

EL CONTRATO DE ALOJAMIENTO TURISTICO Y SU TRATAMIENTO FISCAL

Antecedentes.

Hasta la publicación de la Orden de 17 de enero de 1967 sobre Ordenación de los Apartamentos, "Bungalows" y demás alojamientos turísticos, el tratamiento fiscal del precio pagado por el contratante que obtenía la disponibilidad del alojamiento era gravar esta renta al tipo del 20 por 100, sobre la base liquidable del 75 por 100 de la utilidad devengada, por considerar el Fisco englobada esta manifestación jurídico-económica del tráfico como de naturaleza típicamente civil.

La Orden de 14 de septiembre de 1949, del Ministerio de Hacienda, partía del supuesto de que cuando existe un contrato de arrendamiento en el que por precio global se comprende conjuntamente el de bienes sujetos a la Contribución Territorial Urbana y el de muebles se estimaría como precio del arrendamiento de estos últimos, a efectos del epígrafe *d)* del Impuesto sobre las Rentas del Capital, la diferencia que exista entre la renta total percibida y la figurada en los documentos de la Contribución Territorial Urbana. A su vez, La Ley de Arrendamientos Urbanos de 24 de diciembre de 1964, en su artículo 44, dispone que cuando el contrato de arriendo no aparezcan separados ambos conceptos, se entenderá que corresponde al mobiliario la mitad del importe del arrendamiento.

La explotación empresarial de los Alojamientos Turísticos en la Orden de 17 de enero de 1967.

La Ordenación de los Alojamientos Turísticos, promulgada como desarrollo del Estatuto de Empresas y Actividades Turísticas de 14 de enero de 1964, distingue, en principio, los siguientes regímenes de explotación en los apartamentos y demás alojamientos:

a) Alojamientos (en especial apartamentos) explotados en régimen hotelero, es decir, que, junto a la figura central del arriendo del local, se prestan al cliente toda una serie de servicios complementarios pro-

prios de los hoteles, adquiriendo especial relevancia el elemento temporal pues se entiende que el alojamiento en estos casos se pacta día por día.

b) Apartamentos explotados en régimen de alquiler de vivienda amueblada, los cuales deben emigrar a la regulación convencional entre las partes y la legislación civil, según lo dispuesto en el artículo 2.º de la Ley de 24 de diciembre de 1964.

c) Apartamentos explotados en régimen mixto. Se contempla esta figura especial, tránsito entre la explotación en régimen hotelero y la simple cesión de vivienda amueblada por temporada. En este tipo, sin que se lleguen a prestar todos los servicios propios del régimen de hospedaje, puede, sin embargo, el arrendatario contratar alguno o algunos de éstos a su libérrima voluntad, pero introduciendo además con especial significación el elemento temporal, ya que la contratación ha de hacerse por tiempo superior a siete días.

La Ordenación de 17 de enero de 1967, además de intentar una clasificación de los regímenes de explotación, opta decididamente por considerar que la dinámica de estos alojamientos *evoluciona hacia formas nuevas y autónomas de inspiración evidente en el hospedaje tradicional*, alejada cada vez más del simple arrendamiento de vivienda amueblada, concepción inicial del arrendamiento de apartamentos.

El contrato de Alojamiento Turístico, que surge como nueva figura por impulso de la Administración Pública, es el instrumento del tráfico de las empresas explotadoras de los alojamientos que se califican como turísticos. Con expresiones que nos recuerdan al Código de Comercio, el párrafo tercero del artículo 1.º de la Orden citada establece textualmente: "Se presumirá la habitualidad cuando se haga publicidad por cualquier medio o cuando se facilite alojamiento en dos o más ocasiones dentro del mismo año, por tiempo que en conjunto exceda de un mes." Explícitamente el concepto de empresa aparece en los artículos 2.º y 3.º y se reitera a lo largo del texto legal, aunque confundiendo, una vez más, la empresa como organización de los factores de la producción para la obtención de un lucro con riesgo, con la figura del titular jurídico, es decir, del empresario, a quien realmente se refieren la casi totalidad de las normas de la Ordenación. Aparecen figuras caras al mercantilista, como son las indemnizaciones tasadas en los casos de la llamada "anulación de reserva"; la existencia de un contrato tipo y de unas condiciones generales procedentes de la Administración, que, junto a la inspiración general de toda la normativa, hacen creer fundadamente que *es la explotación empresarial el eje ordenador de la nueva disciplina de los alojamientos turísticos*.

La sujeción al Impuesto sobre las Rentas del Capital.

El Impuesto sobre las Rentas del Capital se define como directo, sobre el producto de las utilidades procedentes del capital mobiliario. Por tanto, mal, forzando los conceptos o por pura inercia puede aplicarse a los contratos de alojamiento turístico.

En efecto, fiscalmente se distingue entre el arriendo del inmueble sujeto a la Contribución Territorial Urbana y el de los bienes muebles que están integrados en el complejo total de bienes que se ponen a disposición del usuario. Lo cierto es que según la idea central de la Ordenación de 17 de enero de 1967, en el nuevo tipo de contrato, además del mobiliario se disfruta de unos servicios que se prestan a los clientes que obtienen simultáneamente una residencia temporal en condiciones de ser inmediatamente utilizada y de unos servicios complementarios que tienen hoy día, en nuestra realidad de 1968, una alta significación para la comodidad y atracción del turista. Son los elementos de temporalidad y servicios complementarios los que en principio delimitan la nueva figura contractual.

El Impuesto del Tráfico de Empresas y la explotación empresarial de los Alojamientos Turísticos.

Se trata de un impuesto general e indirecto que grava "las ventas, obras, servicios y demás operaciones específicas que aquéllas (las Empresas) realicen y que aparezcan sometidas a dicho tributo por normas de rango legal". (Artículo 185 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.)

La primera imprecisión legal es confundir de nuevo la Empresa —organización económica— con el sujeto por cuya cuenta y riesgo funciona aquélla, es decir, el empresario; la segunda es que el término Empresa adquiere en el ámbito fiscal una extensión desmesurada, pues comprende no sólo las empresas reguladas por el Derecho Mercantil, sino también actividades no organizadas en empresa, excluyendo, sin embargo, a los empresarios que ejercen el comercio como minoristas.

En el pensamiento del legislador y en el derecho positivo el impuesto sobre el Tráfico de Empresas, tiende a gravar todas las operaciones típicamente mercantiles, mientras el impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, grava el tráfico civil, es decir, los actos aislados, no realizados en masa y desconectados del ejercicio profesional empresarial.

El texto refundido del Impuesto de 29 de diciembre de 1966 es más expresivo que la Ley de Reforma Tributaria, pues considera que se gravan "las ventas, obras, *servicios* y demás *contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las Empresas...*", es decir, pone de relieve dos notas fundamentales para encuadrar la

actividad de explotación de los alojamientos turísticos; una el que esta actividad se realiza a través de un "contrato típico" el creado por la Ordenación; otra que se une al mero arriendo, *la prestación de servicios* a la que finalmente se conecta la existencia de la Empresa. Pasando ahora al ámbito del Derecho Turístico vemos que para las de Alojamiento es inexcusable su inscripción que se realizara de oficio en el Registro de Empresas y Actividades Turísticas, de conformidad con lo dispuesto en la Orden de 20 de noviembre de 1964.

El hecho Imponible.

En el artículo 3.º del texto refundido del Impuesto del Tráfico de Empresas, encontramos el supuesto de hecho de la imposición, pues su apartado f) considera hecho imponible; "las operaciones típicas que sean objeto del tráfico de las Empresas, en cuanto no estén comprendidas en los apartados precedentes", donde hace una enunciación de varias de éstas.

Hay que considerar que las actividades típicas de las Empresas Turísticas no enumeradas expresamente constituyen no obstante hecho imponible en el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.

Cierto es que se consideran como operaciones no sujetas, el arrendamiento de bienes inmuebles, pero esta objeción queda desvirtuada por lo dispuesto en la Ordenación de Alojamientos Turísticos, ya que el arrendamiento de Apartamentos, ya no se puede asimilar ni al de mero local, ni tampoco al de vivienda amueblada, en que el usuario sólo obtiene la transferencia de la posesión y el disfrute temporal de vivienda, pero sin que el arrendador se obligue a prestar ningún servicio ni a realizar actividad alguna en beneficio del arrendatario. En cambio, en el alojamiento turístico es característico que el cliente reciba un conjunto de asistencias desde el momento mismo de la ocupación de los locales.

O dicho de otra manera, se trata de un nuevo tipo de contrato, en el que es fácil advertir elementos procedentes del arriendo de inmuebles, así como del arrendamiento de servicios, pero todo ello estrechamente vinculado y conectado a una organización empresarial.

Amén de lo dicho, la Ordenación de 17 de enero de 1967 quiere vincular de modo filial los contratos típicos para la explotación de los alojamientos turísticos al contrato de hospedaje tradicional, y entonces se refuerza nuestra tesis, ya que el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas sujeta ya los servicios de Hostelería, restaurante y Acampamentos (art. 31 del Texto Refundido); las Agencias de Viaje (art. 23, apartado B), quedando de momento al margen las de Alojamientos Turísticos, pero no porque no estén ya dentro del espíritu y letra del derecho fiscal, pues el artículo 33 del texto refundido sujeta a tributación todas las operaciones típicas de las Empresas genéricamente com-

prendida en el artículo 1.º, aunque no estén especificadas en el título II, y siempre que reúnan los requisitos de habitualidad y onerosidad.

Conclusión.

La disciplina estatal impuesta a las Empresas de Alojamientos Turísticos significa para éstas la exigencia de cumplir y observar una serie de normas, cuya infracción se castiga con rapidez y severidad. Este es uno de los aspectos que presenta la regulación dada por el Ministerio de Información y Turismo, pero es también justo que la definición legal arreste consigo todas las consecuencias que de la misma se derivan sean favorables o adversas. Por tanto, no será el Impuesto de Rentas del Capital, hoy exigido el aplicable, sino que deberá ser sustituido por el Tráfico de Empresas, al tipo, incorporando el Arbitrio Provincial, del 2,70 por 100 con facultad de repercusión al contratante, pero teniendo en cuenta que deberá ser incluido en las propuestas de precios globales, ya que existe imposibilidad de que aparezca como partida independiente en la facturación a clientes, dadas las normas que regulan los regímenes de precios de las Empresas Turísticas.

Alfredo ROBLES ALVAREZ DE SOTOMAYOR

Abogado

Profesor de Derecho Turístico de la Escuela
Oficial de Turismo