico. Luego la contaminación marina que recibe en la desembocadura de los ríos. Por último en las zonas de grandes territorios, el desplazamiento de los destinos turísticos hacia zonas costeras deshabitadas y no contaminadas, hace que dichos emplazamientos sean dotados con grandes infraestructuras con el coste ambiental que ello supone.

En lo que se refiere a los efectos que pueden tener en los precios y en la demanda la aplicación de tasas por servicios ambientales, existen dos aspectos uno es el medio ambiente y otro es el turístico. En el aspecto turístico una política correcta tributaria debe conocer las prácticas de los países principales que actúen como mercados emisores para procurar aplicar técnicas similares y previamente conocidas. En el aspecto del medio ambiente, la protección de éste es un valor social en los países desarrollados que está en continuo crecimiento, por ello se debe aceptar el coste que implica y en mayor medida se percibe su efecto beneficioso sobre la población visitante. En este aspecto una posibilidad es una promoción turística que descienda hacia los costes de mantenimiento del medio y con los beneficios que ello supone, por ejemplo en una publicidad de un destino que contenga detalles sobre su sistema de eliminación de residuos, ordenanza de ruidos entre otras, con el fin de que los costes comenzarán a perder capacidad de influir negativamente en los comportamientos económicos.

En este sentido se puede decir que los efectos que la industria turística tiene sobre el medio ambiente deberían de regirse como se ha hecho con los efectos sobre la salud de la industria alimentaria, de la que existen normativas nacionales

que han ido efectuando exigencias de información, para permitir al ciudadano la libre elección en el empleo de su ocio.

La imposición de los impuestos al turismo, a menudo, es difícil de justificar. Los tributos aplicados directamente al turismo, como las tasas de entrada o de estancia se les suele atribuir la categoría de impuesto ambiental, con la justificación de que esta actividad causa daños en el medioambiente, pero esta categorización no es siempre efectiva. Además la aplicación de alguno de estos tributos tiene efecto sobre el precio y la demanda, por tanto puede tener efecto en las actividades económicas que tengan alguna relación con el turismo.

3.4 Necesidad de aplicación de medidas fiscales en el sector

Cabe destacar que en relación a la fiscalidad y el turismo se pueden distinguir tres esferas fundamentales de acción: (Bokobo Moiche. S, 2001)

1- La fiscalidad de los intermediarios turísticos

2- La fiscalidad de los servicios turísticos

2.1. Fiscalidad del alojamiento y restauración

- IVA de los servicios turísticos
- El Impuesto sobre Estancias Hoteleras o Ecotasa turística

2.2. Fiscalidad del transporte

- IVA del transporte
- Tasa de seguridad aeroportuaria

3- La fiscalidad las inversiones.

En el siguiente punto se comentará la fiscalidad del alojamiento y restauración, con el caso de la llamada "tasa turística", "ecotasa turística" o Impuesto sobre las Estancias Hoteleras.

Como se ha comentado en el apartado anterior la aplicación de impuestos sobre actividades que pertenecen o se ven afectadas al turismo tiene repercusión en los precios y en los costes de dichas actividades. Sin embargo el turismo debe de destacar en la fiscalidad un medio de inversión en infraestructuras necesarias y en servicios de desarrollo de la actividad turística. Por lo que existe una necesidad de reconocer en la fiscalidad un medio requerido por la inversión en infraestructura en este sector. También como incentivadora de un turismo de calidad y respetuoso con el medio ambiente.

Así pues, el aumento de impuestos sobre un sector importante para la economía puede dificultar su desarrollo, por otra parte un sector fuerte financieramente puede ser capaz de generar ingresos tributarios a los entes públicos. Diversas administraciones han puesto de manifiesto el problema de financiación que conlleva prestar servicios públicos a la población no residente. Por ello es necesario que se garantice que el sector turístico soporte una carga impositiva justa con respecto a la carga impositiva total. Un impuesto ha de ser razonable, equitativo, de fácil recaudación y justos, pues si no lo fueran distorsionaría la competitividad relativa del país que los recauda. Por lo que también es necesario un seguimiento por parte de los gobiernos de todos los impuestos que gravan el sector turístico con el objeto que no se produzca un efecto negativo sobre la demanda.

Según un estudio del impacto económico del turismo en Baleares realizado por Exceltur, (Impactur, 2013) estas islas son la comunidad con mayor aportación del sector turístico al total del PIB de la propia comunidad, siendo un 45% del PIB Balear. Además es relevante en el conjunto del sector turístico español, pues las actividades turísticas en las Islas suponen un valor agregado de un 10% del impacto total económico del turismo en toda España. Por ello se escoge esta Comunidad como ejemplo para exponer la capacidad de recaudación procedente de dicho sector. Así pues, la actividad turística ascendió a 11.857 millones de euros en el año 2013, en ese mismo año según este informe, la recaudación de impuestos vinculados a la actividad turística fue de 2.246 millones de euros, lo que representa el 39,2% de los impuestos recaudados en la Comunidad Autónoma. De este total 1.582 corresponderían a impuestos relacionados con la producción, producto y servicios, mientras que 664 millones de euros corresponderían a impuestos directos así como a la renta de personas físicas dependientes del sector (IRPF) o a los beneficios de las sociedades (IS), y otras tasas (IMPACTUR, 2013). Esto muestra la gran capacidad de ingresos tributarios por parte de este sector para las administraciones públicas, y como una caída de la demanda turística, de los beneficios empresariales o la destrucción de empleo pueden afectar a la recaudación. En este sentido, del año 2007¹⁴ al año 2009 los ingresos tributarios procedentes del sector turístico descendieron de 2.653 millones a 2.052 millones, debido a los efectos de la crisis.

Los Estados deben de reconocer la importancia del turismo y su capacidad de recaudación, sabiendo aplicar bien la carga impositiva que permita aportar ingresos sin que se produzca efecto distorsionador. En este sentido sería útil debatir cierto grado de armonización con respecto a este tema y en último término los tipos impositivos de imposición. Un acuerdo sobre la tributación de

¹⁴ Años disponibles, informe del año 2008 no está disponible, tampoco disponibles los informes de los años de 2010 a 2012 <http://www.exceltur.org/impactur/>.

los turistas internacionales, dando preferencia a los turistas nacionales en algunos aspectos así como descuentos en entradas en determinadas atracciones turísticas.

Existen algunos destinos que están empezando a desarrollarse, mientras que otros son maduros. Los que están en desarrollo necesitan incentivos y apoyos mediante la inversión pública en infraestructuras o mediante incentivos fiscales a las inversiones y proyectos del sector privado. A medida que va desarrollándose el mercado el acento pasa del desarrollo a la promoción, pero el turismo también requiere de mejoras, innovación y renovaciones constante, por lo que se debe mantener el apoyo y financiación al desarrollo, así pues, para tener un sector turístico fuerte se debe tener un equilibrio entre desarrollo de la infraestructura y la promoción. De esta manera en mercados maduros cabe la posibilidad que haya que reanudar la inversión y ampliar la base imponible del turismo.

Se debe incluir al sector privado en aspectos como el establecimiento, la aplicación, el seguimiento de impuestos que afecten al sector turístico. Tener en consideración las situaciones del turismo internacional con su fiscalidad y las condiciones locales. Estudiar los regímenes fiscales actuales para evaluar el efecto en el turismo en aspectos como equidad, neutralidad, gestión de recaudación, impacto económico, creación de empleo, distorsión de la competencia y disminución de la demanda. Si se decide imponer un tributo al sector turístico tener en consideración la posibilidad de asignar parte de la recaudación a la promoción del turismo, también sus efectos en la demanda turística, efectos indirectos en el empleo, lo que se recaudaría, consultar con los profesionales del sector, reconocer la carga soportada por la actividad turística. Se recaudan a un nivel óptimo que no sea disuasorio para el turismo y no se traduzca en una pérdida de ingresos tributarios nacionales.

Por otro lado, debido al potencial de creación de empleo del sector, se podría actuar mediante incentivos fiscales en el fomento de la creación de empleo en la actividad turística.

Se debe conseguir saber dónde está el punto de equilibrio entre el fomento de la demanda y la adecuada recaudación fiscal para financiar la inversión. Un ejemplo sería el IVA en la Unión Europea, existen una amplia gama de tipos diferenciales de este impuesto, en este caso la relativa competitividad de las empresas del sector turístico se ve distorsionada por los distintos tipos de IVA. Con respecto a este tema se ha propuesto una armonización y una unificación a un nivel que promueva el desarrollo del turismo en todos los estados miembros de la Unión Europea.

En el libro “La fiscalidad del turismo: hacia un justo equilibrio” se propone a la OMT que cree un comité de fiscalidad del Turismo internacional, con representantes del sector y organismos gubernamentales, para que realice los estudios necesarios, supervise la fiscalidad en este sector y fomente actuaciones conjuntas entre el sector privado y público a nivel nacional. También propone a los gobiernos fijar objetivos nacionales para el sector turístico, dependiendo del contexto económico, grado de madurez del turismo, entorno social entre otros factores. Buscar un punto de equilibrio entre desarrollo y promoción considerando las consecuencias tanto a corto como a largo plazo.

Se debería de considerar la posibilidad de aplicar algún tipo de impuesto turístico, que suponga una aportación mínima del turista al mantenimiento de los servicios públicos. Este tipo de impuesto permitiría que el turista aportara una optimización de los ingresos de los municipios turísticos sin necesidad de gravar a los residentes por las inversiones y recursos utilizados en la mejora de la oferta turística y por el efecto medioambiental del turismo.

4. APLICACIÓN DE FISCALIDAD EN EL TURISMO

4.1 Aplicación de tributos en el sector turístico en España

Un aspecto relevante en la aplicación de tributos turísticos es el problema de financiación que afecta a todos los municipios, pero en los que el turismo tiene un peso importante, se manifiesta más visiblemente y con mayor intensidad, pues tienen que prestar los servicios a la población no residente. Cabe destacar, como se ha comentado anteriormente, que éstos son organismos que no tienen capacidad legislativa sobre los tributos y por tanto necesitan que otras administraciones modifiquen su marco legal tributario, aunque tienen sus recursos propios y regulables con sus ordenanzas fiscales.

Existen diversos tributos que los turistas pagan como usuarios, así como las tasas en la entrada a los museos o las zonas azules para los vehículos. Por otro lado existen servicios que no pueden financiarse con cargo directo a los usuarios y por lo tanto a los turistas, como el servicio de limpieza y mantenimiento de las vías públicas. Otra posibilidad es la aplicación de un impuesto turístico específico, esta posibilidad recae sobre las comunidades autónomas, normalmente es sobre la entrada de turistas o noches de alojamiento, o bien coches de alquiler, cuya recaudación sirve para financiar el esfuerzo en infraestructuras y servicios públicos que exige la actividad turística. Con la finalidad, en un principio, de permitir compensar parte del efecto causado por el turismo de masas y resolver algunos problemas financieros.

En España en el ámbito autonómico se aplican varias tasas, estos tributos son aplicados en un principio con finalidad de conservar el medioambiente, son tributos ambientales según recaen de manera más o menos directa sobre las actividades que pueden considerarse contaminantes. Una de estas actividades es el turismo, pues está estrechamente relacionado con el medioambiente, como se comentaba anteriormente. Pero la afectación de la recaudación de un tributo a fines ambientales no lo convierte en un impuesto medioambiental. Según Marta Magadán Díaz (2006) no se ha profundizado lo suficiente en las consecuencias de una tributación o fiscalidad ambiental sobre la oferta del mercado turístico.

Existen varias alternativas de este tipo de impuesto, según (Bokobo Moiche. S, 1999):

- a) Una exacción sobre gastos de entretenimiento que proporciona el establecimiento como admisión a películas, visitas organizadas, night-clubs, etc.

b) Un impuesto sobre los consumos de comidas y bebidas realizadas en el restaurante.

c) Un impuesto exclusivamente sobre la ocupación hotelera.

d) Un impuesto sobre todo tipo de consumos realizados por el cliente que incluye, en consecuencia, los tres anteriores.

En nuestro país se ha seguido la tercera de las posibilidades, es decir un impuesto sobre la ocupación hotelera, un ejemplo sería la llamada ecotasa balear que se aplicó en el año 2001 y 2002 en las Islas Baleares y a continuación se va a comentar.

- Caso de la Ecotasa balear

La ecotasa Balear tenía como objetivo la conservación del medioambiente de las Islas Baleares, para promover un cambio de modelo del turismo de masas. Por lo que respondía dos principios, consolidar un turismo respetuoso con el medioambiente y conseguir un turismo de calidad cuyos beneficios alcancen a la mayoría.

Este impuesto se puso en las Islas Baleares en un momento en el que las estadísticas las colocaban entre uno de los primeros destinos del turismo español, tanto en número de turistas como en ingresos por turismo.

Tabla 11. Entrada de turistas según comunidad autónoma destino principal Año 2001.

Comunidad Autónoma	Número turistas	Porcentaje sobre total comunidades
Cataluña	16.814.199	25,95%
Canarias	11.475.211	17,70%
Baleares (Islas)	11.367.224	17,50%
Andalucía	8.501.991	13,10%

Fuente: Elaboración propia con datos IET, Movimientos Turísticos en Fronteras, Frontur.

Además el número de establecimientos abiertos era de 11.638 con 2.306.470 plazas estimadas según datos del gobierno Balear. Con una estancia media de 88,6 7,4.

Como se puede observar en la tabla 12, en el año 2001 el número de pernoctaciones en las Islas Baleares fue de 53.440.949 siendo aproximadamente un 90% de éstas procedente de turistas residentes en el extranjero.

Tabla 12. Número de pernотaciones según país de residencia en Islas Baleares Año 2001.

	1 TRIMESTRE	2 TRIMESTRE	3TRIMESTRE	4 TRIMESTRE	TOTAL
RESIDENTE ESPAÑA	1.073.700	1.412.823	1.788.657	670.906	4.946.086
RESIDENTE EXTRANJERO	3.426.450	15.218.821	23.790.694	6.058.898	48.494.863
TOTAL	4.500.150	16.631.644	25.579.351	6.729.804	53.440.949

Fuente: Elaboración propia con datos Govern Illes Balears

Estaba regulada por la *Ley 7/01, de 23 de abril, de impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, Destinado a la Dotación del fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente (BOE de 25 de mayo de 2001)*.

Era un tributo directo y propio de las Islas Baleares que gravaba la estancia de personas físicas, mayores de 12 años, en empresas de alojamientos. (Artículo 4 y 5). Con la cobertura legal de la *ley orgánica 8/80 de 22 de septiembre sobre financiación de las comunidades autónomas*, que recoge en el artículo 2 como principios básicos la posibilidad jurídica de establecer tributos propios y disponer de fondos suficientes para el ejercicio de las funciones que estén dentro del ámbito de sus competencias.

La recaudación del impuesto, según el artículo 19 de la ley, estaba destinada a la dotación del Fondo de rehabilitación de espacios turísticos, fondo que podía financiar total o parcialmente los proyectos o actuaciones que persiguieran objetivos de mejora de la calidad medioambiental, turística o cultural. Este fondo estaba adscrito a la Consejería de turismo del Gobierno Balear. Tenía tres líneas, remodelación y rehabilitación de zonas, recuperación de recursos y espacios naturales y revalorización de recursos patrimoniales.

El hecho imponible lo constituían las estancias de visitantes, contadas por días, que hiciera el sujeto pasivo contribuyente en los establecimientos de empresas turísticas de alojamiento situadas en las Islas Baleares, (artículo 6.1) y en virtud del artículo 8 de esta ley quedaban exentos los niños menores de 12 años que no pagaban.

A efectos de la Ley los establecimientos de empresas turísticas eran los siguientes:

- Los Hoteles de 1, 2, 3 y 5 estrellas.
- Los hoteles apartamentos de 1, 2, 3,4 y 5 estrellas.
- Los apartamentos turísticos de 1, 2,3, y 4 llaves.
- Las viviendas turísticas vacacionales.
- Los campings o campamentos de turismo.

- Los hoteles rurales.
- Los establecimientos de turismo interior y los de agroturismo.
- Los establecimientos que tengan aquella consideración conforme a la Ley 2/1999, de 24 de marzo, general turística de las Islas Baleares.
- Aquellos a los que la ley pueda llegar a atribuir tal condición.

El sujeto pasivo era las personas físicas con excepción de los menores de 12 años y beneficiarios de programas sociales de una Administración Pública de cualquier Estado miembro. La empresa de alojamiento estaba obligada a recaudar el impuesto del contribuyente para ingresarlo en la Hacienda Autonómica.

Su objeto era la estancia como manifiesto de capacidad económica, sin distinción de turistas nacionales o extranjeros. La legislación de la Unión Europea no permitía en este sentido una discriminación entre ciudadanos.

En el artículo 10 se regulaba la figura del responsable que debía responder solidariamente al ingreso de la deuda tributaria, a aquellas personas que contrataban con las empresas turísticas y que asumían el papel de intermediado por cuenta del contribuyente.

La tarifa del tributo era una cantidad fija por día de estancia que variaba entre 0,25 y 2 euros según la categoría del establecimiento, (Artículo 14). La cuota se calculaba el número de días de estancia por la tarifa del tributo.

Tabla 13. Tarifa según categoría de establecimiento.

CLASE DE ESTABLECIMIENTO Y CATEGORÍA	EUROS/DÍA ESTANCIA
<i>Hoteles y hoteles apartamentos de 5 estrellas</i>	2
<i>Hoteles y hoteles apartamentos de 4 estrellas</i>	1
<i>Hoteles y hoteles apartamentos de 3 estrellas</i>	1
<i>Hoteles y hoteles apartamentos de 2 estrellas</i>	0,5
<i>Hoteles y hoteles apartamentos de 1 estrella</i>	0,5
<i>Apartamentos turísticos de 4 llaves</i>	2
<i>Apartamentos turísticos de 3 llaves</i>	1
<i>Apartamentos turísticos de 2 llaves</i>	1
<i>Apartamentos turísticos de 1 llave</i>	0,5

<i>Viviendas turísticas vacacionales</i>	1
<i>Arrendamiento de bienes con servicios complementarios</i>	1
<i>Campings o campamentos de turismo</i>	0,75
<i>Hotel rural</i>	1
<i>Hotel interior</i>	1
<i>Agroturismo</i>	0,25

Fuente: elaboración propia.

En el artículo 16 se destacaba que la gestión, comprobación, inspección y la imposición de sanciones correspondían a la Consejería de Hacienda y Presupuesto.

La aplicación de esta tasa tuvo distintas críticas, una de las más importantes era la discriminación que suponía respecto a los turistas que alquilaban casas irregularmente o que tenían segundas residencias, y que los residentes no estaban excluidos cuando se alojaban en una empresa turística.

Otra era que no cumplía algunas condiciones de impuesto ambiental, pues por definición de éstos exigen una relación directa con un problema ambiental concreto, tratando de evaluar el daño causado por el contaminador para castigar una conducta nociva que aspira a modificar. En la ecotasa no hacía distinción entre los turistas que eran respetuosos con el medioambiente y los que lo eran menos. En este sentido, una posibilidad para intentar disminuir el efecto ambiental del turismo es aplicar impuestos sobre emisiones o sobre productos contaminantes, evitando la discriminación entre turistas y residentes, debido a que todos afectan en mayor o menor medida al entorno natural. Sería posible esta discriminación si los costes ambientales per cápita aumentaran a causa del turismo, sería con tipos diferenciados para ciertos negocios con fuerte contenido turístico.

Otro aspecto en este sentido, es la aplicación progresiva en relación con la categoría del alojamiento, pues en principio los hoteles de más categoría disponen de mayores controles de calidad y podrían cumplir mejor con un comportamiento ecológicamente eficiente. Sin embargo los hoteles de mayor categoría tenían una tarifa tributaria mayor. Tampoco consideraba dar reducciones tarifarias a los alojamientos que dispusieran de una certificación explícita de excelencia ambiental. Por lo que esta ecotasa podría tener la finalidad de recaudar mediante la capacidad de pago del turista, pues es más fácil para un

hotel de 5 estrellas asumir una tasa diaria por habitación de 2 euros debido a la capacidad económica de ese mismo turista que para uno de 2 estrellas. Hecho que ponía en cuestión la finalidad ambiental, convirtiéndola más en una tasa para gravar al turismo y solamente recaudatoria.

Cabe destacar que a pesar de que su recaudación iba destinada a un fondo para la conservación del medioambiente, finalmente se encargó un consejo del que formaban parte entidades vecinales, sindicatos, asociaciones agrarias, patronales empresariales, colectivos ecologistas y diversas administraciones públicas. Además, a este tributo se le denominada Ecotasa pero no se trataba de una tasa, pues no era un recurso que iba a la financiación de servicios públicos individuales porque no se podía atribuir el beneficio al sujeto pasivo de ninguno de estos servicios. La poca aceptación de la tasa hizo que el 89% de los establecimientos impugnaran las liquidaciones del impuesto, además la Administración tuvo problemas de gestión, debido a que las empresas no ingresaban el abono del impuesto que hacían los turistas por los procedimientos legales.

Los hoteleros mallorquines se opusieron a este tributo a través de la Federación hotelera de Mallorca, argumentaban que temían una huida de turistas como consecuencia de la imposición de este gravamen. Por otro lado, el Gobierno balear argumentaba que la aplicación de este tributo no podía restar competitividad a la oferta turística balear sino al contrario, ya que su finalidad era la mejora del entorno y que este hecho mejoraría la competitividad de estas zonas. Asimismo afirmaba que no se castigaba a las empresas de alojamiento debido a que el impuesto lo pagaban los visitantes.

En lo que se refiere a los efectos que la aplicación de esta tasa tenía, cabe destacar, como se ha comentado anteriormente, que el impacto de la aplicación de un impuesto en un sector depende de la elasticidad precio de la demanda de servicios turísticos y también de la elasticidad precio de la oferta. Este elemento permite aproximarse no solo al efecto del impuesto en la caída de la demanda, sino también permite aproximarse al reparto de la carga tributaria, debido a que por ejemplo en el caso de la ecotasa, ésta debería recaer sobre los turistas pero la existencia de servicios sustitutivos podía hacer a los empresarios asumir parte de la carga tributaria.

En un estudio efectuado en la “Universitat de les Illes Balears” examinó en términos de elasticidades el impacto de la ecotasa en la caída de número de visitantes, este estudio estableció una caída de 125.000 personas sobre unas entradas de 7 millones de visitantes, lo que venía representar un 1,8% de las visitas (Fuenmayor Fernández, A. et al., 2003).

El hecho de que la tasa fuera derogada lleva a la cuestión de llegar a un equilibrio en el que la aplicación de un impuesto al turismo no cause una pérdida de competitividad debido al encarecimiento que supone, sin que exista poca financiación para la mejora de la oferta turística, además de que en el caso de tener la finalidad de preservar el entorno, este sea efectivo.

4.2 Aplicación de fiscalidad en el turismo en los países de la Unión

Europea

En diversos países de la Unión Europea se aplican distintos tributos en forma de impuestos y tasas que afectan al turismo.

El primer tributo relacionado con el turismo fue en Francia, la ley francesa 13 de abril de 1910 estableció una tasa local aplicada exclusivamente a los turistas con la finalidad de contribuir a las mejoras de los balnearios y casas de aguas. Éste se puede considerar el precedente de las actuales tasas de pernoctaciones. Éstas son las que más se aplican, pues existen distintas variantes en países como Alemania, Bélgica, Francia, Grecia, Italia y Suiza (ZORNOZA. J,2007).

La tasa de séjour se instauró a principios del siglo X con la ley de 1919 *“Loi du 24 septembre 1919 portant création de stations hydrominérales, climatiques et de tourisme, établissant des taxes spéciales dans les dites stations et réglementant l’officinal du tourisme”*.

El artículo 3 de esta ley, posteriormente derogada, decía que: La tarifa de este impuesto se fijaba por persona y día de estancia, que podía basarse en la naturaleza y precio del alojamiento, teniendo en cuenta la edad o el número de personas de la misma familia. Ésta podía variar según la temporada y el importe de la tasa no se podía deber por un período superior a cuatro semanas.

Aparte de las categorías de los hoteles turísticos, se incluía una categoría adicional para los hoteles no clasificados y campamentos que tenía el tipo mínimo fijado por la ley. Además se establecía ciertos establecimientos en los que no se percibía dicha tasa y excepciones permitidas por la legislación para determinadas personas.

Las casas y los diferentes locales utilizados para el alojamiento de los visitantes, se dividían en categorías por orden del alcalde sujeto a la aprobación del prefecto. Esta distribución se hacía sobre la base de las normas establecidas para la clasificación de los hoteles turísticos.

El período de percepción de la tasa era fijado por cada balneario y hotel y se podía modificar después de avisar al consejo municipal y al ministro que tenía la iniciativa de clasificación por orden de consejo de Estado.

Según las normas de la actual tasa de estancia aplicada en Francia o “Taxe de séjour”, se permiten a los municipios la posibilidad de pedir a los turistas que se alojen en su territorio el pago de un impuesto local. Con el fin de que la recaudación de este impuesto les permita financiar los gastos relacionados con las visitas de los turistas o para la protección de sus áreas naturales con fines turísticos.

Los municipios que pueden percibir la tasa según el artículo “R. 2333-44 du code générale des collectivités territoriales” son los siguientes:

- Municipios turísticos.
- Determinados municipios litorales y de montaña.
- Municipios que realizan acciones de promoción turística o de protección y gestión de los espacios naturales.

Es aplicada en algunos Balnearios, y no es aplicada en los centros colectivos de vacaciones para niños.

Cabe destacar que la tasa también se puede aplicar por un grupo de municipios, llegando a un acuerdo.

La provincia por otro lado puede establecer una tasa adicional del 10% a la tasa de estancia “taxe de séjour” percibida por los municipios o grupos de municipios turísticos en su territorio. La tasa adicional es cobrada en el mismo tiempo que la tasa de estancia municipal o por grupos de municipios.

La tasa la deben pagar los turistas que se alojen en los alojamientos establecidos como los hoteles, segundas residencias, campings, caravanas, puertos deportivos y otros tipos de alojamientos como albergues juveniles. Estando exentos los menores de 13 años, trabajadores temporales en las instalaciones, los beneficiarios de alguna ayuda social y las personas que acompañen a enfermos. Cabe destacar que los municipios pueden delimitar algunos exentos como a personas beneficiarias de “cheque de vacaciones”¹⁵.

Además se pueden beneficiar de una tasa reducida las familias numerosas (Art. D. 2333-49).

El importe de la tasa es fijado por cada municipio y su tarifa varía de 0,20 a 1,50 euros por persona y por día según tipo de establecimiento y categoría, también

¹⁵ Jóvenes de 13 a 18 años, profesionales que participan en el funcionamiento del establecimiento y los turistas cuyo importe del alojamiento sea inferior a una cifra.

cada municipio fija el periodo en el que la tasa puede deberse. El montante de la tasa debe ser comunicada por cada trabajador o dueño del alojamiento al turista mediante la factura.

4.3 Comparativa de la Unión Europea con España

Se ha visto distintos impuestos al turismo en países de la Unión Europea con más detalle la *taxe de sejour* aplicada en Francia, a continuación se va a ver una comparación de España con la Unión Europea centrándose en el IVA en el alojamiento y restauración.

Si en materia de fiscalidad no existe una armonización en la Unión Europea, menos aún en fiscalidad aplicada a los servicios turísticos. Como se ha comentado anteriormente, existen distintos tributos aplicados en varios países de la Unión Europea que afectan directa o indirectamente a este sector, ya sea en forma de tasa como las “tasas de estancia”, al transporte o impuestos al consumo como el IVA. En este último nos centraremos en este apartado, concretamente el tipo aplicado en los hoteles y restaurantes.

Los distintos tipos impositivos crean una distorsión fiscal, ésta se puede definir como la existencia de una discriminación fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado. Como consecuencia de ésta, la movilidad de los factores productivos y de los bienes y servicios, se verá condicionada por los distintos sistemas fiscales nacionales. Así se provoca un desplazamiento de los bienes y servicios de los Estados con mayor presión fiscal a los que la tenga menor (Gutiérrez Lousa. M, 2007).

Los procesos de globalización y de intensa competencia fiscal internacional han hecho que los sistemas fiscales tengan que favorecer la convergencia y evitar distorsiones. Así en más de 140 países existe el IVA y en el caso de los países de la Unión Europea existe un proceso de convergencia de tipos impositivos hacia un 20%. En este sentido, la armonización ha avanzado mucho en materia de IVA, pues es importante para hacer efectivo el proceso de integración de mercado de los países miembros, a pesar de que existen problemas con las transacciones intracomunitarias y el fraude en este ámbito. También existen problemas con la localización de los servicios internacionales vinculados a las nuevas tecnologías como el comercio electrónico y la conservación de tipos diferenciados en el impuesto. (Ruíz-Huerta Carbonell. J, 2011)

Con respecto a los impuestos especiales, distintas Directivas han promovido la armonización de algunos impuestos como los que afectan al alcohol, tabaco, productos energéticos o electricidad. Desde este ámbito se han realizado esfuerzos para reforzar la aplicación de la tributación medioambiental.

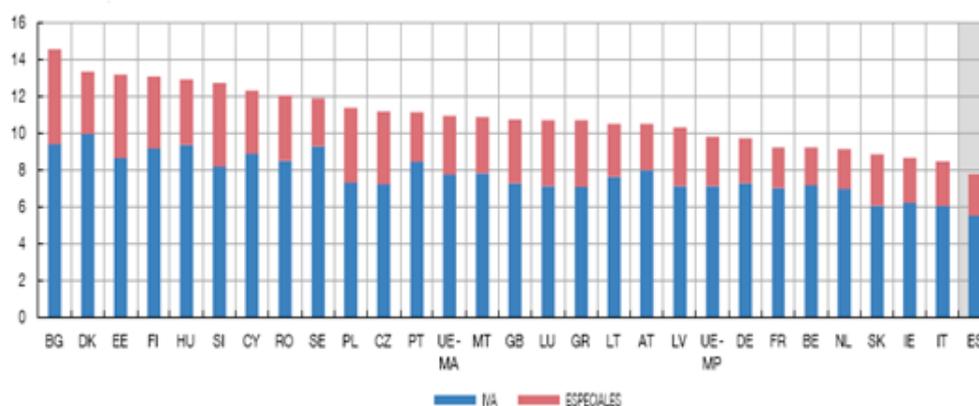
El proceso de armonización fiscal debe entenderse, como un proceso abierto y en marcha, pensado para evitar la distorsión fiscal y, por lo tanto, incidiendo en la competitividad de los países, favoreciendo la administración de los tributos, mejorando el cumplimiento fiscal voluntario y permitiendo profundizar en las estrategias de lucha contra el fraude fiscal.

4.3.1 Comparativa del IVA en la Unión Europea

Centrándose en el IVA, este es el principal impuesto que grava el consumo junto con un conjunto de impuestos especiales. Existen varias directivas europeas en materia de este impuesto, como por ejemplo la *Directiva 2005/92/CE del Consejo de 28.12.2005*, regulando aspectos propios del impuesto como el tipo impositivo, hecho imponible entre otros.

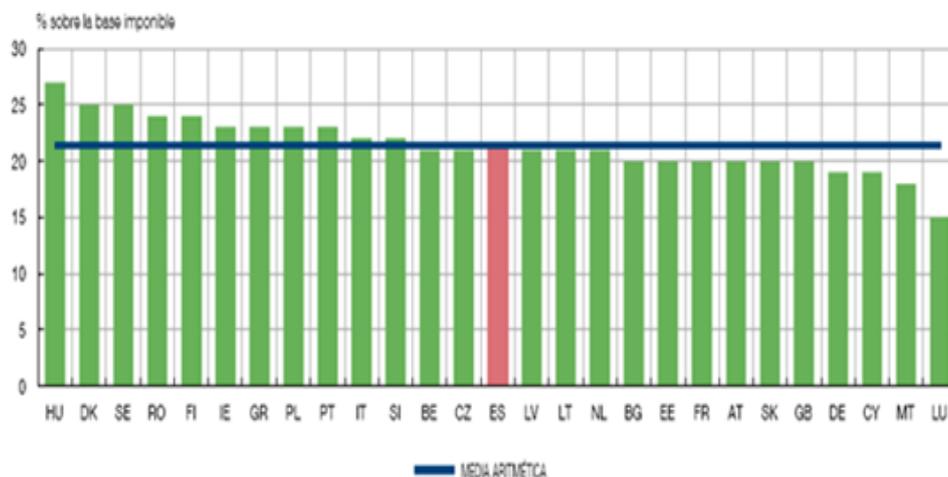
Existen divergencias en la aplicación de tipos impositivos de este impuesto en los distintos países de la Unión Europea, así como en la capacidad recaudatoria. Estas divergencias se pueden observar en los siguientes gráficos, en los que se pueden ver la distinción recaudatoria sobre el PIB entre países como Dinamarca, Finlandia, Suecia, Croacia o Bulgaria con niveles entorno al 9% y España entorno al 5% (Gráfico 10). Y los distintos tipos impositivos (Gráfico 11), estando España en la media de la Unión Europea. Por lo que España es uno de los países con menos capacidad recaudatoria a pesar de que el tipo impositivo que aplica se encuentra en la media de Europa por encima de países como Croacia.

Gráfico 10. Ingresos por impuestos sobre el consumo en 2012 en la Unión Europea. (Recaudación en porcentaje del PIB)



Fuente: Eurostat 2014

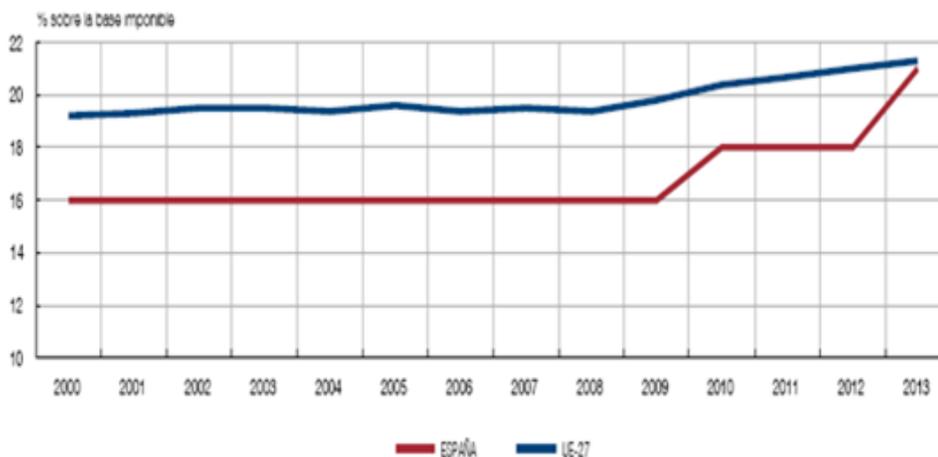
Gráfico 11. Tipo general del IVA en España y la Unión Europea en el año 2014.



Fuente: Comisión Europea.

En el siguiente gráfico se muestra la evolución del tipo impositivo de IVA general en España, desde el año 2000, con respecto a la Unión Europea.¹⁶ Sigue una tendencia constante por debajo de la media, hasta el año 2009, que con puntuales subidas del tipo ha ido aproximándose a la media, así con la subida del tipo impositivo en el año 2012 se encontraría en la media de la Unión Europea.

Gráfico 12. Evolución del tipo general del IVA en España y Unión Europea (2000-2014)



Fuente: Comisión Europea

¹⁶ UE-27 no tiene en cuenta la adhesión de Croacia en 2013.

El IVA afecta también al sector turístico, pues como se ha dicho es un impuesto que grava al consumo, de modo que los turistas que consuman tanto bienes o servicios se verán afectados por éste. Concretamente nos centraremos en el IVA aplicado a los hoteles y restaurantes, y los distintos tipos aplicados según los países de la Unión Europea que a continuación se puede observar en la tabla 14. En ésta se puede ver que, de los distintos tipos de IVA aplicados, el más bajo es en Luxemburgo, seguido de otros países como Chipre, Irlanda, Malta, Países bajos, Portugal y Grecia. En países mediterráneos como Grecia cabe destacar que el tipo impositivo es 3 puntos más bajo, en lo que se refiere a países con semejantes características en capacidad turística como es Francia, país con mayor número de llegadas de turistas, tiene el mismo tipo impositivo.

Tabla 14. Tipos de IVA hoteles y restaurantes de la Unión Europea. Año 2015.

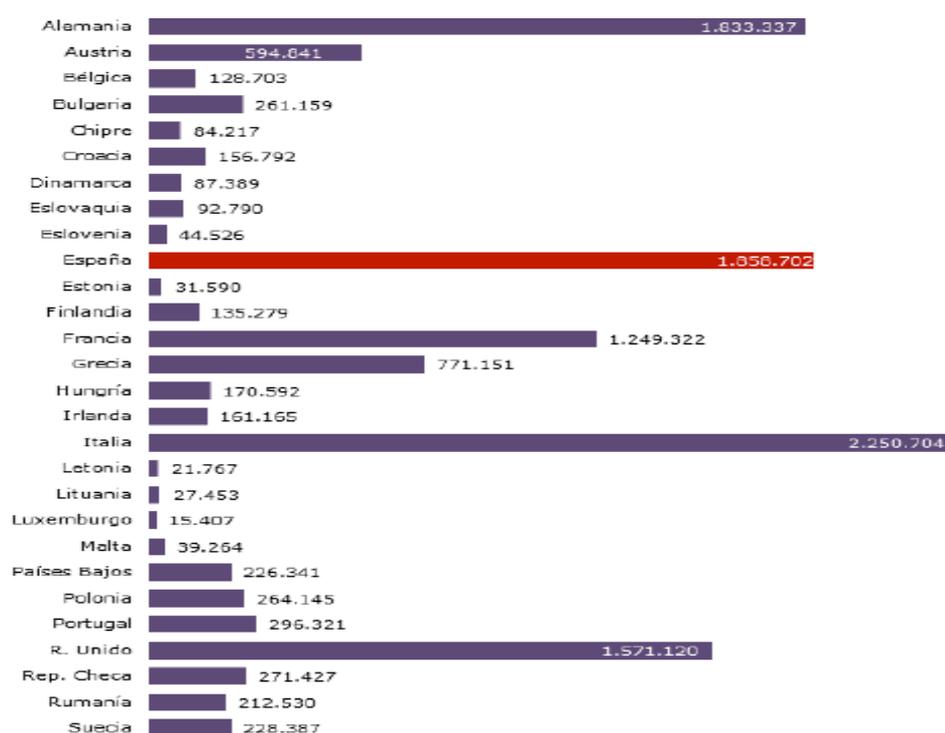
País	IVA Hoteles	IVA Restaurantes
Austria	10	10
Bélgica	12	6
Bulgaria	9	20
Croacia	13	13
Chipre	9	9
República Checa	15	21
Dinamarca	25	25
Estonia	9	20
Finlandia	10	14
Francia	10	10
Alemania	7	19
Grecia	6,5	13
Hungría	18	27
Irlanda	9	9
Italia	10	10
Letonia	12	21
Lituania	9	21
Luxemburgo	3	3
Malta	7	18
Países bajos	6	6
Polonia	8	8
Portugal	6	23
Rumania	9	24
Eslovaquia	20	20
Eslovenia	9,5	22
España	10	10
Suecia	12	12
Reino Unido	20	20

Fuente: Elaboración propia con datos Comisión Europea, Enero 2015.

Estos tipos de IVA, como ya se ha comentado, son los aplicados a los hoteles y restaurantes, a continuación se muestran el número de plazas en hoteles y establecimientos similares y el número medio de plazas por establecimiento en los distintos países de la Unión Europea en el año 2012¹⁷. También se muestra el grado de ocupación hotelera para ver qué países alojan más turistas en relación a su capacidad.

La Unión Europea contaba en el 2012 con 13 millones de plazas hoteleras, siendo España el segundo país con mayor número de plazas por detrás de Italia, estos junto con Alemania, Reino Unido y Francia son los cinco países con mayor número de plazas de la Unión Europea (gráfico 13). Sin embargo en cuanto a número de plazas por hotel Malta posee el mayor número medio de plazas por hotel superando las 261, es decir, que las plazas que tiene están concentradas en un número determinado de hoteles, por el contrario, Alemania y Reino Unido son uno de los países con menor número medio de plazas por hotel, a pesar de que se encuentran entre los cinco con mayor número de plazas, por lo que las plazas hoteleras están poco concentradas (gráfico 14).

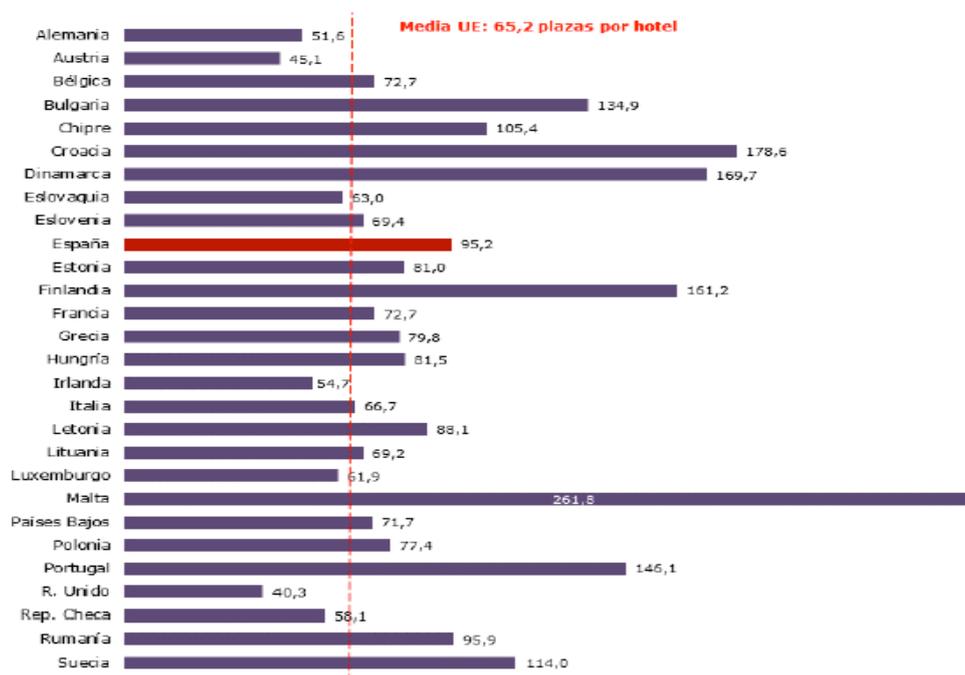
Gráfico 13. Número de plazas en hoteles y similares.



Fuente: IET, a partir de datos de Eurostat

¹⁷ Último año disponible en el último informe en Instituto de estudios turísticos (IET, 2012) "España en Europa 2012"

Gráfico 14. Número medio de plazas en hoteles y similares.



Fuente: IET, a partir de datos de Eurostat.

A continuación se observan el grado de ocupación por plazas hoteleras en el año 2012, siendo Chipre el país con mayor número de grado de ocupación, seguido de Malta y Croacia. España se encuentra en el cuarto lugar con un 53%, le sigue Francia con un 48,3%. Si observamos datos del último mes disponible, septiembre 2014¹⁸, no cambia mucho la posición de los países, como se puede observar en el gráfico 16, la tasa de ocupación de las plazas hoteleras¹⁹ en los hoteles y establecimientos similares²⁰, varía aproximadamente de un 30% a un 78%, siendo los dos primeros los países mediterráneos Chipre y Malta. España se encuentra en el cuarto lugar con un 64,7% por encima de la media (48,5%). Por lo que, España se encuentra entre los primeros por encima de la media de la Unión Europea y de Francia tanto en capacidad hotelera (número de plazas) como en promedio de ocupación. Pero cabe destacar que en el período de Enero a Septiembre de 2014 con respecto al mismo periodo de 2013, mientras que en España o Francia el

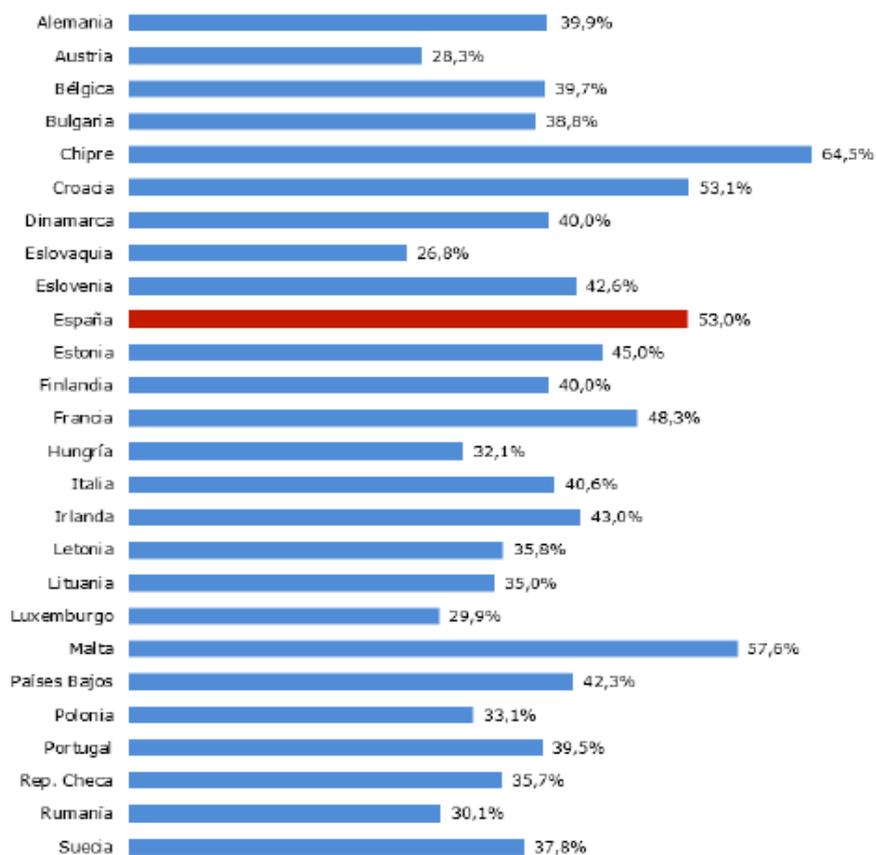
¹⁸Último mes disponible en Eurostat http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics_-_occupancy_rates_in_hotels_and_similar_establishments (consultado 29/01/2015)

¹⁹ Es un porcentaje que se obtiene dividiendo el número total de pernoctaciones, durante el período de referencia, por el número total de las plazas ofertadas multiplicado por 100. Plazas se entiende por una cama individual, cama doble serían dos plazas.

²⁰ Incluye la provisión de alojamiento proporcionada por: hoteles, bed&breakfast, hoteles resort, hoteles en suite/apartamento y moteles.

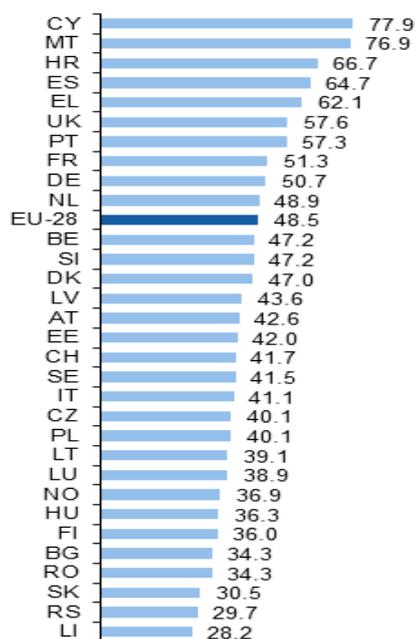
incremento de las tasas de ocupación de plazas hoteleras fue de 1,7% y 1% respectivamente, en Grecia, Luxemburgo, Malta y Portugal, se incrementaron en 3 o más puntos porcentuales, siendo Grecia y Portugal los países con mayor aumento porcentual, con un 5,6 y 4 respectivamente, tabla 15. Dichos países aplican un tipo de IVA a los hoteles de los más bajos en la Unión Europea un entorno a un 6% (Tabla 14) que incita en menores precios.

Gráfico 15. Grado de ocupación por plazas en hoteles y similares 2012.



Fuente: IET, a partir de datos de Eurostat.

Gráfico 16. Porcentaje neto de ocupación de plazas en hoteles y establecimientos similares septiembre 2014.



Fuente: Eurostat 2015.

Tabla 15. Porcentaje neto de ocupación de plazas en hoteles y establecimientos similares Enero a Septiembre 2013, 2014.

PAÍS	PERÍODO		VARIACIÓN
	2013	2014	
	Enero a Septiembre		
UE-28	46,1	46,1	0
Grecia	48,6	54,2	5,6
Portugal	43	47	4
Luxemburgo	32,1	35,2	3,1
Malta	63,5	66,6	3,1
España	56,7	58,4	1,7
Francia	49,2	48,2	1

Fuente: Elaboración propia con datos Eurostat 2015.

Como se ha comentado anteriormente, España depende del turismo realizado por no residentes, así pues, después de ver la capacidad y grado de ocupación en los hoteles de los distintos países de la Unión Europea, se va a comentar los países cuyos residentes realizan un mayor número de estancias en el extranjero (mayores países emisores), y los países con mayor número de estancias realizadas por no residentes. Así pues, la tabla 16 muestra los 10 países cuyos residentes pasaron un mayor número de estancias en el extranjero en

2013²¹, como se puede observar los residentes Alemanes son los que más noches de estancia realizan en el extranjero, junto con los residentes del Reino Unido, solo estos dos países suponen un 54,7% del total en la Unión Europea de noches realizadas por residentes en el extranjero.

Tabla 16. Millones de noches de estancia realizadas en el extranjero por residentes del país. Año 2013.

	Pernoctaciones en el extranjero	Porcentaje
UE	2361,5	100
Top 10	2111,8	89,4
Alemania	745,6	31,6
Reino Unido	548,5	23,1
Francia	211,7	9
Holanda	168	7,1
Italia	93,2	3,9
España	91,3	3,9
Bélgica	85,5	3,6
Austria	65,9	2,8
Dinamarca	54,6	2,3
Finlandia	49,6	2,1

Fuente: Elaboración propia con datos Eurostat

En cuanto a los países con más número de pernoctaciones realizadas por no residentes, España es el país con mayor número, seguida de Italia y Francia, formando estos tres países casi la mitad del total de pernoctaciones de los países de la Unión Europea. Por lo que se puede decir que Alemania sería el mayor país emisor mientras que España el mayor receptor, en lo que se refiere a número de noches de estancias por no residentes en el año 2013. Cabe destacar que las pernoctaciones de no residentes en España proceden principalmente de Reino Unido, Alemania y Francia, estos suponen un 27,1%, 22,8% y 7,8% respectivamente, más del 50% del total de pernoctaciones realizadas por no residente. Cabe destacar que del total de pernoctaciones en España, aproximadamente un 65% proviene de residentes extranjeros, tanto de la Unión Europea como del resto del mundo, y entorno a un 35% realizadas por residentes.²²

²¹Se ha considerado coger este año por ser el último disponible

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics (consultado 29/01/2015)

²² Tabla pernoctaciones en establecimientos de alojamiento turístico por origen del turista.

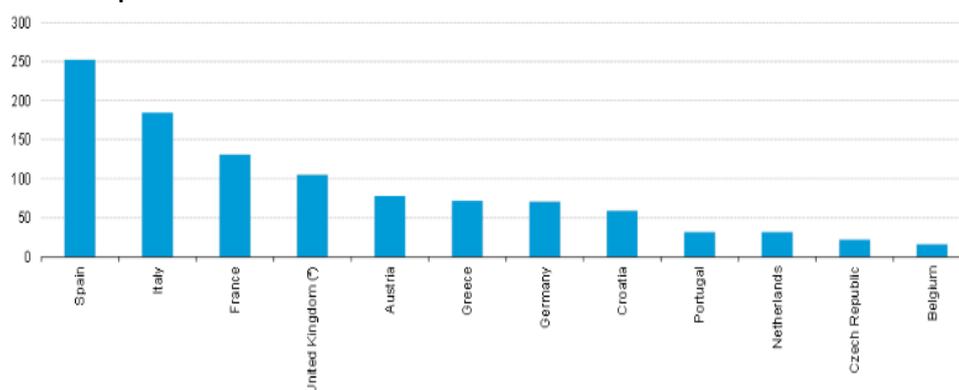
Fuente Eurostat http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics_-_annual_results_for_the_accommodation_sector

Tabla 17. Pernoctaciones realizadas en establecimientos de alojamiento turístico (millones de pernoctaciones realizadas en el país.) Año 2013.

	Pernoctaciones en el país	Porcentaje
UE	1192,2	100
Top 10	1018,3	85,4
España	252,4	21,2
Italia	184,8	15,5
Francia	131,3	11
Reino Unido	105,5	8,8
Austria	78,4	6,6
Grecia	71,5	6
Alemania	71,2	6
Croacia	59,4	5
Portugal	32,1	2,7
Holanda	31,8	2,7

Fuente: Elaboración propia con datos Eurostat.

Gráfico 17. Pernoctaciones realizadas en establecimientos de alojamiento turístico, realizadas por no residentes. Año 2013.



Fuente: Eurostat.

Alemania es un país emisor además, como se muestra en la tabla 18, sus residentes son los turistas que más gastaron en 2012, gastando un total de 116.186 millones de euros con una media por viaje de 469 euros, por encima de la media europea, concretamente se gastan 876 euros de media por viaje al extranjero. Seguido de los turistas franceses que son los segundos que más gastaron con 79.321 millones de euros, éstos gastaron una media por viaje de 352 euros, teniendo en cuenta los viajes en su país y viajes en el extranjero la media del gasto de estos últimos es de 1.054 euros. Por lo que la suma del gasto total de estos dos países (195.517), con respecto al total del gasto de los países de la Unión Europea, (408.885), supone aproximadamente el 48%. En lo que respecta a España, el gasto en viajes nacionales es mayor que viajes al extranjero.

Se ha comentado que la procedencia de las pernoctaciones realizadas por no residentes en España, principalmente son de Alemania, Francia y Reino Unido, en la tabla 19 se muestra el gasto de los turistas de dichos países desglosado por distintos servicios turísticos, siendo el alojamiento el principal gasto de los turistas.

Tabla 18. Total del gasto por país en viajes nacionales y al extranjero. Media del gasto por viaje y por noche. Año 2012²³

País	Gasto Total (millones de euros)			Gasto medio(euros)	
	Total	Nacional	Extranjero	Por viaje extranjero	Por noche extranjero
UE-28	408.885	194.576	214.309	747	87
Bélgica	6.987	631	6.356	664	83
Bulgaria	495	324	172	366	44
República Checa	4.022	1.549	2.473	414	60
Dinamarca	8.506	2861	5.646	728	103
Alemania	116.186	43.708	72.478	876	105
Estonia	533	106	427	372	62
Irlanda	5.862	1.156	4.706	815	104
Grecia	8	1.199	261	449	46
España	24.461	17.684	6.778	612	70
Francia	79.321	53.338	25.983	1.054	123
Italia	28.208	16.497	11.711	808	103
Croacia	888	98	790	672	57
Lituania	597	134	463	331	56
Letonia	854	117	738	432	57
Luxemburgo	1.219	7	1.212	767	112
Hungría	2.077	830	1.246	308	55
Malta	334	26	308	1.042	135
Holanda	15.668	2.977	12.692	711	74
Austria	12.697	3.770	8.927	814	132
Polonia	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Portugal	1.599	1.064	534	397	50
Rumania	1.738	1.411	327	423	38
Eslovenia	1.036	197	839	339	62
Eslovaquia	2.420	859	1.561	581	78
Finlandia	15.194	6.767	8.427	928	156
Suecia	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Reino Unido	51.334	24.655	26.679	526	49
Chipre	13.908	2.011	11.897	983	125

Fuente: Elaboración propia con datos Eurostat. Nd: dato no disponible.

²³ Año disponible en Eurostat "Tourism statistics expenditure"

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics_-_expenditure
(consultado 31/01/2015)

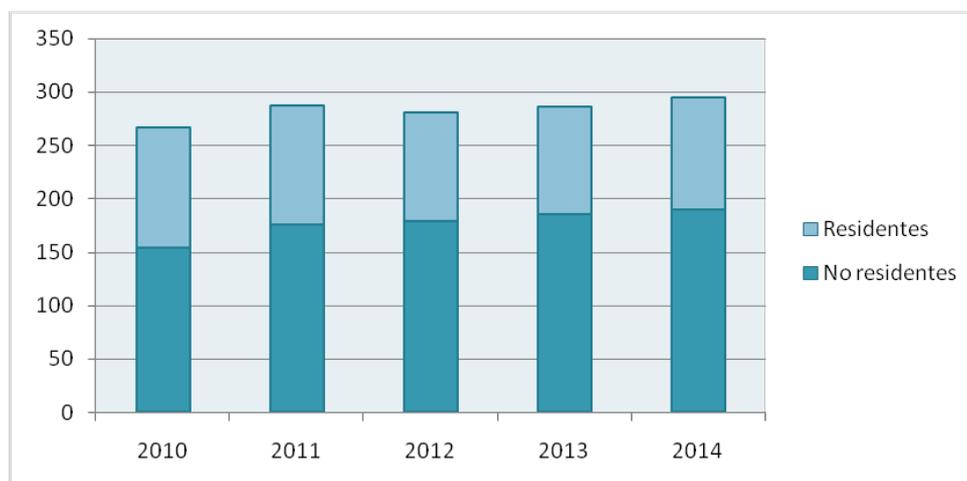
Tabla 19. Gasto realizado por turistas en bienes de valor, alojamiento, restaurante y transporte. Año 2012.

PAÍS	Gasto en bienes de valor y duraderos	Gasto alojamiento	Gasto restaurante	Gasto transporte	Otros gastos	Total
Alemania	7.394.490	48.336.735	N.d	45.027.725	22.821.200	116.185.659
Francia	0	19.630.732	13.210.040	22.085.747	24.394.602	79.321.123
Reino Unido	18.838.617	26.884.786	5.800.280	11.869.297	6.779.532	51.333.896
TOTAL	26.233.107	94.852.253	19.010.320	78.982.769	53.995.334	246.840.678

Fuente: Elaboración propia con datos Eurostat. N.d: dato no disponible.

La evolución en España de las pernoctaciones de residentes y no residente desde el año 2010 al 2014 se puede ver en el gráfico 18, dónde se observa el mayor número de pernoctaciones por no residentes que por residentes y la tendencia creciente de pernoctaciones realizadas por no residentes. Pero este crecimiento no lo hace en la misma medida que las llegadas de turistas extranjeros. Así pues, en el gráfico 19 se puede observar la evolución de la llegada de turistas extranjeros a lo largo de los últimos años, y la tendencia creciente desde el año 2010, esta tendencia también se encuentra en el número de pernoctaciones en establecimientos de alojamientos, pero no con la misma intensidad, mientras que el número de llegadas crecen en el último año un 7,1%, las pernoctaciones lo hacen en un 2,8% gráfico 20.

Gráfico 18. Pernoctaciones hoteleras anuales por procedencia en millones. Serie anual.



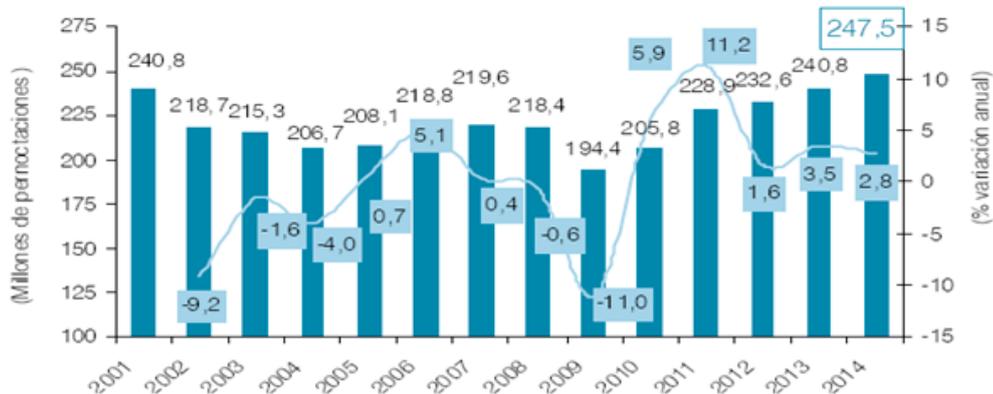
Fuente: Elaboración propia con datos Instituto Nacional de Estadística.

Gráfico 19. Llegada de turistas extranjeros a España. 2000-2014 (en miles y variación anual.)



Fuente: Exceltur a partir de datos de movimientos turísticos en frontera, (Frontur)

Gráfico 20. Pernoctaciones de viajeros extranjeros en establecimientos de alojamiento reglado. Enero-Noviembre 2001-2014 (Miles de pernoctaciones y sus tasas de variación interanual en porcentaje).



Fuente: Exceltur a partir de datos del Instituto Nacional de Estadística.

Pero los ingresos no siguen la misma tendencia, tanto los ingresos medios reales como nominales han disminuido en los últimos años, desde el año 2012 estos últimos siguen una tendencia decreciente. Los ingresos reales tienen una tendencia decreciente (descontada la inflación) desde el año 2000, que cada turista extranjero aportaba 1.116 euros. Gráficos 21 y 22.

Gráfico 21. Ingreso medio nominal por turista extranjero (Ingresos por turismo de la BP/nº de turistas a precios de 2014)



Fuente: Exceltur a partir de datos de IET, INE y Banco de España.

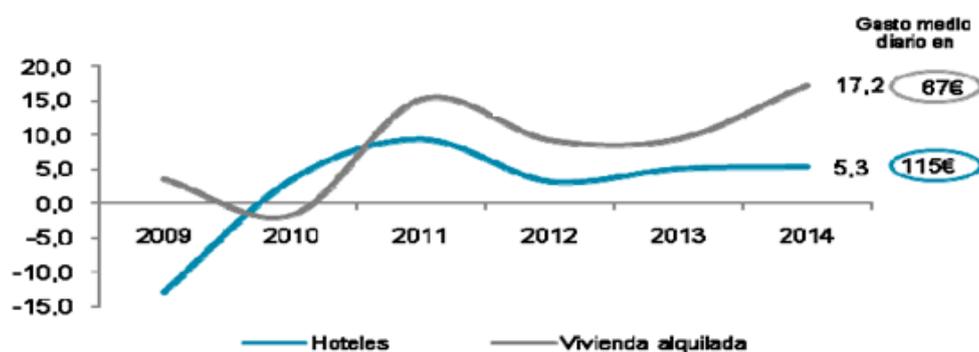
Gráfico 22. Ingreso medio real por turista extranjero (Ingresos por turismo de la BP/ nº de turistas a precios de 2014). Enero-Diciembre 2000-2014 (noviembre y diciembre estimación exceltur)



Fuente: Exceltur a partir de IET, INE y Banco de España.

El gasto medio diario de alojamiento en hoteles de los turistas extranjeros se ha incrementado en un 5,3%, mientras que el gasto medio en vivienda alquilada crece un 17,2%, siendo en el año 2014, 115 euros de gasto medio en hoteles y 67 euros de gasto medio en vivienda de alquiler. Gráfico 23.

Gráfico 23. Turistas extranjeros por tipología de alojamiento y su gasto medio diarios sin transporte. Hoteles y Vivienda alquiler. Enero-Diciembre 2008-2014²⁴.



Fuente: Exceltur.

En cuanto al gasto total de los turistas en España en el año 2014 fue 63.094 euros, en la tabla 20 se puede observar el gasto en los últimos años. En la tabla 21 se desglosa el gasto total en gasto de alojamiento hotelero y el gasto en alojamiento no hotelero.

Tabla 20. Gastos turistas internacionales en millones de euros.

GASTO	AÑO			
	2011	2012	2013	2014
	52.002,00	53.931,00	59.270,00	63.094,00

Fuente: Elaboración propia con datos de Encuesta de Gasto Turístico (EGATUR).

Tabla 21. Gasto turista extranjero según tipo de alojamiento principal. Año 2014

	Gasto total		Gasto medio Persona		Gasto medio diario	
	Mill. Euros	Variación	Euros	Variación	Euros	Variación
Total	63.094	6,5	971	-0,6	110	0,3
Alojamiento hotelero	40.208	3,8	979	-1,2	144	-0,8
No hotelero	22.885	11,4	957	0,6	77	

Fuente: Elaboración propia con datos de Encuesta de Gasto Turístico (EGATUR).

Por lo que España es uno de los países con mayor capacidad turística de la Unión Europea en lo que se refiere a capacidad hotelera en número de plazas de hotel, y a pesar de que aplique un tipo de IVA a estos establecimientos aproximado a la media Europea, por encima de algunos países como Grecia, Portugal o Malta, posee tasas de ocupación hotelera por encima de la media europea y de países como Francia, país competidor con gran número de plazas de hotel y el primero en número de llegadas a nivel mundial. Además España fue en

²⁴ Datos 2014 de Enero a Noviembre.

el año 2013 el país con mayor número de pernoctaciones en establecimientos de alojamiento turístico por no residentes. Principalmente procedentes de Reino Unido, Alemania y Francia, tres países que mayor gasto realizan en viajes. El principal gasto de los turistas de estos países es en alojamiento. A pesar de esto, el incremento de llegadas de turistas extranjeros no lo hace en la misma medida que el incremento de pernoctaciones en hoteles por no residentes. En el último año se ha incrementado mucho más el alojamiento en vivienda de alquiler que el alojamiento en los hoteles, siendo su gasto medio diario casi el doble que el de vivienda de alquiler. El gasto total de los turistas extranjeros en 2014 ascendió a 63.094 millones de los cuales 40.208 fue en alojamiento hotelero. Por lo que, España tiene datos buenos en ocupación hotelera, si bien, un tipo impositivo de IVA más alto a los establecimientos de alojamiento turístico, podría desviar la demanda hacia otros países con menor tipo impositivo como por ejemplo Malta con mayor tasa de ocupación en habitaciones en establecimientos de alojamiento u otros países del Mediterráneo, pero no existen estudios que demuestren este posible efecto claramente, pues existen más factores que influyen, así como la coyuntura de los países o la capacidad turística entre otros.

5. CONCLUSIONES

La fiscalidad es un aspecto importante en la economía de todos los países, especialmente en los más desarrollados. Las administraciones de dichos países recaudan dinero a través de los tributos aplicados a los ciudadanos. Esta recaudación es destinada a varios fines, siempre que sean para la mejora del bienestar de la sociedad.

En este tema de la fiscalidad se ven afectados todos los sectores de la economía de un país, así pues en el caso de que recaiga sobre un bien o un servicio, se verá afectado el productor de dicho bien o servicio, o en el caso de que recaiga sobre los ingresos de una empresa afectará a todas las empresas de un sector determinado.

Nos hemos centrado en el sector turístico y los efectos que la fiscalidad o la posible aplicación de ciertos tributos tienen en éste. Pues se ha considerado un sector importante en la economía española, con una importante contribución a variables macroeconómicas así como el PIB, la balanza de pagos o la creación de empleo. Siendo España uno de los destinos con mayor número de visitantes y de ingresos tanto a nivel mundial como de la Unión Europea.

Son varios los efectos que puede tener, así pues, como se ha comentado, un aumento de precios puede provocar una disminución en la demanda por ello cabe analizar antes de aplicar un tributo al turismo que repercusión tendrá sobre el precio y por consiguiente en la demanda. Pero no es solo en términos demanda y precio sino también es importante asegurarse que la recaudación de dicho impuesto sea destinada a una mejora del sector turístico, pues de este modo se podría ofertar una mayor calidad de oferta turística y ganar competitividad. Además de darle el trato adecuado, es decir, si se trata un impuesto ambiental que afecta al sector turístico o si se trata de un impuesto turístico propiamente dicho. Como en el caso de la “ecotasa balear” que fue aplicada como una tasa para la mejora del entorno pero ésta carecía de una base sólida como impuesto medioambiental además de que la recaudación y su posterior asignación no fue llevada a cabo correctamente. De modo que la aplicación de esta tasa no tuvo una buena aceptación tanto por parte de los empresarios como de los ciudadanos.

El IVA es uno de los impuestos que más afecta a los turistas de un país, éste produce un encarecimiento de todos los bienes y servicios, y especialmente el tipo aplicado al alojamiento y hostelería está relacionado con este sector. De modo que tanto un aumento como una disminución éste, afectará a un aumento o disminución de la demanda, por lo que antes de aplicar un mayor tipo se debe

tener en cuenta los tipos aplicados en países competidores, para evitar una desviación de la demanda a otros países competidores potencialmente.

La subida del IVA de un 8 a un 10% en los hoteles de España en el año 2012, provocó las críticas de los empresarios del sector afirmando que afectaría a la rentabilidad de las empresas y con ello a una pérdida de calidad y competitividad del producto ofertado. Pero no existen estudios que confirmen que dicha subida haya podido ser el único causante de cambios en el conjunto de los resultados económicos del turismo en España. La disminución de la demanda ha sido en su mayor parte a causa de un descenso en los viajes de los propios residentes en España, por lo que si se va produciendo un aumento de dicha demanda interna puede contribuir a la mejora del sector. No existe un estudio que permita deducir si la subida del IVA afectó directamente a la demanda turística o fueron más factores como la menor renta disponible en las familias españolas.

Cabe destacar que en comparación con la Unión Europea el IVA al sector hotelero español está aproximado a la media. Considerando Francia e Italia como uno de los principales competidores en lo que se refiere a capacidad turística, España tiene tasas de ocupaciones hoteleras mayores, y posee el mismo tipo impositivo. Pero no cabe olvidar que otros países como Grecia, Malta o Croacia tienen un tipo impositivo de IVA inferior, lo que puede hacer que estos destinos oferten precios más atractivos, debido a sus características puede desviar cierta demanda sobre todo de sol y playa hacia éstos. Por ello, en este sentido, una menor imposición en materia de IVA podría beneficiar al sector en cuanto a mantener unos precios más competitivos en relación a otros países competidores. Esta situación sería muy positiva para destinos turísticos maduros basados en la turoperación. Sin embargo, teniendo en cuenta el volumen de turistas extranjeros que acuden a nuestro país (aproximadamente 65.000.000 de personas en 2014) el mantenimiento del IVA en un 10% o incluso un crecimiento moderado de éste para los hoteles y apartamentos turísticos, podría implicar una mayor recaudación tributaria beneficiosa para un país que tiene un déficit público entorno al 97% del PIB en 2014.

Bibliografía

LIBROS

BAYÓN MARINÉ, F. (1999). *50 años del turismo español: un análisis histórico y estructural*. Centro de estudios Ramón Areces. L

INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS, (2013). *Balance del turismo Año 2012. Resultado de la actividad turística en España*. 2013

NAVARRO FAURE, A. et al. (2012). *Manual de derecho financiero y tributario. Parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch

OMT. (1998). *La fiscalidad del turismo: hacia un justo equilibrio*. Madrid, España.

SANCHO, A. (Coord.) (1998). *Introducción al turismo*. OMT. Madrid

ARTÍCULOS DE REVISTA

AUROLES MARTÍN, J. (2004). "Las nuevas formas del turismo" en *Mediterraneo Económico*. Nº 5. p. 268-284.

BOKOBO MOICHE, S, (1999) "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la "tasa turística"", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 102, p. 243-260

BOKOBO MOICHE, S, (2001) "Fiscalidad del turismo y Ordenamiento Comunitario", en *NUE*, nº. 193, p. 10-14.

FUENMAYORFERNÁNDEZ, A. GRANELL PÉREZ, R. y HIGÓN TAMARIT, F.J (2013). "Turismo sostenible y fiscalidad ambiental" en *Boletín Económico de ICE* Nº 2757, p.33-42

GÓMEZ BOTE, V. (1998) "El desarrollo del turismo en España: cambio de rumbo y oportunidades científicas" en *Revista Valenciana de Estudios Autonómicos*. Nº 25, p. 29-43.

GUTIÉRREZ LOUSA. M. (2007) "Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea" en *Nuevas tendencias de la política fiscal* Marzo-Abril 2007 nº 835 ICE. p. 153-172.

MAGADÁN DÍAZ, M. (2006) "El impacto de la tributación verde sobre el turismo" en *Revista de Economía, Sociedad, Turismo y Medio Ambiente – RESTMA* nº 4, p. 59-89.

PRADOS PÉREZ. E. (2002) "Medio ambiente y turismo, dos realidades sinérgicas en el nuevo milenio" en *Revista de Derecho y Medio ambiente*. Volumen III nº.9 Enero/Marzo, p.53-95

- RUÍZ GÓMEZ,L. y CASADO GARCÍA-HIRSCHFELD,E. (2011)** “La actividad turística en la Unión Europea en un entorno de crisis económica y financiera Global” en *Saberes revista de estudios jurídicos, económicos y sociales. Volumen 9* , p. 1-12
- RUÍZ-HUERTA CARBONELL. J (2011)** “Tendencias de la fiscalidad en Europa: La armonización fiscal y el futuro de la Unión” en *Euro y Crisis económica* Nº 863, p. 73-78.
- TUERO.E, (2010)** "Políticas de la Unión Europea en materia de Turismo" En *Estudios turísticos nº 184* , p.71-98.
- ZORNOZA. J (2007)** “Tributación ambiental y turismo: otras experiencias” en *Cuadernos de sostenibilidad y patrimonio natural* número 12/2007, p.10-17

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

- EUROSTAT. Gasto por categorías de los países de la UE**
<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do;jsessionid=WTIRR2hoVvqyLPgs pRrWPueyCBt9qFpiXqVlJMC58cMc-n2IEfY!-1700085361?tab=table&plugin=1&pcode=tin00194&language=en> [Consulta: 29 de Enero de 2015]
- EUROSTAT. Tabla de tasas netas de ocupación en hoteles Enero a Septiembre de 2014 comparado con el mismo período del año anterior.**
http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics_occupancy_rates_in_hotels_and_similar_establishments [Consulta: 29 de Enero de 2015]
- EUROSTAT. Tourism statistics - annual results for the accommodation sector**
http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics_-_annual_results_for_the_accommodation_sector [Consulta: 31 de Enero de 2015]
- EUROSTAT “Tourism statistics expenditure”** http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tourism_statistics_-_expenditure [Consulta: 31 de Enero de 2015]
- EUROPEAN COMISION. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union.**
[En pdf]
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [Consulta: el 29 de Enero de 2015]
- GOVERN DE LES ILLES BALEARS. Viajeros y pernoctaciones 2012**
<http://www.caib.es/sacmicrofront/contenido.do?mkey=M10072911244127834137&lang=ES&cont=23249> [Consulta: 18 de Enero de 2015]
- INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS. Balanza de pagos. Saldo por turismo 2013.**
<[http://www.iet.tourspain.es/WebPartInformes/paginas/rsvisor.aspx?ruta=%2fBalanza+Pagos%2fEstructura%2fAnual%2fSaldo++por+turismo+\(millones+de+euros\).+-+Ref.545&par=1&idioma=es-ES&anio=2013](http://www.iet.tourspain.es/WebPartInformes/paginas/rsvisor.aspx?ruta=%2fBalanza+Pagos%2fEstructura%2fAnual%2fSaldo++por+turismo+(millones+de+euros).+-+Ref.545&par=1&idioma=es-ES&anio=2013)> [Consulta: 25 de septiembre de 2014]

INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS. *Balanza de pagos.* Saldo por turismo 2012.
[http://www.iet.tourspain.es/WebPartInformes/paginas/rsvisor.aspx?ruta=%2fBalanza+Pagos%2fEstructura%2fAnual%2fSaldo++por+turismo+\(millones+de+euros\).+-+Ref.545&par=1&idioma=es-ES&anio=2012](http://www.iet.tourspain.es/WebPartInformes/paginas/rsvisor.aspx?ruta=%2fBalanza+Pagos%2fEstructura%2fAnual%2fSaldo++por+turismo+(millones+de+euros).+-+Ref.545&par=1&idioma=es-ES&anio=2012) [Consulta: 25 de septiembre de 2014]

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. Cuenta Satélite Turismo Serie contable 2008 PIB.
<http://ine.es/jaxi/menu.do?type=pcaxis&path=%2Ft35/p011&file=inebase&L=0>
[Consulta: 22 de septiembre 2014]

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. *Ingresos y pagos por turismo.*
<http://www.ine.es/jaxi/tabla.do?path=/t11/p154/p01/l0/&file=i10001.px&type=pcaxis&L=0> [Consulta: 25 de septiembre de 2014]

LEGIFRANCE. Artículo *Loi du 24 septembre 1919*
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006071176&dateTexte=20071221> [Consulta: 29 de Enero de 2015]

OMT. *Comunicado de prensa, Madrid, 20 de enero 2014*
<http://media.unwto.org/es/press-release/2014-01-20/el-turismo-internacional-supera-las-expectativas-con-52-millones-llegadas-a> {Consultado 25 de septiembre de 2014}

INFORMES

EXCELTUR (2015) *Perspectivas turísticas. Valoración empresarial del año 2014. Perspectivas para 2015, nº 51 [pdf] disponible en*
<http://exceltur.org/wp-content/uploads/2015/01/Informe-Perspectivas-N51-Balance-2014-y-perspectivas-2015-Definitivo-Web.pdf> [Consulta: 29 de Enero de 2015]

FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE HOSTELERÍA (2013). *Reflexiones sobre el debate de la la fiscalidad en el sector turístico*
<http://www.newsletterhostecor.com/ficheros/El%20IVA%20aplicado%20%20a%20la%20hosteleria%20y%20el%20Turismo.pdf> [Consulta: 25 de noviembre de 2014]

FEHGRA (2010). *Fiscalidad internacional del Turismo, Coloquio.* {pdf}
http://www.fehgra.org.ar/files/archivos_de_noticias_de_subdepartamentos/185_archivo.pdf [Consulta: el 25 de noviembre de 2014]

HOSTELTUR (2013). *Impuestos al turismo: Un sector estrujado por todas partes.* Reportaje [pdf] disponible en
http://static.hosteltur.com/web/uploads/2013/02/Hosteltur_225_-_Impuestos_al_turismo.pdf [Consulta: 15 de Enero de 2014]

IMPACTUR (2013). *Estudio del impacto económico del turismo sobre la economía y el empleo de las Islas Baleares* [pdf] disponible en <http://www.exceltur.org/wp->

<content/uploads/2014/12/IMPACTUR-Baleares-2013-documento.pdf> [Consultado 4 de febrero de 2015]

INSTITUTO DE ESTUDIOS TURÍSTICOS (2012). *España en Europa. El comportamiento turístico de los residentes en la Unión Europea 2012.* [pdf] disponible en <http://www.iet.tourspain.es/es-ES/estadisticas/analisis-turistico/espanaeneuropa/anuales/Espa%C3%B1a%20en%20Europa%202012.pdf> [Consulta: 29 de Enero de 2014]

OMT (2014). *Panorama OMT del turismo internacional.* Edición 2014 [pdf] disponible en <http://mkt.unwto.org/es/publication/panorama-omt-del-turismo-internacional-edicion-2014> [Consulta: 15 de Enero de 2015]

OMT (2015). *UNWTO World Tourism Barometer.* Volumen 13, January 2015 [pdf] disponible en <http://mkt.unwto.org/es/barometer> [Consulta: 15 de febrero de 2015]

WTTC (2014). *Travel & Tourism Economic Impact European Union 2014.*[pdf] disponible en [http://www.wttc.org/-/media/files/reports/economic%20impact%20research/regional%20reports/european_u](http://www.wttc.org/-/media/files/reports/economic%20impact%20research/regional%20reports/european_union2014.pdf) [nion2014.pdf](http://www.wttc.org/-/media/files/reports/economic%20impact%20research/regional%20reports/european_u) [Consulta: 25 de noviembre de 2014]

LEGISLACIÓN

C 326/47 Tratado Funcionamiento de la Unión Europea. Diario Oficial de la Unión Europea, 26 de Diciembre de 2012.

Constitución Española Título VII Economía y Hacienda Artículo 133. BOE, 29 de Diciembre de 1978 núm. 311.

Directiva 2005/92/CE del Consejo, 12 de Diciembre de 2005, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al período de aplicación del tipo normal mínimo del IVA. DOUE, 28 de Diciembre de 2005, núm. 345.

Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria. BOE, 18 de Diciembre de 2003, núm. 302

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. BOE, 1 de Octubre de 1980, núm. 236.

Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). BOE, 31 de Diciembre de 2001, núm. 313 p. 50377-50383.

Ley 7/01, de 23 de abril, de impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, Destinado a la Dotación del fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente BOE, 25 de mayo de 2001.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE, 9 de Marzo de 2004, núm.59 p. 10284-10342.

Tratado de Lisboa 2007/C 306/01 de 13 de Diciembre. Diario oficial de la Unión Europea, 17 de Diciembre de 2007.