

EL IMPUESTO BALEAR SOBRE ESTANCIAS EN EMPRESAS TURÍSTICAS DE ALOJAMIENTO (PROBLEMAS CONSTITUCIONALES Y DE DERECHO COMUNITARIO)

Pedro M. Herrera Molina

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO
2. RÉGIMEN JURÍDICO
 - 2.1 Naturaleza
 - 2.2 Cuantificación
 - 2.3 Destino de las sumas recaudadas
3. PROBLEMAS DE DERECHO COMUNITARIO
 - 3.1 Compatibilidad con la libertad de circulación de personas
 - 3.2 Compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido
4. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES
 - 4.1 Principio de capacidad económica
 - 4.2 Prohibición de barreras fiscales
 - 4.3 Superposición con otros impuestos estatales y locales
5. CONCLUSIONES

1. PLANTEAMIENTO

El Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento¹ se ha presentado a la opinión pública como un impuesto *ecológico relacionado con el impacto ambiental del sector turístico en las Islas Baleares*. Como veremos, este planteamiento dista de ser exacto, surgiendo así diversos problemas constitucionales y de derecho comunitario.

En esta nota analizaremos brevemente el régimen jurídico del nuevo gravamen y examinaremos después las sombras que se ciernen sobre el tributo desde las perspectivas comunitaria y constitucional. Las conclusiones que alcancemos pueden ser relevantes no sólo para el impuesto balear, sino para los gravámenes semejantes que establezcan en el futuro otras Comunidades Autónomas.

2. RÉGIMEN JURÍDICO

2.1 Naturaleza

La Ley califica el tributo como un impuesto propio de la Comunidad Autónoma, de carácter directo, cuyo objeto está constituido por las estancias que realicen las personas físicas en empresas de alojamiento (art. 4), siempre que el establecimiento esté situado en las Islas Baleares (art. 5). Se trata de un gravamen "compatible con cualquier otra exacción que se exija para financiar las actividades administrativas encaminadas a la conservación y mejora del medio ambiente" (art. 4).

El hecho imponible está constituido por las estancias diarias en empresas turísticas de alojamiento, consideración que se atribuye a los hoteles, apartamentos hoteleros, apartamentos turísticos, residencias turísticas de vacaciones, *campings* o campamentos turísticos, hoteles rurales, establecimientos de turismo de interior y de agroturismo y otros establecimientos a los que la ley atribuya la condición de empresa turística de alojamiento, además de las personas físicas o jurídicas que arrienden bienes inmuebles prestando servicios complementarios propios de establecimientos hoteleros (art. 6). Están exentas las estancias de menores de hasta doce años y las estancias subvencionadas por programas sociales de Administraciones públicas de cualquier Estado de la Unión Europea.

¹ Aprobado por Ley 7/2001, de 23 de abril, del 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 (BOIB, núm. 52, de 1 de mayo de 2001).

Resulta llamativo que el impuesto se califique de *directo* cuando su objeto imponible está constituido por el consumo de servicios turísticos². A nuestro juicio, la calificación legal pretende diferenciar el hecho imponible de este tributo del hecho gravado por el IVA. Por ello se atribuye al empresario la mera condición de sustituto (art. 9), mientras que califica como contribuyente a las personas físicas que realizan la estancia (art. 8). Además, se atribuye la condición de responsables a los intermediarios que contratan las estancias con los establecimientos de alojamiento turístico.

2.2 Cuantificación

La base imponible está constituida por el número de días (o fracción) que se prolongue la estancia (art. 13). Sin embargo, siempre que se cumplan los requisitos reglamentarios y el sustituto no renuncie [art. 13.b) 1a], se aplicará un régimen de estimación objetiva³ mediante signos, índices o módulos basados –entre otros posibles criterios- en el tipo y categoría de establecimiento, el período de apertura, la temporada o estación en que el establecimiento permanezca abierto, el grado de ocupación y la localización geográfica del establecimiento [art. 13.b) 2a]. Los correspondientes signos, índices o módulos se aprobarán por el Consejero de Hacienda y Presupuestos a propuesta de la Comisión Mixta de Evaluación (DA única). La tarifa oscila entre 0,25 y 2 Euros por día de estancia, en función de la clase y categoría de establecimiento (art. 14).

Los regímenes de estimación objetiva responden, por regla general, a la finalidad de simplificar las obligaciones formales del sujeto pasivo y el control administrativo. En este caso la primera finalidad brilla por su ausencia: no parece que resulte complejo para el establecimiento conocer el número total de días de estancia de sus clientes. Por tanto, la finalidad parece estar tan sólo en la simplificación del control administrativo (que tampoco parece excesivamente difícil en régimen de estimación directa) y, sobre todo, el deseo de contar con una recaudación estable y previsible.

La principal ventaja que el régimen de estimación objetiva puede suponer para la empresa turística radica en el beneficio económico determinado por la diferencia entre las cuotas repercutidas sobre sus clientes (contribuyentes) y el importe que corresponda ingresar como consecuencia de los módulos. No obstante, entendemos que dicha diferencia estará sujeta al impuesto que grave la renta del titular del negocio.

² Según la exposición de motivos, “el impuesto tiene por objeto la estancia, como manifestación de la capacidad económica del contribuyente en las empresas de alojamiento”. Ahora bien, como advierte Susana BOKO MOICHE, la tributación turística recae sobre el consumo más que sobre la renta (“La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la *tasa turística*”, REDF, abril-junio 1999, pág. 244).

³ Conforme a la Exposición de Motivos, el Legislador Balear pretende fomentar el régimen de estimación objetiva.

¿Debe incluirse el importe del Impuesto turístico repercutido sobre el cliente en la base imponible del IVA correspondiente al alojamiento? En principio, la respuesta debe ser afirmativa, pues deben incluirse en la base imponible “los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido” (art. 78.2.4º LIVA).

Ahora bien, el contribuyente del impuesto balear no es quien presta el servicio, sino quien lo recibe. Estamos, por tanto, ante una situación análoga a la del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuya no integración en la base imponible se menciona a efectos didácticos por el art. 78.2.4º LIVA. Según cierta opinión se trata de un mero precepto declarativo o de no sujeción⁴, por lo que su aplicación analógica no está prohibida por el art. 23.3 LGT⁵.

Sin embargo, existe una diferencia relevante entre el Impuesto sobre Medios de Transporte y el Impuesto turístico, que excluye la aplicación analógica del precepto: en el impuesto turístico sí se reconoce la condición de sujeto pasivo (sustituto) del empresario, estableciéndose un mecanismo de repercusión legal sobre el contribuyente (el turista).

A nuestro juicio, no está justificada la diferencia de trato que impone la norma en la determinación de la base imponible del IVA: el consumidor final soportará la misma cuantía con independencia de que la ley lo configure como único sujeto pasivo (Impuesto de Matriculación) o como sujeto repercutido (contribuyente o tercero sometido a traslación jurídica de la cuota). La diferencia entre estos supuestos se limita a la posición del adquirente frente a la Hacienda Pública, pero no justifica una diferencia a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.3 Destino de las sumas recaudadas

La recaudación del impuesto se destina a dotar un “Fondo de Rehabilitación de Espacios Turísticos”⁶, mediante el cual se financiarán actuaciones relacionadas primordialmente con la protección del entorno natural relevante para el turismo⁷ (art. 1.2 en relación con el 19.1)⁸.

⁴ De otro modo sería contrario al art. 11 a) 2 A de la Sexta Directiva.

⁵ Cfr. la STS de 23 de diciembre de 1986 (RA 7893).

⁶ Creado por la Ley 12/1999, de 23 de diciembre.

⁷ En favor de la afectación se pronuncia Miguel Ángel HERRERA MOLINA, “Estudio sucinto sobre la fiscalidad del turismo en España”, en la obra colectiva coordinada por Javier RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ y Juan Ignacio GOMAR SÁNCHEZ, *Hacienda y Finanzas Municipales*, UCCI - Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 167: “un impuesto con una recaudación afectada pasa a asemejarse, de alguna manera, a las tasas o a las contribuciones especiales y sus efectos son visibles”.

3. PROBLEMAS DE DERECHO COMUNITARIO

Desde la perspectiva comunitaria se plantean dos cuestiones: su compatibilidad con las libertades comunitarias y su superposición al Impuesto sobre el Valor Añadido. Examinemos ambas cuestiones.

3.1 Compatibilidad con la libertad de circulación de personas

La profesora BOKOBO ha puesto de relieve que “la ventaja de este tipo de impuesto –un impuesto sobre estancias hoteleras– sobre un impuesto general sobre el consumo se basa en los análisis económicos realizados sobre la traslación del mismo”. Dichos estudios demuestran “...que este impuesto es más fácilmente exportable que similares impuestos sobre los espectáculos y comidas y bebidas, o un impuesto general sobre el consumo, desde el momento en que los impuestos que recaen sobre gastos distintos del alojamiento recaen sobre todo sobre los residentes”⁹. En otras palabras: el Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento va a recaer *esencialmente sobre no residentes*.

Se ha escrito que “el turista extranjero [o no residente en la Comunidad autónoma] es una excelente pieza en el deporte de la caza tributaria (...) ya que (...) no va a castigar con su voto al Gobierno que le ha subido los impuestos”¹⁰. A juicio del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, esta discriminación fáctica del no residente presenta “reparos (...) desde el punto de vista del Derecho comunitario, al suponer un obstáculo para la libre circulación de personas, de conformidad con los arts. 2 y concordantes del Tratado de la Unión Europea”¹¹.

Es cierto que el gravamen recae sobre a residentes y no residentes, nacionales y extranjeros. Ahora bien –como pone de relieve BOKOBO– en la práctica solo recaerá

⁸ Según el art. 19.1, “El fondo a que hace referencia el artículo 1.2 de esta ley podrá financiar total o parcialmente los proyectos o las actuaciones que persigan alguno de los siguientes objetivos: a) Remodelación y rehabilitación de zonas turísticas para potenciar su calidad, incluyendo la introducción en este sector de sistemas de ahorro y eficiencia del agua, así como de técnicas de ahorro, eficiencia y desarrollo de energías renovables; b) Adquisición, recuperación, protección y gestión sostenible de espacios y recursos naturales; c) Defensa y recuperación de los bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural en zonas de influencia turística; d) Revitalización de la agricultura como actividad competitiva, potenciando especialmente la utilización del agua derivada de la depuración terciaria; e) Gestión sostenible de los espacios naturales que permitan la conservación duradera de su biodiversidad. En especial, el desarrollo de las figuras de Reserva de la Biosfera, Parques Naturales y otras previstas en la legislación vigente”.

⁹ Susana BOKOBO MOICHE, “Fiscalidad del turismo y Ordenamiento Comunitario”, en NUE, 193/2001, pág. 13.

¹⁰ Miguel Ángel HERRERA MOLINA, “Estudio sucinto...”, cit., pág. 164.

¹¹ Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, “La ecotasa turística” (inédito). Miguel Ángel HERRERA MOLINA ha puesto de relieve las dificultades de configurar un impuesto autonómico sobre el turismo, “ya que su existencia no puede implicar privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español (art. 2 LOFCA)” (“Estudio sucinto...”, cit. pág. 174).

sobre no residentes en las islas. Estamos así ante una cuestión análoga a la resuelta por la STJCE de diciembre de 1995 (As. C- 45/94), relativa al arbitrio sobre la producción e importación de mercancías en Ceuta y Melilla: el Tribunal consideró opuesto al Tratado CE «...un Estado miembro recaude un arbitrio que, aunque presente la apariencia de un tributo interno, esté en realidad configurado de tal modo que, ya por el tenor de las normas que lo imponen, ya por el modo en que lo aplique la Administración, grave los productos importados o determinadas categorías de dichos productos, con exclusión de los productos locales de la misma categoría», y esto a pesar de que el tributo gravase también los productos procedentes del resto del territorio español¹².

También debe tenerse en cuenta la jurisprudencia relativa a los impuestos sobre vehículos¹³, según la cual el gravamen no puede graduarse en función de las características de los vehículos de modo que favorezca *de hecho* la producción nacional aunque formalmente recaiga sobre los vehículos con independencia de su origen. Aunque existan diferencias con el supuesto que analizamos, esta jurisprudencia –y, en general, la doctrina relativa a la discriminación *encubierta*– nos muestran que un impuesto puede resultar discriminatorio aunque eluda poner de manifiesto tal discriminación en su estructura legal. Pues bien –sumándonos a la opinión de MARTÍN FERNÁNDEZ– entendemos que la misma construcción sería trasladable a la libre circulación de personas.

La propia publicidad institucional de las autoridades balears señala que *“los residentes tendrán que pagar la ecotasa cuando se acojan a un establecimiento hotelero. El motivo es que la legislación de la Unión Europea no permite hacer discriminaciones entre los ciudadanos de la comunidad. De todas maneras, el porcentaje de residentes que se alojan en establecimientos hoteleros es muy reducido y la estancia no suele ser de más de un par de días. Así mismo, la mayor parte de residentes que escoge un alojamiento en Baleares son matrimonios con hijos menores de 12 años, que quedan exentos de pagar la ecotasa”*¹⁴. El atractivo político de esta declaración pone de relieve la discriminación encubierta que se deriva de la estructura del tributo.

No obstante, tampoco esta línea argumental está libre de obstáculos: el impuesto sobre estancias hoteleras está presente ya en la legislación de diversos estados miembros, sin que se haya planteado su incompatibilidad con la libre circulación de personas¹⁵. No obstante, debe tenerse en cuenta que hasta la fecha el

¹² Aunque la STS de 8 de junio de 1998 (vid. *Normacef Fiscal*) consideró posteriormente que tal arbitrio no era contrario al Derecho comunitario, por no reunir los requisitos hipotéticos a que hacía referencia el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

¹³ Cfr. entre las más recientes la STJCE de 15 de junio de 1999, As. C-421/97, Yves Tarantik.

¹⁴ “Ecotaxa. Respuestas a interrogantes sobre el tributo turístico”, en <http://www.caib.es/ecotasa/>.”

¹⁵ Susana BOKOBO MOICHE se refiere a la “Taxe de séjour”, vigente en Francia, a la “Imposta di Soggiorno” italiana (que grava todo tipo de consumos realizados por el cliente) y a (págs. 12, nota 13) y al Impuesto turístico vigente en diversos *Länder* austríacos que, según la STJCE de 8.6.1999 no constituye impuestos sobre el volumen de ventas contrarios al art. 33 de la Sexta Directiva.

Tribunal de Justicia no se ha pronunciado expresamente sobre la compatibilidad de estos gravámenes con los preceptos del Tratado CE (tan sólo con el art. 33 de la Sexta Directiva en el caso del impuesto turístico austríaco). Además, debe tenerse presente que el término “impuesto turístico” es impreciso y –como pone de relieve S. BOKOBO– abarca gravámenes con características muy diversas, de modo que no parece posible emitir un juicio global sobre su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

3.2 Compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido

Como es conocido, el art. 33 de la Sexta Directiva prohíbe que los Estados miembros establezcan impuestos sobre el volumen de ventas distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta prohibición es prácticamente inoperante debido a la tolerante jurisprudencia comunitaria: el Tribunal sólo considera incursos en la prohibición aquellos impuestos que sean simultáneamente *generales, proporcionales al precio de los bienes y servicios, plurifásicos y deducibles*¹⁶.

Es más, la STJCE de 8 de junio de 1999 (As. C-338/97, C-344/97 y C-390/97), considera que el gravamen sobre el turismo establecido por varios *Länder* austríacos no constituye un impuesto sobre el volumen de ventas prohibido por la Directiva.

Ciertamente el tributo austríaco presenta notables diferencias con el impuesto balear: la base imponible está constituida por el volumen de negocios anual, los tipos dependen de una clasificación que atiende de modo aproximado a las ventajas obtenidas del turismo por las entidades hoteleras, y la normativa no prevé la repercusión del gravamen sobre el beneficiario del servicio. No obstante, el impuesto balear tampoco reúne todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria: no es general (sólo se aplica a ciertas actividades), no es proporcional a precio de los bienes y servicios (sólo se tiene en cuenta la categoría del establecimiento y no el precio concreto), no se aplica en todas las fases del ciclo productivo y no se prevé un mecanismo de deducción.

¹⁶ SSTJCE de 13 de julio de 1989, *Wisselink*, 19 de marzo de 1991, *Giant*; 31 de marzo de 1992; 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit*, As. C-200/90, Rec. pág. I-2217; 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, As. C-347/90, Rec. pág. I-2947; 16 de diciembre de 1992, *Beaulande*, As. C-208/91, Rec. pág. I-6709; 1 de diciembre de 1993, *Comisión/Dinamarca*, As. C-234/91, Rec. pág. I-6273. Cfr. en sentido crítico Francisco ÁLVAREZ ARROYO, “El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, *NUE*, 179, 1999, pág. 68: “el Tribunal (...) se ha limitado a reseñar las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido pero éstas no tienen por qué coincidir en su totalidad con las características de los impuestos sobre el volumen de negocios que en definitiva es a lo que hace referencia el artículo 33 de la Sexta Directiva; si lo que se pretende es evitar tributos iguales al IVA, el objetivo está conseguido, pero se olvida de establecer un concepto de impuesto sobre el volumen de negocios que evite la creación de otros tributos que, sin presentar todas las características del Impuesto sobre el Valor Añadido, sean proporcionales al precio de los bienes y servicios y, al suponer una grave sobreimposición puedan entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA” (*idem*, pág. 69).

4. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES

4.1 Principio de capacidad económica

El impuesto no pretende tener ninguna finalidad extrafiscal. Desde luego, no se pretende desincentivar el turismo en las Islas Baleares. Es más, según la Exposición de Motivos, se trata de financiar inversiones públicas de modo que “nuestros visitantes puedan disfrutar de la estancia con la mayor cualidad y comodidad, de modo que vuelvan a repetir destino”. Ni las exenciones ni la base imponible están relacionadas con el impacto ambiental y la tarifa parece adaptarse de modo simplificado al mayor o menor coste de la estancia, en función de las características del alojamiento¹⁷. Desde luego, la afectación del tributo no indica ningún fin extrafiscal, como no se convertiría en extrafiscal el Impuesto sobre la Renta, por el hecho de que su recaudación se afectase a determinados fines. Cuestión distinta sería el establecimiento de contribuciones especiales destinadas a financiar obras públicas que beneficiasen a las entidades hoteleras o a los propios turistas, pero no esta la opción que ha seguido la ley.

También podría intentarse la tributación turística “como una especie de contribución especial para dotar de infraestructuras” adecuadas a las Islas Baleares¹⁸. El hecho de que no se establezca una auténtica contribución especial se fundamentaría en razones de practicabilidad administrativa. Ahora bien, en este caso debería establecerse alguna modulación en la tarifa –todo lo aproximada que se quisiese– en función del beneficio que tales instalaciones supongan para el turista o la responsabilidad del turista sobre las inversiones públicas. Entendemos que la categoría del hotel no constituye un buen indicador para conseguir la modulación deseada.

El resultado es que el consumo de instalaciones hoteleras (en sentido amplio) en las Islas Baleares resulta más gravado que cualquier otro consumo, sin que represente mayor capacidad económica (ésta viene medida por el importe del gasto)¹⁹ ni esté justificada por fin extrafiscal alguno. A nuestro juicio esto bastaría para sostener la inconstitucionalidad de la ley, aunque –debe reconocerse– se trata de un planteamiento muy estricto que –salvo un sorprendente giro de su jurisprudencia– no compartiría nuestro Tribunal Constitucional.

¹⁷ Tan solo podría señalarse como posible elemento incentivador que la tarifa más baja se aplica al turismo rural, pero esto también podría estar relacionado con su menor coste.

¹⁸ Cfr. Miguel Ángel HERRERA MOLINA, “Estudio sucinto...”, cit., pág. 175.

4.2 Prohibición de barreras fiscales

A juicio de J. MARTÍN FERNÁNDEZ, un impuesto sobre estancias turísticas puede resultar “de dudosa constitucionalidad”. Este autor recuerda que “el art. 157.2 de la Constitución impide a las Comunidades Autónomas la adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio “o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. Por su parte y en desarrollo de este precepto, el art. 2.1.a) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, deja sentado que la actividad financiera de estas últimas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado y sin que pueda implicar privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español. Difícilmente la pretendida “ecotasa” no vulnera estos preceptos, pues resulta obvio que supone un obstáculo a la libre circulación de personas dentro del territorio español”²⁰.

“Además –prosigue el citado autor–, tal y como ha puesto de relieve nuestro Tribunal Constitucional, no atenta a la Constitución “el hecho de que los residentes en una determinada zona del territorio nacional hayan de soportar obligaciones y cargas mayores que las de otros” (Sentencia 8/1986, de 22 de enero, FJ 31). Sin embargo, con la “ecotasa” se pretende lo contrario, que los no residentes en unas determinadas Comunidades Autónomas se vean gravados por un tributo de estas últimas, cosa que no ocurre con los residentes. Por lo que, y de nuevo en palabras del Tribunal Constitucional, las Comunidades Autónomas deben abstenerse de adoptar “decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general”, teniendo siempre “en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses” (Sentencia 64/1990, de 5 de abril, FJ 71)”²¹.

¹⁹ Podría pensarse que el gasto en turismo constituye un “lujo”, es decir, que pone de manifiesto una “riqueza superflua” merecedora de un especial gravamen. Ahora bien, “esta postura indicaría que el Fisco poseería un concepto muy pobre de lo que el ocio y el turismo significan o pueden llegar a significar. Nuestra Constitución se preocupa de garantizar el descanso necesario a los trabajadores mediante la limitación de la jornada laboral y el reconocimiento de vacaciones periódicas retribuidas (art. 40), promueve el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho (art. 44), prevé el fomento de la educación física y el deporte y transmite una preocupación por la adecuada utilización del ocio (art. 43). Esto puede complementarse con las referencias al derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado (art. 45), a la conservación y promoción del patrimonio artístico, histórico y cultural (art. 46) y a la promoción de las condiciones para la participación libre y eficaz de la juventud en el desarrollo político, social, económico y cultural (art. 48). Un turista no es sólo el que se aloja en un hotel de lujo y derrocha sus rentas sino el que abre sus horizontes culturales, su mente, sus aptitudes físicas y psíquicas, sus posibilidades de relación social y su solidaridad” (Miguel Ángel HERRERA MOLINA, “Estudio sucinto...”, cit., pág. 165).

²⁰ Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, “La ecotasa turística”, cit.

²¹ *Ibidem*.

En efecto, el atractivo político de estos gravámenes se funda en la posibilidad de trasladar la carga tributaria sobre no residentes en el territorio de aplicación del impuesto²² (en este caso, sobre no residentes en el territorio balear), puesto que *de hecho y atendiendo al criterio constitucional de la “generalidad de los casos”* los residentes no utilizarán de modo significativo los servicios hoteleros de las islas. Compartimos las dudas del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, aunque debe reconocerse que la prohibición de barreras fiscales no ha conducido hasta ahora a ninguna declaración de constitucionalidad y es dudoso que el Tribunal Constitucional muestre la audacia necesaria para avanzar por este camino en el caso del impuesto balear.

4.3 Superposición con otros impuestos estatales y locales

a) Impuestos estatales

El art. 6.2 LOFCA prohíbe que las Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre hechos imponible gravados por el Estado. Pese a los malabarismos de la ley, el hecho imponible del nuevo gravamen se asemeja mucho al del IVA en fase minorista. La diferencias radican en que el mecanismo de *traslación jurídica de la cuota propio del IVA se permuta por otro de sustitución con repercusión*. Además, la base imponible y el tipo de gravamen sufren una hábil metamorfosis al utilizarse unidades temporales en la base y unidades monetarias en la tarifa. A nuestro juicio, esto no basta para negar una identidad sustancial entre el hecho imponible de varios tributos.

No obstante, es más que probable que el Tribunal Constitucional desechase nuestra argumentación, dado el excesivo formalismo que ha mostrado hasta la fecha en la interpretación del art. 6.2 LOFCA.

b) Impuestos locales

El art. 6.3 LOFCA impide establecer tributos autonómicos sobre la *materia imponible* reservada a las entidades locales. En una reciente sentencia el Tribunal Constitucional sostiene que *materia imponible equivale a objeto imponible* (“fuente de riqueza gravada”) y añade –resolviendo el caso concreto– que el objeto imponible del Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente²³ (“el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación de los tres últimos ejercicios”) recae sobre la riqueza gravada por el IBI. Ciertamente el IBI grava los “bienes inmuebles” y el IBIMA las “instalaciones”, pero “dada la amplitud con la que la LHL define los

²² Cfr. Susana BOKOBO MOICHE, “Fiscalidad del turismo...”, cit., pág. 13.²³ En adelante, IBIMA.

²³ En adelante, IBIMA.

bienes inmuebles y el IBIMA las instalaciones, no cabe duda de que el solapamiento en cuanto a la materia imponible entre ambos impuestos se produce en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables” y “el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse ‘tomando en consideración el caso normal, esto es, el que se da en la generalidad de los casos del supuesto normativo, y no las posibles excepciones a la regla’ (STC 308/1994, de 21 de noviembre)”.

Pues bien, puede sostenerse que el *objeto imponible* del Impuesto sobre Estancias Hoteleras se superpone al objeto imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, aunque su hecho imponible sea distinto (como sucedía entre el IBIMA y el IBI): la prestación de servicios a los clientes siempre será gravada por ambos tributos.

Teóricamente, en el Impuesto sobre Estancias se grava la capacidad económica del turista y en el IAE el beneficio medio presunto de la empresa. Ahora bien, debe recordarse que su hecho imponible consiste en el mero ejercicio de la actividad, y que su mecanismo de cuantificación es tan errático –hay una completa desconexión entre su cuota y el beneficio real de la empresa– que su objeto imponible real no es el beneficio de la empresa. Se trata más bien de un coste relacionado con el mero ejercicio de la actividad que el empresario procurará trasladar sobre sus clientes en la medida en que lo permita la rigidez de la demanda. De este modo se producirá un efecto económico semejante a la repercusión en factura del Impuesto Balear (además, la repercusión en factura no excluye que se compense el impuesto con una reducción del precio si la elasticidad de la demanda lo aconseja). El cálculo del Impuesto Balear a través de índices o módulos –que se fomenta por el legislador– puede aproximar aún más la estructura de este tributo a la del Impuesto sobre Actividades Económicas. El epígrafe 68 de las tarifas del IAE fija para los “servicios de hospedaje” unos parámetros semejantes a los índices o módulos previstos para la estimación objetiva en el Impuesto turístico.

Debe reconocerse que la anterior argumentación presenta ciertos aspectos polémicos: desde una perspectiva formal el Impuesto sobre Estancias Turísticas y el IAE recaen sobre realidades distintas. No obstante entendemos que debería prescindirse de todo formalismo para determinar si existe una superposición entre ambos objetos imponibles. Por otra parte, hemos sostenido el Impuesto Turístico se superpone al objeto imponible IVA. Pues bien, podría argüirse que esta concurrencia excluye cualquier concurrencia con el IAE. Lo que sucede es que el objeto imponible del IAE muestra presenta una configuración tan arcaica –PALAO lo califica de *dinosaurio fiscal*– y unos contornos tan difusos, que también incide sobre el objeto imponible del IVA.

Si se admite que el Impuesto Turístico incide –aun de modo parcial– sobre el objeto imponible del IAE, el tributo autonómico sería inconstitucional por contrario al art. 6.3 LOFCA. Frente a ello no cabría alegar la pretendida naturaleza *ecológica* (extrafiscal) del impuesto turístico. Parafraseando la STC de 30 de noviembre de 2000 podría afirmarse que el Impuesto Turístico “no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve”. La mera afectación de las sumas recaudadas constituye una circunstancia externa que no altera el objeto imponible del tributo.

En el ámbito comunitario el Tribunal de Justicia –en relación al impuesto austríaco sobre bebidas– ha declarado que el incremento de la autonomía local mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una “finalidad específica” en el sentido del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE sobre impuestos especiales (STJCE 9.3.2000, As. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*). El Tribunal parece apuntar que sí podría hablarse de una finalidad específica en el caso de que el impuesto *sólo se percibiera con motivo de actividades turísticas* y quedara afectado a financiar las infraestructuras turísticas o el desarrollo del turismo. En todo caso, pensamos que no cabe hablar de una finalidad *extrafiscal* que altere el objeto imponible si la estructura del impuesto no responde a una finalidad de incentivo.

5. CONCLUSIONES

1. El Impuesto Balear sobre Estancias en empresas turísticas sigue una técnica que poco a poco va consolidándose en el ámbito autonómico: el establecimiento de tributos propios de carácter recaudatorio, con una pretendida finalidad extrafiscal, cuyo diseño evita (en buena medida) que recaigan sobre los votantes de la Comunidad impositora y cuya estructura muestra rasgos de *camuflaje fiscal*.

2. La norma prevé un régimen de estimación objetiva en relación al *sustituto*, que el legislador quiere fomentar, y que no parece responder tanto a fines de simplificación sino al deseo de garantizar determinadas cifras en el importe recaudado.

3. Se trata de un impuesto sobre estancias en empresas de alojamiento turístico, cuya base imponible mide los días de estancia y cuya tarifa atiende a la categoría del establecimiento. La empresa tiene la condición de sujeto pasivo y ha de re-

percutir la cuota sobre el beneficiario del servicio, a quien se califica de contribuyente.

4. Sería posible argumentar que el impuesto infringe la libre circulación de personas garantizada por el Tratado CE: *de hecho* el impuesto recae sobre no residentes en las islas, que sufren así un trato discriminatorio. No obstante, debe reconocerse la existencia de otros impuestos semejantes en otros Estados de la Unión Europea, sin que hasta ahora hayan sido declarados incompatibles con el ordenamiento comunitario.

5. Atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, no puede considerarse que el Impuesto Turístico constituya un impuesto sobre el volumen de ventas prohibido por el art. 33 de la Sexta Directiva.

6. El Impuesto Turístico no encuentra justificación en el principio de capacidad económica, ni tampoco responde a una finalidad extrafiscal. La mera afectación de los fondos a actuaciones de protección del medio ambiente no constituye un fundamento suficiente. No obstante, es casi imposible que estos argumentos prosperen en un proceso constitucional, dada la laxitud con que nuestro Alto Tribunal interpreta el principio de capacidad económica.

7. También es posible sostener que el impuesto establece barreras fiscales a la libre circulación de personas, puesto que *de hecho* va a recaer en la *generalidad de los casos* sobre personas no residentes con motivo de su estancia en las Islas Baleares. No obstante, debe recordarse que la prohibición de barreras fiscales no condujo hasta la fecha a la declaración de inconstitucionalidad de ningún tributo autonómico.

8. El Impuesto Turístico se superpone claramente al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las prestaciones de servicio de alojamiento en fase minorista. No obstante, el Tribunal Constitucional admite estas superposiciones siempre que no exista una coincidencia de hechos imponible, y el legislador balear ha tenido buen cuidado de evitar dicha coincidencia.

9. También puede mantenerse que existe una coincidencia con el *objeto imponible* (materia imponible) del Impuesto sobre Actividades Económicas. Si se admitiera esta coincidencia, el impuesto sería inconstitucional por contrario al art. 6.3 LOFCA, atendiendo a la interpretación de este precepto realizada por la STC de 30 de noviembre de 2000. Es cierto que el IAE recae jurídicamente sobre la empresa, mientras que el Impuesto Turístico prevé un mecanismo de repercusión sobre el contribuyente que recibe los servicios de alojamiento. Entendemos, sin embargo, que

existe una coincidencia entre los efectos de ambos tributos que permite identificar parcialmente sus respectivos objetos imponibles.

10. En síntesis: el impuesto se inclina peligrosamente sobre los límites establecidos por la Constitución y el Derecho comunitario. A nuestro juicio traspasa ambas fronteras, aunque debe reconocerse que no será fácil trasladar esta convicción a los tribunales. *De lege ferenda* la mayoría de los problemas desaparecerían si el impuesto se graduase atendiendo a una calificación ambiental de los diversos establecimientos turísticos.

