



TRIBUTACIÓN DE LAS AGENCIAS DE VIAJES: FISCALIDAD DIRECTA E INDIRECTA. SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE FUTURO*

TRAVELAGENTS TAXATION: DIRECT AND INDIRECT TAXATION. CURRENT SITUATION AND PROPOSALS

PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE

Profesora Contratada Doctora. Universidad de Sevilla

pcubiles@us.es

Sometido: 07.06.2011

Aceptado: 10.10.2011

RESUMEN

La autora estudia la tributación de las agencias de viajes tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Régimen Especial de las Agencias de Viajes en el IVA. Respecto al primero, se analizan las últimas medidas tomadas por el legislador español con el fin de determinar si las mismas podrían ser útiles en otros países miembros. En concreto, un moderado recorte de tipos para determinadas empresas o permitir la libre amortización con determinados requisitos podría ser recomendable para ayudar a las empresas en dificultades a superar la crisis que estamos sufriendo. Por lo que se refiere al Régimen Especial en el IVA, se estudian tanto la Directiva 2006/112/CE como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa al ámbito de aplicación del mismo. Hoy en día, está establecido que el régimen se aplica a todo tipo de entidades que organicen en nombre propio viajes, incluyendo transporte y/o alojamiento, usando bienes y servicios proporcionados por otros sujetos pasivos. Finalmente, la autora comenta la Propuesta de la Comisión de modificar la Directiva del IVA en este punto y llega a la conclusión de que sería deseable la adopción de la misma, con ciertos matices, pues resuelve muchos de los problemas de la actual regulación.

PALABRAS-CLAVE

Agencias de viajes, Impuesto sobre Sociedades, Régimen Especial de Agencias de Viajes, crisis económica, jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

ABSTRACT

The author studies travel agents taxation in the Corporate Income Tax and in the special VAT scheme for Travel Agents. Regarding the Corporate Income Tax, Spanish recent measures against the crisis are analyzed in order to determine if they could be useful in other member States. To be precise, a moderate cut of the rate for specific taxpayers and allowing free depreciation provided that certain requirements are met, could be advisable to help firms survive the crisis we are suffering. Concerning the special VAT scheme, the Directive 2006/112/EC as well as the Court of Justice of the European Communities case law are studied to establish the scope of application of this scheme. Nowadays, it is clear that the scheme is applicable to any kind of entity which, in its own name, organizes trips, including transport and/or accommodation, using goods or services provided by other taxable persons. Finally, the author comments on the Commission's proposal to amend the VAT Directive and recommends its adoption, with certain changes, since it solves many of the problems of the current regulation.

KEYWORDS

Travel Agents, Corporate Income Tax, VAT Special scheme for Travel Agents, Economic Crisis, Court of Justice of the European Communities Case Law.

* Este trabajo fue posible gracias al Proyecto de Investigación "La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria" (Ref. DER2008-04900/JURI).



1. INTRODUCCIÓN

En estos momentos de crisis, es necesario estimular uno de los sectores económicos que ha sido motor de la economía española y, aunque sea en menor medida, de la portuguesa durante décadas: el turismo. De hecho, en 2010, España fue el cuarto destino mundial en número de turistas y el segundo en cifras de ingresos turísticos según la Organización Mundial del Turismo. Es evidente que entre las empresas turísticas destacan las agencias de viajes y asimiladas, dedicadas a organizar y preparar viajes. Es esencial que la tributación a que están sujetas no suponga un obstáculo para los emprendedores que deseen llevar a cabo esta actividad.

Entre los mejores incentivos que los Estados pueden ofrecer a las empresas están indudablemente los fiscales. Cualquier tipo de beneficio fiscal, ya sea en la base, introduciendo flexibilidad en los gastos fiscalmente deducibles o mediante reducciones, ya sea en la cuota, estableciendo deducciones o bonificaciones, puede ayudar a una empresa en apuros a no sucumbir. El problema quizá radique en estos difíciles momentos en que los Estados, por mucho que quieran, tampoco pueden permitirse establecer beneficios fiscales sustanciales que mermen aún más sus arcas. Además, en lo relativo al IVA, los Estados están obligados a seguir las directivas comunitarias por lo que su margen de actuación queda bastante limitado.

Ahora bien, las mejoras en la fiscalidad no tienen por qué referirse exclusivamente a bajar la cuota a pagar. Seguro que las empresas agradecerían también una mayor simplificación de sus obligaciones formales y una mayor claridad de la normativa tributaria y de su aplicación por los órganos competentes.

En este trabajo, tras una breve referencia a la metodología utilizada, pretendemos analizar dos puntos referidos a la fiscalidad de las agencias de viajes:

- A. Medidas fiscales establecidas por el Estado español que afectan a la tributación de las agencias de viajes en el Impuesto sobre Sociedades. ¿Son exportables estas medidas a otros países?
- B. Aspectos de interés en el Régimen Especial de las Agencias de viajes en el IVA. Comentarios a la Propuesta de la Comisión Europea para su modificación.

2. METODOLOGÍA

El estudio de las especialidades de la tributación de las agencias de viaje y la formulación de propuestas para su mejora, tanto en España como a nivel comunitario, exigía el estudio de las normativas española y de la Unión Europea así como de la literatura científica existente sobre la materia. Sobre esta última es forzoso señalar que la tributación de las Agencias de Viaje en la Unión Europea no ha atraído la atención de demasiados estudiosos por lo que la bibliografía es reducida. Destacan obras generales sobre el IVA como la de Cabrera Fernández, J.M. y Cabrera Herrero, M. (2010) y la obra coordinada por Victoria Sánchez, A. (2010) así como la aportación de Gómez Aragón, D. (2010) sobre el Régimen especial que comentamos dentro de una obra más amplia sobre el IVA. Sin embargo, al estudiar el Régimen en sí, observamos que éste no se acepta sin polémica. Es más, la Comisión lleva intentando sacar adelante una reforma del mismo desde hace casi diez años, sin un resultado satisfactorio debido a reticencias de los diferentes Estados. Precisamente por todo ello, resultó de interés el análisis del Régimen actual, junto con el estudio de algunas decisiones del Tribunal de Justicia verdaderamente básicas para la comprensión del mismo, así como de la Propuesta de la Comisión sobre su reforma. En concreto, seguimos los siguientes pasos en nuestro trabajo:

1. Análisis de la normativa española, incluida las más recientes medidas para atajar la crisis económica.
2. Análisis de la regulación comunitaria vigente sobre el Régimen Especial de las Agencias de viajes en el IVA.
3. Estudio de la jurisprudencia comunitaria sobre el Régimen señalado y de los procedimientos de infracción abiertos por la Comisión contra varios países de la Unión Europea.
4. Reflexión crítica y formulación de propuestas.
5. Elaboración de las conclusiones del Estudio.



3. MEDIDAS FISCALES ESTABLECIDAS POR EL ESTADO ESPAÑOL QUE AFECTAN A LA TRIBUTACIÓN DE LAS AGENCIAS DE VIAJES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ¿SON EXPORTABLES ESTAS MEDIDAS A OTROS PAÍSES?

En relación con los impuestos directos, el legislador español ha introducido mediante el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, varios incentivos fiscales en la regulación del Impuesto sobre Sociedades que deberían servir de estímulo a las empresas. Nos referimos a nuevos supuestos de libertad de amortización y a la mejoría del tratamiento fiscal de las empresas de reducida dimensión. Ambas medidas son de plena aplicación a las agencias de viajes, ya que la primera se aplica a todo tipo de empresas y, por otro lado, muchas agencias de viajes entran dentro de la categoría de empresas de reducida dimensión, tanto más ahora con la nueva definición que se ha dado a este tipo de empresas, que amplía el número de las que podrán acogerse a este régimen privilegiado, como explicaremos más adelante.

Respecto a la libertad de amortización, ésta se permite para inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, incluidas las inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero a condición de que se ejercite la opción de compra y siempre que dichos elementos se pongan a disposición de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en los períodos impositivos iniciados entre 2011 y 2015. Esta disposición modifica la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción según el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, que subordinaba la libertad de amortización al mantenimiento de la plantilla de trabajadores en los veinticuatro meses posteriores al inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entraban en funcionamiento respecto a los doce meses anteriores a dicho momento. Se ha primado aquí el interés de la rentabilidad de la empresa sobre el interés por el mantenimiento del empleo. En estos momentos, cuanto el paro alcanza niveles históricos en España (un 20,33% en el último trimestre de 2010, según datos del Instituto Nacional de Estadística que se encuentran en: <http://www.ine.es/jaxiBD/tabla.do>), no parece que

la medida sea acertada. Entendemos que el requisito eliminado era un buen estímulo para el mantenimiento del empleo.

En cuanto a la ampliación del ámbito de aplicación del Régimen de las empresas de reducida dimensión, en efecto, se ha ampliado el umbral de la cifra neta de negocios que no se puede superar para acogerse al régimen especial. En concreto, se ha pasado de 8 a 10 millones de euros. Dicha cifra se refiere al período impositivo inmediato anterior. En el caso de que el período impositivo de referencia fuera inferior al año, la cifra deberá elevarse al año. Además, estas empresas podrán seguir disfrutando de este régimen en los tres ejercicios inmediatos y siguientes a aquel en el que se supere el umbral, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas de reducida dimensión tanto en ese período como en los dos anteriores.

Por otra parte, también se ha reducido la tributación efectiva ya que, para calcular la cuota de estas empresas, anteriormente los primeros 120.202,41€ estaban sujetos a un tipo del 25% y el exceso al 30%. Ahora, serán los primeros 300.000€ los gravados al tipo reducido, lo que puede dar un respiro a empresas en dificultades, especialmente a empresas cuyas bases se encuentren en la franja crítica de 120.202,41 a 300.000€. Este mismo umbral es el establecido para fijar un tipo del 20% (al exceso, el 25%) en el caso de empresas con una cifra neta de negocios en el período impositivo inferior a 5 millones de euros y un número de empleados entre 1 y 25 siempre que mantengan o aumenten la plantilla, respecto a la que tenían en los doce meses anteriores al primer período impositivo que empezó tras el 1 de enero de 2009. Este tipo especialmente privilegiado con el umbral antedicho sólo se aplicará a los períodos impositivos iniciados en 2011.

¿Son estas medidas positivas para las agencias de viajes? Sin duda lo son, pero no todas en igual medida. La más favorable es la comentada por nosotros en último lugar seguida por la referida a la libertad de amortización, norma que da gran flexibilidad al empresario a la hora de decidir el ritmo de amortización que prefiere o necesita, sin tener que preocuparse de cumplir ningún requisito. Por último, la norma que amplía el umbral de las empresas que pueden acogerse a este régimen puede



favorecer a algunas entidades en concreto, pero no beneficia a la generalidad de las empresas del sector.

En sentido contrario, en 2011 ha desaparecido la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación que existía para las empresas de reducida dimensión. Nos parece un enorme error pues el uso de las TICs es esencial para las agencias de viajes y empresas organizadoras de viajes. De hecho, la Comisión Europea en la Comunicación COM (2010) 352 final, sobre “Europa, primer destino turístico del mundo. Un nuevo marco político para el turismo europeo”, considera la innovación y las nuevas tecnologías determinantes para la competitividad en este sector y recomienda a los Estados promover su utilización. Es cierto que la mayoría de las agencias ya tienen sistemas informáticos, acceden y proporcionan información vía Internet y utilizan sistemas de comercio electrónico, pero en el mundo actual, donde las nuevas tecnologías se desarrollan a un ritmo frenético, es absolutamente necesario incentivar a todas las empresas, pero especialmente a las pequeñas, a que usen los más avanzados sistemas, pues ello redundará en una mayor competitividad en un mundo globalizado. El mejor incentivo que se puede dar, al margen de campañas de concienciación de la importancia de las nuevas tecnologías, es la existencia de beneficios fiscales, específicamente, de deducciones en la cuota, ya que este tipo de beneficios son más fáciles de comprender para el contribuyente medio.

¿Cuáles de las medidas citadas son recomendables en otros Estados? Naturalmente, la situación económica de cada Estado y de sus empresas es determinante para elegir las medidas más acertadas en su caso. El hecho de que las medidas funcionen y sean útiles en un Estado no quiere decir que sean recomendables en otro. Ahora bien, en estos momentos de crisis global, sí que puede ser interesante estudiar las medidas de los países vecinos por si pueden ser aplicables con los matices que sean necesarios a las empresas propias.

En este sentido, consideramos que son exportables las medidas dirigidas a aliviar la situación financiera de las empresas mediante la reducción de los impuestos directos a pagar. Para ello se puede llevar a cabo una reducción moderada de tipos,

pero no de forma generalizada, sino para determinados sectores con especiales dificultades para superar la crisis, en concreto, las empresas de reducida dimensión, calificación que merecen un elevado número de agencias de viajes. Nos parece también acertado premiar con tipos reducidos a aquellas empresas que, pese a la crisis, mantienen o crean empleo. Ahora bien, creemos que no se debe caer en una competencia a la baja entre países limítrofes, pues ello perjudicaría a todos, especialmente en un momento en que los Estados no pueden permitirse reducir sus ingresos. La medida española de incrementar la base a la que se aplica el tipo moderadamente más bajo nos parece más conveniente que una bajada nominal de tipos. Otra medida interesante es conceder libertad de amortización, pues da flexibilidad al empresario a la hora de decidir cuándo imputa un gasto fiscal, lo que le puede llevar a una gestión de su negocio de forma más eficiente. Por otro lado y, en contra del ejemplo español, consideramos esencial la introducción o, en su caso, el mantenimiento de deducciones en la cuota que incentiven el uso de las nuevas tecnologías. Todas las medidas señaladas serían de utilidad a las agencias de viajes de cualquier país, pues tendrían una mayor rentabilidad, serían más competitivas y ello impulsaría el crecimiento económico, especialmente en estados donde el turismo sea un sector de peso.

4. ASPECTOS DE INTERÉS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES EN EL IVA. COMENTARIOS A LA PROPUESTA DE LA COMISIÓN EUROPEA PARA SU MODIFICACIÓN

Las características específicas del negocio de las agencias de viajes, en que muchos de los servicios se adquieren a empresarios situados en los diferentes Estados por los que transcurren los viajes organizados, motivaron la creación del Régimen Especial de las Agencias de Viajes en el IVA.

Deseamos analizar dos cuestiones sobre este régimen. En primer lugar, el ámbito de aplicación del régimen en su configuración actual. En segundo lugar, estudiaremos la propuesta de la Comisión COM (2002) 64 final para modificar la regulación de este Régimen Especial.



4.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN EN SU CONFIGURACIÓN ACTUAL

Para analizar esta cuestión, es necesario exponer los requisitos subjetivos y objetivos para la aplicación del Régimen Especial de las Agencias de Viajes.

En relación con los requisitos subjetivos, debemos aclarar tanto quién debe prestar un servicio como quién debe recibirlo. Respecto al primer punto, el Régimen es aplicable naturalmente a las agencias de viajes y a los tour operadores, pues la normativa los asimila a las primeras, pero también y esto es lo destacable, a cualquier empresa que suministre en nombre propio servicios propios de viajes, es decir, transporte y/o alojamiento así como operaciones accesorias a éstos, siempre que los mismos se hayan adquirido a otros sujetos pasivos.

En este sentido, es clara la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de octubre de 2005, C-200/04, caso ISt (Internationale Sprach und Studienreise GmbH), en donde se entendía que el régimen de las agencias de viajes era aplicable a una entidad que, sin serlo, organizaba en nombre propio cursos de idiomas en el extranjero en los que se incluía transporte, alojamiento y el curso, adquiridos todos ellos a otros empresarios y que vendía a sus clientes por un precio global.

En cuanto a quién debe ser el cliente, la respuesta no es tan sencilla pues, como destaca Gómez Aragón en la bibliografía citada, las distintas versiones lingüísticas de la Directiva 2006/112/CE utilizan términos distintos. Mientras en muchas versiones, entre ellas la española, se utiliza expresamente el término *viajero*, la versión inglesa habla de *customer*, cliente sin más, por lo que se induce a confusión. De hecho, las legislaciones internas de varios Estados miembros incluyen en el régimen operaciones en que el cliente es otra agencia.

La Comisión, sin embargo, defiende que según la regulación actual del régimen, éste sólo resulta aplicable cuando el cliente es el viajero pero no cuando sea otro sujeto pasivo que revenderá los servicios del viaje. Ante las regulaciones nacionales opuestas a este criterio, la Comisión abrió en primer lugar, procedimientos de infracción contra Portugal, Francia, Italia, Finlandia, Grecia, Polonia y la República Checa (ver IP/ 08/333, 28 de febrero de

2008) y más tarde, lo abrió contra España (ver IP/09/1456, 8 de octubre de 2009). También abrió un procedimiento contra los Países Bajos pero por motivos distintos del mencionado. En todos los casos, se instaba a los Estados mencionados a que modificaran su legislación mediante un dictamen motivado, segunda etapa del procedimiento de infracción regulado en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo art. 226 TCE). Al no haberse llegado a una conclusión satisfactoria, la Comisión ha remitido el asunto al Tribunal de Justicia en relación con Portugal, Francia, Italia, Finlandia, Grecia, Polonia, España y la República Checa (ver IP/11/76, de 27 de enero). No lo ha hecho respecto los Países Bajos porque este Estado ya ha cambiado su legislación para hacerla compatible con la normativa comunitaria.

Una vez aclarados los requisitos subjetivos, pasamos a analizar los aspectos objetivos que determinan la aplicación o no del régimen. Se discutía si el término “viaje” implicaba que la agencia organizadora debía suministrar tanto el alojamiento como el transporte al cliente o bastaba con ofrecer uno de estos servicios. El Tribunal de Justicia ha dejado claro que no es necesario que se presten los servicios de alojamiento y transporte conjuntamente. Por el contrario, es suficiente con que se preste uno de los dos. Así lo especificó el Tribunal en su Sentencia de 12 de noviembre de 1992, C-163/91, caso Van Ginkel, en el que un operador ofrecía servicios de alojamiento sin proporcionar conjuntamente el transporte a sus clientes. Sin embargo, lo que no parece admisible al Tribunal es aplicar este régimen a prestaciones dadas por una agencia al margen de un servicio de viaje. En concreto, en la Sentencia de 9 de diciembre de 2010, C-31/10, caso Minerva Kulturreisen GmbH, el Tribunal ha rechazado la aplicación del régimen especial a la venta de entradas de la Ópera de Dresde realizada en nombre propio por la Agencia de viajes Minerva, sin prestación de ningún servicio de viaje.

En resumen, el Régimen Especial de las Agencias de Viajes se aplica a toda entidad que preste a viajeros (según el criterio de la Comisión) servicios que incluyan transporte y/o alojamiento, al que pueden unirse otros accesorios. Estos últimos no entrarían dentro del ámbito del Régimen si se prestaran de manera aislada.



4.2. COMENTARIOS A LA PROPUESTA DE LA COMISIÓN EUROPEA PARA MODIFICAR EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES

La Comisión elaboró en 2002 una propuesta -COM (2002) 64 final- con el objetivo de superar todas las deficiencias detectadas en el Régimen Especial de las Agencias de Viajes. En ella consideraba esencial:

-Adaptar la regulación a la nueva realidad económica y estructural de los operadores del sector.

-Introducir mecanismos que permitan a las empresas consumidoras de los viajes deducirse el IVA soportado.

-Simplificar las obligaciones de los sujetos pasivos en relación con el cálculo de la base.

-Acabar con la discriminación sufrida por las empresas establecidas en relación con las no establecidas que prestan servicios en territorio de la Comunidad.

-Eliminar las divergencias en la aplicación del Régimen en distintos Estados miembros, lo que ocasiona distorsiones de la competencia, así como cualquier tipo de excepciones concedidas a los Estados que den lugar a diferentes tratamientos de los operadores dependiendo del Estado en que desarrollen su actividad.

Para lograr todos esos objetivos, proponía numerosos cambios en el Régimen existente. En concreto:

1. Establecer la aplicación del régimen no sólo cuando el viaje se venda a un viajero consumidor final sino a cualquier tipo de cliente.
2. Gravar las operaciones de entes no establecidos cuando el servicio se preste en el territorio de la Unión en el lugar donde el cliente esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual. Para evitar excesivas cargas a este tipo de operadores, la Comisión, siguiendo las indicaciones del Parlamento Europeo, modificó su propuesta inicial en el sentido de permitir a estos sujetos acogerse a un régimen similar al establecido para los servicios por vía electrónica, según el cual el operador puede elegir un único Estado en que registrarse y presentar sus declaraciones, al margen del procedimiento que deba seguir para recuperar el IVA soportado.

3. Derogar excepciones y opciones concedidas a ciertos Estados.
4. Permitir que las agencias puedan optar por aplicar el régimen normal a determinadas operaciones, posibilitando así al cliente sujeto pasivo del impuesto la deducción del IVA soportado.
5. Ofrecer a los Estados la posibilidad de permitir el cálculo de la base imponible de forma global sobre todo el período de declaración.

Consideramos que, en general, estas medidas son acertadas, mejorarían la tributación de las agencias de viajes y eliminarían distorsiones a la competencia tanto entre agencias establecidas en distintos Estados miembros como entre éstas y otras no establecidas. Ahora bien, la aplicación de algunas de las propuestas plantea varias dificultades.

Respecto al primer punto señalado, no parece discutible que especificar que el Régimen se aplica independientemente de la naturaleza del cliente sea un avance. Resulta cuando menos curioso que la Comisión haya decidido abrir un procedimiento de infracción contra los países que ya están aplicando ese criterio. Ello demuestra que la Comisión es una fiel guardiana del cumplimiento del derecho comunitario, aunque no esté de acuerdo con la letra de la norma.

La misma valoración positiva nos merecen los puntos segundo y tercero, pues ambas medidas eliminan distorsiones a la competencia.

En cuanto al cuarto punto, aunque en principio nos parece acertada la flexibilidad introducida en la aplicación del Régimen al permitir a las agencias aplicar el régimen normal a una operación cuando ello sea conveniente, no podemos menos que señalar que las dificultades administrativas se multiplicarán. Habría que sopesar cuidadosamente las ventajas y los inconvenientes de esta medida para determinar si merece la pena adoptarla. En este sentido, resultan de gran interés las observaciones realizadas por el Comité Económico y Social en su Dictamen sobre la Propuesta de la Comisión, publicado en el Diario Oficial C 241, el 7 de octubre de 2002.

Por último, permitir un cálculo de la base global del período facilitaría el cumplimiento de las



obligaciones de las agencias. Ahora bien, entendemos que esta forma de cálculo no se debería ofrecer como una opción, de manera que la decisión final sobre su uso quede a los Estados. Por el contrario, estimamos que esta forma de cálculo debería aplicarse obligatoriamente en todos los Estados miembros. Es cualquier caso, es desafortunado, como la propia Comisión indica en los Procedimientos de Infracción comentados, que a día de hoy no se haya podido llegar a un acuerdo sobre esta propuesta, ciertamente acertada en muchos de sus puntos. Entendemos que los Estados deberían hacer un esfuerzo y llegar a un acuerdo que permita la aprobación de las modificaciones propuestas, con los matices que sean necesarios.

5. CONCLUSIONES

I. El turismo es un sector fundamental de la economía que, como otros sectores, se está resintiendo por los efectos de la crisis económica. Es esencial que los Estados tomen medidas para ayudar a sus empresas a superar esta crisis, en especial a las de reducida dimensión, que por sus características se encuentran en una situación más precaria que las grandes empresas. Entre estas medidas destacan los incentivos fiscales.

II. Los incentivos fiscales son necesarios, pero deben ser establecidos con mesura por dos motivos. En primer lugar, no se puede incurrir en una competencia a la baja con otros Estados pues esto redundaría en un perjuicio para todos. En segundo lugar, el coste de los incentivos no puede ser excesivo pues el Estado necesita sus ingresos más que nunca.

III. Es recomendable realizar una bajada moderada y selectiva de tipos en el Impuesto sobre Sociedades, aplicando el tipo reducido hasta determinados topes de renta y dejando un tipo mayor a los excesos sobre dicho tope. En concreto, nos parece acertada la opción del legislador español de bajar la tributación de esta forma a las empresas de reducida dimensión y bajarla aún más a pequeñas empresas que mantengan el empleo.

IV. Es conveniente conceder a las empresas libertad de amortización ofreciéndoles mayor flexibilidad en la imputación de gastos. Ahora bien, las alarmantes cifras de paro hacen aconsejable

subordinar esta medida a que las empresas que quieran hacer uso de ella mantengan el empleo.

V. En el sector de las agencias de viajes, es imprescindible apoyar el uso de las nuevas tecnologías de información y comunicación. Por ello, debería existir una deducción en la cuota para empresas de reducida dimensión que inviertan en ellas.

VI. El Régimen Especial de las Agencias de Viajes en el IVA se aplica a cualquier tipo de entidad que, en nombre propio, preste servicios de viaje utilizando bienes y servicios adquiridos a otros sujetos pasivos. Dichos servicios de viaje deben incluir alojamiento y/o transporte. Junto a uno de ellos o ambos, se pueden incluir servicios accesorios, pero el régimen no será aplicable a servicios aislados sin alojamiento ni transporte, pues los servicios de “viaje” no existen.

VII. La propuesta de la Comisión para modificar el Régimen Especial de las Agencias de Viajes debería salir adelante pues aclara y simplifica el sistema de tributación y resuelve eficazmente muchos de los problemas de la existente regulación. Los Estados deben hacer un esfuerzo para aprobar la Propuesta, aunque ciertas matizaciones sean necesarias. En concreto, la forma de cálculo global de la base debería ser obligatoria y la propuesta de permitir a los sujetos pasivos aplicar el régimen normal debería someterse a un debate profundo.

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES

CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., Y CABRERA HERRERO, M. (2010), *Todo IVA 2010*, CISS, Valencia.

VICTORIA SÁNCHEZ, A. (coord., varios autores) (2010), *Memento práctico IVA 2010*, Francis Lefebvre, Madrid.

GÓMEZ ARAGÓN, D. et altri (2010), *Fiscalidad Práctica tomo IV, El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Aranzadi Civitas, Cizur Menor.

FUENTES RELATIVAS A LA UNIÓN EUROPEA

Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre. Diario Oficial L347, de 11 de diciembre de 2006.

COM (2002) 64 final, de 8 de febrero, Diario Oficial C 126, 28 de mayo.



Dictamen del Comité Económico y Social sobre la propuesta de la Comisión

COM (2002) 64 final, publicado en Diario Oficial C 241, 7 octubre 2002.

IP/08/333, de 28 de febrero,
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/333&type=HTML>.

IP/09/1456, de 8 de octubre,
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1456&format=HTML&aged=1&language=ES&guiLanguage=en>.

IP/11/76, de 27 de enero,
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/76&format=HTML&aged=1&language=ES&guiLanguage=en>.

COM (2010) 352 final, de 30 de junio,
http://ec.europa.eu/enterprise/sectors/tourism/files/communications/communication2010_en.pdf.

NORMATIVA ESPAÑOLA ANALIZADA

Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril (BOE de 13 de abril)

Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre (BOE de 3 de diciembre)

DATOS ESTADÍSTICOS

<http://www.ine.es/jaxiBD/tabla.do>

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS/UNIÓN EUROPEA (Por el orden citado)

STJCE de 13 de octubre de 2005, C-200/04, caso ISt,
<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=es>.
STJCE de 12 de noviembre de 1992, C-163/91, caso Van Ginkel, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61991J0163:ES:HTML>.
STUE de 9 de diciembre de 2010, C-31/10, caso Minerva Kulturreise, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=es>.