

Los impuestos sobre estancias turísticas, catalán y balear, a la luz del derecho constitucional español y del derecho europeo

Marcos Iglesias Caridad

Doctor con Mención Internacional por la Universidad de Salamanca.

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Salamanca.

Resumen

En este trabajo analizamos el Impuesto catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos, hasta hace relativamente poco el único impuesto vigente con tal cariz en España, aunque otras Comunidades, como las Islas Baleares, ya lo han vuelto a establecer, y otras, como la valenciana, parece que están estudiando incorporarlo.

Se analizan los impuestos, catalán y balear, sobre estancias turísticas a la luz del marco constitucional español sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas, y de la normativa europea.

Abstract

In this essay we are analyzing the Catalan task on stays in Tourist Establishment; until recently it was the only applicable taxes about this topic in Spain, although other Spanish Communities, like Islas Baleares have already established it again Valencia, are considering to establish them.

It is analyzed Catalan and Balear task about Tourist Establishment in the light of the Spanish constitutional framework about the task power of the Communities and the European Standard.

Palabras clave

Impuesto catalán sobre estancias turísticas, Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares, fiscalidad del turismo, tributación autonómica y local en España.

Key words

Catalan tourist stays tax, Balear tourism stays tax, tourism tax, regional and local taxation in Spain.

Sumario

1. La imposición sobre el turismo en general y los tributos sobre estancias en establecimientos turísticos en particular: singular capacidad económica y extrafiscalidad
2. Poder tributario y análisis constitucional de los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos
 - 2.1. La imposición en España de las estancias en establecimientos turísticos como fenómeno ligado al poder tributario de las Comunidades Autónomas
 - 2.2. Análisis constitucional de los Impuestos catalán y balear sobre las estancias
3. Los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos a la luz de la normativa europea
4. Bibliografía

1. La imposición sobre el turismo en general y los tributos sobre estancias en establecimientos turísticos en particular: singular capacidad económica y extrafiscalidad

El turismo es una de las principales fuentes de riqueza de los países del sur de Europa, producto de una preocupación política que décadas atrás incentivó la inversión empresarial de los establecimientos hoteleros¹. Hoy, la cuestión se centra tanto en el mantenimiento o superación del número de visitantes como en la prevención de que el turismo, especialmente en los principales destinos, no llegue a ocasionar daños irreversibles en el entorno natural y patrimonial.

Es difícil comprender en una única definición qué se entiende por turismo y actividad turística. Más fácil es la enunciación de un catálogo, que inevitablemente se liga a una concreta actividad empresarial. Genéricamente se consideran actividades turísticas, aunque no en todos los casos su causa sea el turismo, el transporte de viajeros, restauración, hostelería, campamento, balnearios, suministro de bebidas, entrada a espectáculos (como teatros y circos) o festejos taurinos.

La actividad económica ligada al turismo está sujeta, en buena parte de los casos, a la imposición general que grava la entrega onerosa de bienes y prestaciones de servicios cuando quien entrega un bien o presta el servicio es un empresario; es decir, al Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.)². Como es sabido, se trata de un impuesto armonizado por el Derecho de la Unión Europea para todos los países que integran el territorio de aplicación del Impuesto (T.A.I.)³. La armonización de este tributo, que grava el volumen de negocios, busca la consecución de un escenario comercial regido por los principios de competencia y no discriminación, garantizando la libre circulación de las personas, como se indica en el art. 3.2. del Tratado de la Unión Europea. Sin embargo, esta armonización del I.V.A. no es plena, manteniendo los Estados importantes parcelas de discrecionalidad, esencialmente en lo que a la regulación de los tipos impositivos se refiere⁴. Esto evidentemente adquiere la máxima importancia, pues la

1 Véase el trabajo de J.-LASARTE ÁLVAREZ: "Turismo y política fiscal", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 63, 1968, uno de los primeros autores que comenzó a trabajar científicamente la fiscalidad del turismo; fervor científico que su escuela ha continuado (véase, F.-ADAME MARTÍNEZ: "Turismo y financiación municipal: Estudio sobre posibles nuevos tributos locales vinculados al turismo", en Tributos Locales, núm. 13/2013, págs. 13 a 61). La década de los años 60 para España se caracterizó por una ligera apertura del régimen franquista, a lo que se le unió una apuesta decidida (siendo Ministro de Información y Turismo Manuel Fraga Iribarne) por la promoción del país como uno de los principales destinos turísticos de Europa. Esta política de impulso del sector turístico también se apreciaba con fuerza en otros países del entorno, como Portugal. Véase en este sentido el trabajo de F.-ALMEIDA GARCÍA: "La política turística en España y Portugal", en Cuadernos de Turismo, 30/2012, en particular, la pág. 18, el cual cita la Ley portuguesa de 2073, del Estatuto de Utilidad Pública de 1954, que incorporaba significativas exenciones a la inversión hotelera.

2 El I.V.A. en España se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con sus adicionales reformas (desde ahora L.I.V.A.).

3 El I.V.A. no es de aplicación para todas las zonas o regiones de los Estados miembros de la Unión Europea. Por ejemplo, en España, Ceuta, Melilla y las Islas Canarias como territorios periféricos no quedan sometidos al I.V.A. (cfr. art. 3 L.I.V.A.). Véase sobre el régimen fiscal de Ceuta y Melilla sus Estatutos de Autonomía y la Ley 8/1991, de 25 de marzo, con sus modificaciones ulteriores, que regula para ambas ciudades autónomas el Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. Sobre Canarias, vid. la Ley 20/1991, de 7 de junio, con sus ulteriores reformas, que crea el Impuesto General Indirecto Canario.

4 La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, y hoy la Directiva 2006/112/CE fijaron un catálogo de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden ser gravados por los Estados con tipos impositivos inferiores al general. Los Estados tienen la posibilidad de aprobar uno o dos tipos impositivos reducidos, iguales o superiores al 5 por ciento (salvo que en el momento de la adhesión a la Unión tuviera un tipo impositivo inferior), y un tipo general que no puede ser inferior al 15 %.

divergencia de tipos puede llegar a influir en el destino elegido por los turistas que buscan por la misma calidad la opción más rentable. En este sentido los Estados juegan con la fiscalidad como recurso de atracción⁵.

La unificación de los tipos impositivos del I.V.A. es uno de los objetivos a perseguir por las instituciones europeas, para así reducir las distorsiones económicas que esta disparidad provoca y que se observan especialmente en las zonas fronterizas⁶. No obstante, mucho nos tememos que para esto habrán de pasar no pocos años ante la hostilidad de algunos Estados miembros y la exigencia de unanimidad que impone el derecho originario de la Unión en las materias que afectan a la fiscalidad⁷. A mayores, una armonización de los tipos impositivos en el I.V.A. no dejaría bien parados a los principales destinos turísticos, como lo son los países del sur de Europa, que no pueden permitirse sobrecargar a un sector que empuja de sus economías, con conocidas dificultades.

Por este motivo, en España los servicios que podemos calificar como turísticos están gravados en el I.V.A. de forma benevolente⁸, debido a que se quiere beneficiar a un sector fundamental que impulsa la economía española, y que genera puestos de trabajo, especialmente de colectivos con mayor dificultad en la búsqueda de empleo, como son los jóvenes, las mujeres y personas sin cualificación profesional. La importancia basililar del sector turístico en la economía española, esencialmente de la hostelería y restauración, es lo que nos lleva a manifestar una postura de prudencia ante cualquier fenómeno que les afecte y que suponga una elevación de los tipos impositivos en el I.V.A.

5 G-SCANU: "La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto" en Rivista di Diritto Tributario, fasc. 3/2009, págs. 339, señala que en los países donde el tipo de I.V.A. es más elevado, el número de pernотaciones ha retrocedido o el crecimiento es más modesto.

6 El Libro Blanco de la Comisión del año 1984 apostaba por la armonización de los tipos impositivos, postura que hubo que descartarse, como recuerda J.-ARIAS VELASCO: "El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos", en AA.VV.: El I.V.A. español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal, Asociación Española de Asesores Fiscales, pág. 47. Por su parte, A.-CUBERO TRUYO: "El Impuesto sobre el valor añadido (I)", en AA.VV. (F.-PÉREZ ROYO –dir.–): Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Tecnos, Madrid, 2009, pág. 711, puntualiza "que si los tipos del I.V.A. fueran idénticos en todos los Estados miembros, podría seguirse a rajatabla el esquema de funcionamiento que caracteriza al tributo (esto es, el hecho imponible es la entrega de bienes o la prestación de servicios y el sujeto pasivo es el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio). Pero como hay diferencias en los tipos, el esquema natural del I.V.A. resulta insostenible y ha habido que establecer reglas inversas al modelo, como el gravamen de las adquisiciones intracomunitarias (donde el hecho imponible no es la venta sino, al revés, la compra, y el sujeto pasivo no es quien realiza la entrega sino, al revés, quien realiza la adquisición), al objeto de que los bienes y servicios que se adquieran en un país compitan a los mismos tipos (los del país de destino), para evitar distorsiones en los precios por razones fiscales y para evitar que se pretenda comprar en aquellos países donde los tipos sean inferiores)". El intento de unificación de tipos es una cuestión reclamada siempre por la doctrina, y en este sentido, J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación, Comares, Granada, 2001, pág. 86, recuerdan la decisión del Consejo de 29 de octubre de 1994 y el Informe de la Comisión recogido en el Documento COM (97) 559 final.

7 Véase para más detalle sobre este problema, el de la exigencia de unanimidad en materia fiscal, DI PIETRO, A.: "Introducción", en A.-DI PIETRO-T.-TASSANI (a cura di): I principi europei del diritto tributario, CEDAM, 2013, págs. XV a XXVI; y P.-MARCHESSOU: "Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisboa", en Rassegna Tributaria, 3/2010, págs. 595 y ss. Como bien observa este último autor, se trata de un problema de difícil solución ante la resistencia inflexible del Reino Unido, Irlanda y Dinamarca.

8 Circunscribiéndonos a las prestaciones turísticas que más nos interesan, las prestaciones de transporte de viajeros y sus equipajes, los servicios de hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y los sitios en los que se suministran bebidas para consumir en el acto incluso previo encargo, se gravan por mor del art. 91 L.I.V.A. al tipo reducido del 10 por ciento, frente al superreducido del 4 por ciento y general del 21 por ciento. Sin embargo, hay que tener en cuenta que los servicios mixtos de hostelería, discotecas, salas de fiesta, barbacoas y otros análogos desde el R.D. Ley 20/2012, se exceptúan de la aplicación del tipo reducido. En todo caso, como bien recuerdan J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 112, tributan al tipo general "los servicios accesorios prestados por los hoteles y facturados de forma independiente, como por ejemplo sauna, teléfono, garaje, lavandería, tumbonas o cajas de seguridad".

y la introducción de nuevas figuras tributarias, a modo de tributos especiales, que puedan conllevar en sentido amplio una sobreimposición⁹.

El hecho de que las prestaciones turísticas, como es el servicio de hospedaje, se sometan a un tipo reducido en el I.V.A., no se justifica en la realización de fines de justicia distributiva; es decir, su fundamentación no reside en el principio de capacidad económica. Su razón radica en la mera conveniencia económica, como medio de estímulo o de dirigismo económico. Con este aserto, ¿la actividad económica ligada al turismo puede ocasionar una fiscalidad distinta a la general residenciada en el I.V.A.? Dicho de otra forma, ¿la actividad turística, esencialmente la estancia en hoteles, hostales, albergues o afines, puede ser objeto de una imposición especial?

La fundamentación sobre la que se asienta la implantación de las dos experiencias autonómicas que han gravado los establecimientos turísticos en España, se ha llevado a cabo acudiendo a la noción de la extrafiscalidad, auténtica nebulosa conformada por cualquier fin no contrario a la Constitución y ajeno a lo puramente recaudatorio

Sí lo piensan algunos miembros destacados de la doctrina española entre los que están RUBIO DE URQUÍA¹⁰, BOKOBO MOICHE¹¹ y ADAME MARTÍNEZ¹². También ésta es, desde luego, la filosofía que subyace en las únicas experiencias españolas vigentes, que gravan, casi siempre a mayores del I.V.A.¹³, las estancias en empresas de hospedaje: el Impuesto catalán sobre Estancias en Establecimientos Turísticos y el Impuesto sobre Estancias Turísticas de las Islas Baleares, derivados de la creciente descentralización financiera, tanto en España como en otras experiencias comparadas, donde la imposición del turismo tiene un marcado protagonismo¹⁴.

9 La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, febrero de 2014, págs. 294 a 304, recomienda que sólo permanezcan como sujetas al tipo reducido del 10 por ciento las operaciones sitas en el art. 91. Uno, 7ª Ley del I.V.A. sobre entregas de edificios o partes de los mismos como vivienda, con inclusión de las plazas de garaje, las sitas en el art. 91. Dos. 2, 1º sobre transporte de viajeros y sus equipajes y las sitas en el art. 91. Dos. 2, 2º sobre servicios de hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan por encargo del destinatario.

10 J.I.-RUBIO DE URQUÍA: "La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo", en Tributos Locales, núm. 17, abril 2002, págs. 91 y 92: "basta con convenir que el turismo constituye una manifestación de capacidad económica, una fuente de riqueza susceptible de integrar la materia imponible objeto de alguna forma de imposición", que estando "sometida, como cualquier otro sector de actividad, a la imposición general sobre la renta, a la imposición general sobre el consumo, etc., parece bastante claro que la fiscalidad sobre el turismo debe configurarse como en el ámbito de la fiscalidad especial".

11 S.-BOKOBO MOICHE: "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la "tasa turística", en Civitas-R.E.D.F., núm. 102, abril-junio de 1999, pág. 258, sostiene que "la pernoctación onerosa en un establecimiento fuera del lugar de residencia manifiesta una riqueza susceptible de ser gravada, aunque (...) también es cierto que las condiciones en que se realiza no son iguales para todos los viajeros. De ahí la importancia de la gradación del impuesto en función de la categoría del alojamiento elegido para pernoctar". Esta misma autora, en la pág. 248, considera a los espectáculos como un consumo específico que puede considerarse de lujo.

12 F.-ADAME MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., ob. cit., pág. 57, opina que una hipotética imposición local sobre las estancias no plantearía especiales problemas respecto al principio de capacidad económica, siempre que estos tributos estén bien diseñados.

13 Decimos "casi siempre" pues los Impuestos sobre estancias vienen sujetando a gravamen los posibles alojamientos gratuitos, siendo criterio general en el I.V.A. el de la onerosidad, salvo supuestos de autoconsumo.

14 Cfr. G.-SCANU: La tassazione sui flussi..., ob. cit., pág. 339.

El Impuesto catalán fue introducido por la Ley autonómica 5/2012, de 20 de marzo, cuya vigencia comenzó el 1 de noviembre de 2012¹⁵. Concretamente, el art. 100 de esta Ley invoca a una “singular capacidad económica” puesta de manifiesto por las personas físicas que realizan una estancia (con independencia de si pernoctan o no) en los establecimientos y equipamientos sitos en el art. 103.3 de la misma, que podemos resumirlos en hoteles y afines¹⁶. Singular capacidad económica que, pensamos, queda entredicha especialmente cuando hablamos de estancias en hoteles y hostales de pocas estrellas o en los albergues, frecuentados éstos por colectivos con poco poder adquisitivo y por ello de gasto, como son los jóvenes¹⁷. En similar sintonía se encuentra el Impuesto sobre estancias turísticas de las Islas Baleares retomado por Ley 2/2016. Ya hubo en tal Comunidad otra experiencia, de vida corta, implementada por la Ley balear 7/2001.

Aun con esto, el argumento (más político que jurídico) estelar del Impuesto que grava las pernoctaciones turísticas en Cataluña y en las Islas Baleares es el de la extrafiscalidad, entendida ésta como la consecución de fines distintos a la recaudación, que por concepto persiguen los tributos. De ahí que en la doctrina española se le viene denominando a estos impuestos como “ecotasas”; término confuso debido a que en verdad sus perfiles no responden a los parámetros de las tasas como tributo de corte preferentemente sinalagmático, siendo, en realidad, auténticos impuestos. Para más abundamiento, los impuestos que gravan las estancias en hoteles y afines se incardinan en el paquete de la fiscalidad indirecta, a pesar que la Ley catalana y la reciente Ley balear (como lo hiciera la originaria derogada balear) se empeñan en calificarlo, quizás como argumento preventivo de cualquier

15 B.O.E. núm. 83, de 6 de abril de 2012. El Parlamento de la Comunidad Autónoma de Baleares ya había aprobado previamente el Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas y Alojamiento, por la Ley 7/2001, de 23 de abril, que fue derogado por la Ley 7/2003, de 22 de octubre, y retomado por la Ley 2/2016, de 30 de marzo. Destacan al respecto los estudios de M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: “Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo”, Derecho y opinión, núm. 9, 2001; y E.-PRADOS PÉREZ: “Fiscalidad y turismo: el tributo turístico”, en Quincena Fiscal, febrero de 2001, núm. 4, entre otros.

16 La sujeción al Impuesto Catalán (art. 103) se predica de los siguientes establecimientos y equipamientos: “a) Los establecimientos hoteleros, los apartamentos turísticos, los campings y los establecimientos de turismo rural, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de turismo. b) Los albergues de juventud, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de equipamientos e instalaciones juveniles. c) Las viviendas de uso turístico, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de turismo. d) Las áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles. e) Las embarcaciones de crucero turístico. Se entiende por embarcación de crucero turístico, a los efectos de lo establecido por la presente ley, la que realiza transporte por mar o por vías navegables con la única finalidad de placer o recreo, completado con otros servicios y con estancia a bordo superior a dos noches, amarrada en un puerto marítimo, según lo definido por la normativa de la Unión Europea. f) Cualquier otro establecimiento o equipamiento que se establezca por ley”.

17 La Ley que regula el Impuesto Catalán incorpora dos exenciones que deberán ser acreditadas documentalmente. La primera es la referida a las estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y la segunda las personas de edad inferior a 16 años. Precisamente se sujeta y no se deja exentos del pago del Impuesto a los jóvenes que viajan ya con una cierta autonomía respecto de sus padres. Repárese junto a esto que, con carácter general, la normativa local italiana que ha aprobado impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos han aprobado más supuestos de exención.

acusación de solapamiento con el I.V.A, como un impuesto directo¹⁸. Como decimos, a este respecto también la nueva Ley Balear que reestablece el Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Islas Baleares (Ley núm. 2/2016) lo califica como directo, en su artículo 2, pero matiza en la Exposición de Motivos que tal calificación es en términos jurídicos, pues no se establece, e incluso se prohíbe, la repercusión del impuesto¹⁹.

La fundamentación sobre la que se asienta la implantación de las dos experiencias autonómicas que han gravado (y vuelven a gravar tras retomarlo en 2016 las Islas Baleares) los establecimientos turísticos en España, se ha llevado a cabo acudiendo a la noción de la extrafiscalidad, auténtica nebulosa conformada por cualquier fin no contrario a la Constitución y ajeno a lo puramente recaudatorio. Se quiere que lo recaudado quede afectado a un fondo en el que se cumplan determinados fines. La Exposición de Motivos de la derogada Ley balear 7/2001, primer exponente en España, señalaba las razones esenciales que llevaron a las Cortes de las Islas Baleares a la aprobación de este tributo propio: la búsqueda de recursos para paliar el deterioro medioambiental y propiciar el desarrollo sostenible de una de las principales regiones turísticas de España, la Comunidad de Baleares²⁰. Le sigue esta idea la nueva Ley de tal Comunidad que lo vuelve a establecer, cuando señala que “resulta imprescindible encontrar fuentes de financiación adicionales con cargo a las cuales sea posible implantar las políticas necesarias a fin de

18 La Exposición de Motivos del primer Impuesto Balear de principios de la década del 2000 —del que en buena medida es calco el catalán— decía para nuestra sorpresa que “el uso correcto de la técnica jurídico-tributaria demanda que la configuración del contribuyente recaiga sobre quien manifieste la capacidad económica sometida a gravamen, esto es, sobre quien esté alojado en un establecimiento de los incluidos en el artículo 7 de la Ley, con lo cual queda configurado como un impuesto directo”. No obstante, es un impuesto indirecto como manifiestan J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pág. 6. En este sentido también se decanta M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: *Aspectos y posibilidades...*, cit., pág. 299, para quien “el hecho de que grave una manifestación de consumo individual, permite considerarlo como un impuesto de carácter indirecto sobre alojamientos en establecimientos turísticos...”. Consideramos que el Legislador balear en su regulación originaria quiso disfrazar el Impuesto como si fuera un impuesto “directo”, apresurándose a cualquier tipo de polémica ante una posible acusación de solapamiento con el I.V.A. Interesante, por sorprendente, es la exégesis que ofrece la S.T.S.J. de las Islas Baleares, núm. 316/2009 de 27 de abril (Aranzadi, JT, 2009/986) cuando al reflexionar sobre la naturaleza jurídica del Impuesto balear dice: “En cuanto a su naturaleza, la Ley señala que estamos ante un tributo directo (art. 4), y aun cuando sea discutible, es dable calificarlo así, ya que grava de forma directa, sin posibilidad de traslación y repercusión, la capacidad económica manifestada por la persona física que realiza una estancia en empresas turísticas de alojamiento de las Islas Baleares...”. Ahora la nueva Ley balear, Ley 2/2016, lo vuelve a calificar como impuesto directo en su articulado (art. 2), aunque justifica tal calificación en la Exposición de Motivos en que no hay repercusión jurídica (véase sobre esto la cita siguiente). Respecto a la posible doble imposición del Impuesto balear con respecto al I.V.A., previamente a la Sentencia indicada, el mismo Tribunal se pronunció en idéntico sentido en las Sentencias núm. 317/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JUR, 2009/366108); núm. 318/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JUR, 2009/366109); y núm. 29/2009, de 19 de enero (Aranzadi, JT, 2009/772). Vid. sobre la distinción entre imposición directa e indirecta; distinción polémica tanto del vista económico como jurídico, J.-MARTÍN QUERALT; C.-LOZANO SERRANO; J.M.-TEJERIZO LÓPEZ; G.-CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2010, págs. 74 a 76.

19 Pero lo cierto es que el mecanismo de la repercusión jurídica tiene sentido cuando el consumidor final, que es el que exterioriza la capacidad de pago en una relación de gasto o consumo, la Ley no lo considera contribuyente, como sucede en el I.V.A. No es el caso, dado que, como se verá, en los impuestos sobre estancias, tanto catalán, como el retomado balear, el contribuyente es el consumidor final, que realiza la estancia.

20 Decía la Exposición de Motivos de la primera Ley balear que estableció el Impuesto sobre estancias turísticas: “la introducción de esta figura impositiva se plantea, por tanto, como un mecanismo fiscal corrector que fundamentalmente pretende afrontar la falta de recursos necesarios para paliar el deterioro medioambiental que supone la actividad turística a gran escala, y también aborda con urgencia el dimensionamiento de las infraestructuras básicas que exige un desarrollo sostenible”. Sobre los principales impactos negativos del turismo sobre el medio ambiente, cfr. F.J.-MELGOSA ARCOS: “Turismo, medio ambiente y desarrollo sostenible”, en AA.VV. (F.J.: MELGOSA ARCOS –Coord.): *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (I)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pág. 464 a 466. Para el autor, el impacto negativo depende de la modalidad de uso recreativo, de la intensidad o frecuencia en el uso del recurso, de la fragilidad del medio y, lógicamente, de la conducta del turista. Sobre una panorámica de la tributación medioambiental como sustento de buena parte de las medidas tributarias denominadas “extrafiscales”, véase M.-RUÍZ GARJÓ: *Fiscalidad de la empresa turística*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, págs. 229 y ss.; y M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: “La tributación medioambiental”, en AA.VV. (F.J.-MELGOSA ARCOS –Coord.): *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pág. 651 a 680.

que la actividad turística se pueda seguir desarrollando armónicamente y que ello no implique a medio o largo plazo un riesgo de deterioro irreversible del equilibrio económico y medioambiental". Por su parte, la Exposición de Motivos de la Ley catalana es mucho más parca en su motivación extrafiscal, no profundizando tanto en la finalidad medioambiental, sino en genéricos objetivos de política turística²¹.

Sin embargo, una cosa es lo que digan los preámbulos de las leyes sobre los tributos que éstas aprueban y otra bien distinta cual sea la realidad, pues la afectación de las cantidades recaudadas por un tributo pretendidamente extrafiscal no es suficiente para tildarlo como tal. Un tributo no es predominantemente extrafiscal sólo porque la ley que lo implanta así lo especifique; reside en la labor del intérprete jurídico el estudio de la noción extrafiscal en toda la estructura del tributo, desde el hecho imponible hasta la cuota²². La catalogación o no de los Impuestos catalán y balear como predominantemente extrafiscales tiene importantes consecuencias, como se verán —y son conocidas—, para legitimar el ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas.

La pretendida finalidad extrafiscal del Impuesto Catalán sobre las Estancias en Establecimiento Turísticos, y del retomado balear, debe verse consagrada en toda la estructura del tributo. Fundamentalmente dedicaremos nuestros esfuerzos al Impuesto Catalán, que, en rigor, es un cierto calco de la primera experiencia balear —con sus matices—, sin perjuicio de que nos apoyemos en la doctrina más especializada y en la jurisprudencia, que con prolijo detalle analizaron aquella primera experiencia, y también en la normativa del retomado Impuesto balear sobre estancias, que, a nuestro juicio, está más trabajada que la normativa catalana; quizás porque con el paso del tiempo ha recaído en algunos de sus defectos.

La Ley Catalana 5/2012, que implanta el Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos en Cataluña es excesivamente parca en cuanto a la justificación extrafiscal del tributo. Apenas le dedica un penúltimo pequeño párrafo en su Exposición de Motivos, justificando la figura impositiva en la afectación de las cantidades recaudadas a un fondo de turismo cuyos fines son la "promoción, impulso, preservación, fomento y desarrollo de infraestructuras turísticas", poco más desarrollado en el Capítulo III de la Ley (arts. 115 y 116), que aborda de forma principal el destino de las cantidades recaudadas. La nueva Ley balear 2/2016 sobre el impuesto de estancias también regula la afectación de la recaudación a un fondo para "favorecer el turismo sostenible". Sin embargo, la afectación a un fondo (excepcional en nuestro sistema²³) no es suficiente, a nuestro juicio, para determinar que el Impuesto catalán que se analiza tiene un fin predominantemente extrafiscal.

21 Sobre la justificación, la Exposición de Motivos de la Ley catalana indica: "Este impuesto se afecta a un fondo de turismo con finalidades de promoción, impulso, preservación, fomento y desarrollo de infraestructuras turísticas". Su pretensión medioambiental puede deducirse de forma indirecta de la letra b) del apartado 1 del art. 116 de la Ley, cuando dispone que uno de los destinos de los recursos del fondo para el fomento del turismo será "El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos". Aprecia la divergencia de los matices en la argumentación que realizan los legisladores balear y catalán, F.-ADAME MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., ob. cit., pág. 55, el cual, ante una hipotética regulación estatal que posibilite a los municipios (como en Italia) la aprobación de impuestos sobre estancias, los fines de la afectación deberían ser la combinación de ambos modelos.

22 Así lo sostienen J.M.-LAGO MONTERO: El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, ElCano (Navarra), 2000, pág. 125, y M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 103.

23 Así lo señala el art. 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria que alberga: "Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados". El principio de no afectación o unidad de caja conlleva que los ingresos, sean de derecho público o de derecho privado, sean o no tributarios, están destinados a la satisfacción genérica del gasto público. Como sostiene L.M.-CAZORLA PRIETO: Derecho Financiero y Tributario, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi Thomson Reuters, págs. 212-213, el significado político de este principio presupuestario se explica "como componente esencial del principio de solidaridad interterritorial (arts. 2 y 138.1 de la Constitución)".

Dos son las tesis posibles en la labor de apreciación de si un tributo es predominantemente fiscal o extrafiscal²⁴. La primera de las tesis —de corte economicista— es aquella que toma en consideración la finalidad perseguida por el tributo y no tanto el hecho imponible y el resto de los elementos que conforman la estructura de la figura tributaria. Una segunda tesis, que creemos que es la más idónea, es la que considera que los objetivos perseguidos por una concreta figura tributaria no son suficientes, debiéndose reflejar el fin de la extrafiscalidad a lo largo de toda estructura del tributo que apriorísticamente se define como de ordenamiento. Es decir, el hecho imponible de un impuesto finalista debiera reflejar el acto o negocio que se quiere desincentivar, la base imponible debiera ser fiel espejo de la posible perturbación producida por ese acto lícito —pero lesivo con el entorno patrimonial, natural o artístico—, y en la cuota reflejarse una carga tributaria mayor para aquéllos que cualitativamente realicen los actos más graves, frente a aquéllos que lo sean menos.

El análisis del Impuesto Catalán desde la primera de las tesis nos lleva a mostrar serias dudas sobre su carácter extrafiscal. El fomento del turismo es el destino de los recursos que se obtienen y que se afectan a un fondo (art. 116 de la Ley catalana núm. 5/2012). Los fines de las cantidades recaudadas son: “a. La promoción turística de Cataluña; b. El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos; c. El fomento, creación y mejora de los productos turísticos; y d. El desarrollo de infraestructuras relacionadas con el turismo”. Parece que uno de los objetivos del Impuesto que analizamos es el de que los demandantes de bienes turísticos sufragen al menos una parte del coste del mantenimiento de todo el aparato que propicia el marco que les atrae, que podemos deducir cuando el artículo habla de “preservación, recuperación y mejora”. Pero también se refiere a un conjunto de términos generales y profundamente indeterminados como los de “promoción”, “fomento” o “desarrollo de infraestructuras”. Las expresiones utilizadas son tan genéricas y ambiguas que las cantidades acumuladas en el fondo pueden ir destinadas tanto a corregir ciertos desmanes patrimoniales y ecológicos del uso y abuso del turismo, como también a sufragar una campaña publicitaria a todo coste, incentivando desbocadamente la demanda de turistas en Cataluña.

En definitiva, desde esta primera tesis (que no compartimos) se puede apreciar un cierto viraje extrafiscal del Impuesto catalán, con la afectación de las cantidades recaudadas a un fondo con el que se quiere cubrir parte de los costes que ocasiona un turismo de masas y que tienen que hacer frente especialmente los municipios, a los que por este motivo se les hace partícipes del reparto²⁵. Ahora bien, tal y como está programado en la Ley, lo recaudado puede destinarse tanto a fomentar un turismo responsable y sostenible, como a fomentar un turismo de masas. Consideramos que la idea de la afectación no basta para catalogar a un tributo como extrafiscal o de ordenamiento.

24 Las analiza con profundo detalle M.A.-GUERVÓS MAILLO: El Impuesto Balear..., cit., págs. 154 a 163. Vid. Asimismo de la misma autora, Aspectos y posibilidades..., ob. cit., pág. 300.

25 Según lo dispuesto en el art. 116. 2 de la Ley 5/2012 que aprueba el Impuesto catalán, el 30 % de las cantidades recaudadas será destinado a las administraciones locales, con las condiciones que se establezcan por el reglamento. “La ciudad de Barcelona participa del porcentaje del 30% del fondo establecido y del 50% del importe resultante de aplicar el incremento de tarifa de los establecimientos de la ciudad de Barcelona en relación con la aplicada al resto de establecimientos del territorio de Cataluña”. Sobre cuál debe ser el ámbito donde se albergue de forma más justificada la imposición especial sobre los consumos turísticos, J.L.-RUBIO DE URQUÍA: La reforma..., ob., cit., págs. 92-93, manifiesta un conjunto de conclusiones, y en lo que respecta a la actividad de hospedaje “se identifica casi absolutamente con tal condición de turista, y se identifica casi absolutamente con tal condición cuando dicha actividad se concentra en determinados puntos geográficos.... El consumo turístico concretado en la estancia en establecimientos de hospedaje resulta idóneo para configurar en torno al mismo un impuesto especial; y resulta idóneo para que este impuesto sea de carácter netamente local”. Obviamente la legislación tributaria estatal no contempla esta posibilidad, y de entenderse que debe ser una posibilidad por los municipios, ello no podría hacerse sin una reforma del Texto Refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales (R.D.L. 2/2004, de 5 de marzo).

Pero, aunque así lo creyéramos, lo cierto es que el destino de las cantidades es incierto, no quedando claro que indiscutiblemente se orienten a la reparación o recuperación del uso y abuso de los bienes turísticos²⁶.

Por su parte, los fines del fondo balear, regulado en el art. 19 de la Ley 2/2016, son más nítidos en términos de extrafiscalidad, y demuestran una mayor claridad sobre el empleo de las cantidades. Se destinarán a la financiación de a) la protección, preservación, modernización y recuperación del medio natural, rural, agrario y marino; b) el fomento de la desestacionalización, creación y activación de productos turísticos practicables en temporada baja, y promoción de turismo sostenible y de temporada baja; c) recuperación y rehabilitación del patrimonio histórico y cultural; d) impulso de proyectos de investigación que contribuyan a la diversificación económica, la lucha contra el cambio climático o los relacionados con el ámbito turístico; y e) la mejora de la formación y la calidad del empleo; y el fomento de la ocupación en temporada baja.

Retomando el Impuesto catalán, tampoco queda claro que sea la voluntad del legislador catalán la de crear un tributo extrafiscal, a diferencia de como acontecía con su precedente balear, que se ha retomado en el año 2016²⁷. De la lectura de la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos (B.O.E. núm. 83 de 6 de abril de 2012), podría incluso pensarse que, dada la parquedad de su justificación en la Exposición de Motivos, no se quiere ocultar que es un impuesto con un fin predominantemente fiscal y escuetamente extrafiscal, afirmación que se apoya en lo descrito en el art. 100 de la Ley (objeto del Impuesto) donde literalmente se dice que “el impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos grava la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3”. Sobre esto deducimos que el Impuesto, más que extrafiscal, tiene una pretensión fiscal indubitada, similar a los impuestos especiales. Todo tributo debe manifestar una capacidad económica real o potencial (como indica entre otras la Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 37/1987, de 26 de marzo, 1987/37) aproximándonos ciertamente la dicción empleada por la Ley, “singular capacidad económica”, al campo de los impuestos especiales, con un propósito marcadamente recaudatorio.

26 Al respecto, la Exposición de Motivos de la primera Ley Balear del Impuesto sobre Estancias en aquella Comunidad Autónoma, era mucho más hábil en la concreción del objeto extrafiscal, afectando las cantidades recaudadas “a la financiación de actuaciones que permitan garantizar la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente de las Illes Balears...”. El art. 19 de la Ley relataba el destino de la recaudación, donde se observa la utilización de términos que indican que, desde la finalidad que persigue la norma, puede ser caracterizada como extrafiscal, a pesar de que no es una tesis que compartamos. Los objetivos del fondo se disponen en el art. 19 de la Ley balear derogada. Son: “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 y eficiencia y desarrollo de energías renovables. b. Adquisición, recuperación de los bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural en zonas de influencia turística. c. Revitalización de la agricultura como actividad competitiva, potenciando especialmente la utilización del agua derivada de la depuración terciaria. d. Gestión sostenible de los espacios naturales que permita 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”. Nótese que emplea términos y expresiones distintas a la Ley Catalana, con una argumentación más convincente. Esta explicación, que como decimos es más convincente por parte de la legislación balear, también se observa en la nueva Ley 2/2016, en el art. 19 de la misma, donde destaca que se trata de fomentar la desestacionalización, creación y activación de productos turísticos practicable en temporada baja, y promoción del turismo sostenible y de temporada baja.

27 Para SCANU, G.: La tassazione sui flussi..., ob. cit. pág. 339 y ss., que aporta la visión italiana, la experiencia balear se trataba de un impuesto con una notable finalidad ambiental.

El Reglamento que desarrolla la Ley catalana²⁸ vuelve a traer a colación la expresión “singular capacidad económica”; sin embargo, éste la decora de forma explícita con la finalidad extrafiscal, manifestando que la implementación de la figura impositiva “contribuirá a la preservación y mejora de los recursos turísticos de Cataluña... y a la compensación de los eventuales impactos negativos derivados de la llegada masiva y concentración de turistas en determinados lugares”. Lo cierto es que el Reglamento no aborda la regulación del fondo al que las cantidades quedan afectadas, requiriéndose un reglamento específico, que aun con cierta demora ya ha visto la luz²⁹.

De entre todos los argumentos que pueden darse en contra de la pretenciosa finalidad extrafiscal, sin duda el argumento estrella es el de que la Ley Catalana y su Reglamento no identifican en ningún momento el concepto de contribuyente con el de turista

La segunda de las tesis por la cual puede analizarse la pretensión predominantemente extrafiscal o recaudatoria de un tributo —que secundamos— es aquélla que sostiene que la afectación de las cantidades recaudadas no es suficiente para determinar si se trata de un tributo de ordenamiento, sino que este carácter debe reflejarse en toda la estructura del mismo³⁰, especialmente en el hecho imponible. Por “hecho imponible” debe entenderse, según el art. 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. Constituye el hecho imponible del Impuesto, según el art. 103 de la Ley Catalana, “la estancia que realiza el contribuyente en uno de los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3, situados en Cataluña”, como son los hoteles, apartahoteles, campings, casas rurales, albergues de juventud, viviendas de uso turístico, áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles, embarcaciones de cruceros turísticos, o cualquier otro establecimiento que se establezca por ley.

El retomado impuesto balear trabaja con más detenimiento el hecho imponible, y así, constituye el hecho imponible la estancia, con o sin pernoctación, de una larga lista de establecimientos, como los establecimientos de alojamiento hotelero (hoteles, hoteles de ciudad, los hoteles apartamentos y los alojamientos de turismo de interior), los apartamentos turísticos, las diversas clases de alojamiento de turismo rural (hoteles rurales y los agroturismos), los albergues y los refugios, las hospederías o las embarcaciones de cruceros turísticos. Recoge en el hecho imponible las viviendas turísticas de vacaciones, las viviendas objeto de comercialización en estancias turísticas y las objeto de comercialización turística susceptibles de inscripción de acuerdo con las leyes que las regulan, los establecimientos y viviendas que la normativa balear otorgue la calificación de turísticos, e incluso

28 Véase el Decreto catalán núm. 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.

29 Véase el Decreto de la Comunidad Autónoma de Cataluña núm. 161/2013, de 30 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Fondo para el Fomento del Turismo.

30 Aunque no sea suficiente, sí creemos que es necesaria, y en este sentido sostenemos la opinión de J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; F.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 74 a 76, cuando indican que “la afectación del Impuesto a la protección de espacios turísticos y zonas medioambientales parece un acierto y puede ser cauce de la menor resistencia social a su pago...”.

las viviendas que siendo objeto de comercialización turística no cumplan con los requisitos establecidos para ello en la normativa autonómica, y así no se faculte la inscripción, como se señala en el art. 4 de la Ley balear 2/2016³¹.

En nuestra opinión, el hecho imponible del Impuesto sobre estancias, del catalán y del balear, definido como la estancia (con independencia de si hay efectiva pernoctación) en establecimientos turísticos sitios en Cataluña y las Islas Baleares (arts. 103.1. de la Ley catalana y 4 de la Ley Balear), constituye un presupuesto de dudoso carácter finalista. Un impuesto predominantemente extrafiscal debe articularse de tal forma que el efecto que persiga es el desincentivo de un comportamiento lesivo para el entorno natural y patrimonial. No vemos en la estancia en sí misma considerada un comportamiento moralmente reprochable o que se quiera desincentivar mediante un tributo que induzca al cliente-turista a manifestar una determinada actitud por el simple hecho de pagar el tributo. Tampoco vemos claro que lo que quieran perseguir los Impuestos por estancias turísticas sea una disminución de la demanda turística. Efectivamente, repercutirá en un aumento del costo que supone para el cliente el hecho de alojarse fuera de su casa, pero, obviamente, las cuotas, tal y como están configuradas, no son tan elevadas como para aseverar, *a priori*, su efecto de desincentivo. E, incluso, si fueran demasiado elevadas, tendrían problemas con el principio comunitario de libre movilidad de las personas y trabajadores.

Asimismo, pensamos que el hecho imponible no tiene ninguna conexión lógica o natural con el destino de los fondos. Aparentemente la aprobación de la figura tributaria se justifica en el empleo de las cantidades a un fondo en el que se promocioe y preserve el turismo en Cataluña y consiga un turismo sostenible en las Islas Baleares, pero la simple estancia en un establecimiento de hospedaje no es indiciaria, con carácter general, de una alteración negativa del entorno natural y cultural. De entre todos los argumentos que pueden darse en contra de la pretenciosa finalidad extrafiscal, sin duda el argumento estrella es el de que la Ley Catalana y su Reglamento no identifican en ningún momento el concepto de contribuyente con el de turista, sino que es, en virtud de lo dispuesto en el art. 104, la persona física que realice la estancia o la persona jurídica en cuyo nombre se expida la factura, por tanto, todo cliente. Lo aclara con más nitidez la Exposición de Motivos de la Ley 2/2016, del Impuesto balear, cuando señala que se establece la presunción *iure et iure* de que toda estancia se entiende como turística, con los peligros que entrañan desde el punto de vista constitucional tales presunciones, al no admitir prueba en contrario.

Y así, pudiera ocurrir que una persona local de la ciudad donde está ubicado el alojamiento hostelerero o asimilado demande el servicio de estancia (véase por motivos de obras en su hogar) al que no se le reconoce ningún tipo de

31 Cfr. sobre todas estas categorías y su desarrollo normativo en la Comunidad de las Islas Baleares, la Ley 8/2012, de 19 de julio del turismo de las Islas Baleares; la Ley 12/2014, de 16 de diciembre, agraria de las Islas Baleares, la Ley 2/1999, de 24 de marzo, general turística de las Islas Baleares, y la Ley 2/2005, de 22 de marzo, de comercialización de estancias turísticas en viviendas. Como profundiza la Exposición de Motivos de la Ley balear 2/2016, se dejan al margen los arrendamientos de temporada (sin comercialización turística), y los alojamientos militares, de estudiantes universitarios y de personas mayores, y las instalaciones juveniles con alojamiento reguladas en la respectiva normativa autonómica en materia juvenil.

exención subjetiva en los arts. 108 de la Ley catalana³² o 5 de la Ley balear³³, y del que indubitadamente su estancia no se ampara en una actividad turística potencialmente lesiva con el entorno natural y patrimonial. Las exenciones del retomado impuesto balear salen al paso de algunas situaciones de justa protección donde la idea de la estancia, como turística, pierde fuerza al recogerse la situación de fuerza mayor o necesidades de salud, que no se recogen en la ley catalana (y que convendría que lo hiciera). Por su parte, quizás la no distinción, ni en la normativa catalana ni balear, entre locales y visitantes, responde al deseo de salvar una posible infracción del principio de generalidad del art. 31.1. C.E., e, incluso, la ausencia de barreras que constituyan una infracción del principio de igualdad en función de la residencia, principio constitucional y europeo. Por otra parte, diferenciar entre locales y visitantes o por motivo de la estancia —simple ocio, negocios, por obras en casa, etc.— podría afectar asimismo al principio de igualdad e, incluso, suponer un exceso de información para la Hacienda Pública sobre la causa del hospedaje, pudiendo afectar a las parcelas de intimidad protegidas legalmente³⁴.

Con todos estos planteamientos, el Impuesto catalán, y también el balear (el que hubo a principios de la década del 2000 y el retomado en 2016) son de dudosa calificación “extrafiscalidad fiscal”, por lo que afirmamos que en atención a su hecho imponible son más bien una exacción tributaria con un fin predominantemente fiscal

32 Como se ha dicho, el art. 108 de la Ley catalana 5/2012 recoge como supuestos de exención: “A. Las estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier estado miembro de la Unión Europea. La aplicación de esta exención debe acreditarse documentalente. B. Las personas de edad igual o inferior a dieciséis años”. Supuestos concretados en el art. 6 del Reglamento. La originaria Ley del Impuesto balear también recogía supuestos de exención subjetiva para los menores, en este caso, de edad igual o inferior a doce años. Una alteración del principio de generalidad consecuente “con la idea sustantiva de justicia... lo que supone una excepción al criterio de generalidad ajustada a Derecho, aunque se haya fijado una edad convencional” (J.-LASARTE; E.-ESEVERRRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., ob. cit., págs. 8 a 10).

33 La Ley balear 2/2016 también deja exentas las estancias de menores de 16 años y las estancias subvencionales por programas sociales de las administraciones públicas de cualquier estado de la Unión Europea, pero reconoce otros supuestos que son de justicia el dejarlos exentos. Se recoge como exención cuando la estancia se realiza con fuerza mayor (véase, por ejemplo, por incendio o inundación de la vivienda), y las estancias realizadas por cualquier persona por motivos de salud, y sus acompañantes, cuando se justifique que la estancia responde a la necesidad de recibir prestaciones de la cartera de servicios sanitarias de las Islas Baleares, lo que cubriría, las estancias familiares y de amistad ante desplazamientos por motivos hospitalarios, preferentemente.

34 Pudiera pensarse que hay una desigualdad de facto en el sentido de que por lógica quienes son turistas sufrirán mayoritariamente la carga del tributo. Al respecto, aciertan en su análisis J.-LASARTE; E.-ESEVERRRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., ob. cit., pág. 11: “Aunque la Ley del Impuesto se esfuerza en materializar ese principio de igualdad, como hemos indicado más arriba, el trato de los contribuyentes será muy distinto porque la carga tributaria está proyectada para que la soporten en mayor medida quienes tienen la condición de no residentes en el territorio de las Islas Baleares. Pero ello no deriva de una desigualdad propiamente dicha establecida por la Ley o permitida a la hora de su aplicación, sino de la propia configuración del hecho imponible, es decir, del aspecto subjetivo del mismo. Lógicamente no todos los tributos inciden sobre todos los ciudadanos”. Más adelante (págs. 23-24) tratan la específica duda sobre si el Impuesto pretende obstaculizar la entrada de ciudadanos al territorio balear, concluyendo: “En efecto, es posible aventurar que con su establecimiento se pretenda, de manera directa, limitar la presión turística que soportan las Islas, incrementando el coste de estancia en sus establecimientos hoteleros (...) Esta conclusión ha de ser desechada, porque la generalidad con la que queda redactado su hecho imponible, al no diferenciar entre personas físicas residentes y no residentes en las Islas, impide concluir que su finalidad exclusiva consista en impedir la libre circulación de personas por el territorio balear”.

o recaudatorio, que, aun afecto a un fondo, esto, por sí mismo considerado, no los convierte en impuestos de ordenamiento³⁵. En definitiva, son impuestos especiales.

2. Poder tributario y análisis constitucional de los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos

2.1. La imposición en España de las estancias en establecimientos turísticos como fenómeno ligado al poder tributario de las Comunidades Autónomas

En España no se puede hablar de una especial preocupación política ni científica por la imposición especial que afecte a la actividad turística, especialmente de las estancias en establecimientos turísticos. La experiencia pionera —el ya mencionado impuesto balear— nació en 2001 y pronto fue retirado, en 2003, ante las presiones del sector económico al que le afectaba. La sucesiva figura, que continúa vigente, hay que situarla, como se ha dicho, en la Comunidad Autónoma de Cataluña, en el año 2012. Posteriormente, tras los cambios políticos de las elecciones autonómicas de 2015, Baleares lo ha rescatado por la Ley 2/2016, con efectos a partir de 1 de julio de 2016. No hay más experiencias, aunque recientemente Valencia ha anunciado que está estudiando incorporar un impuesto por establecimiento turístico³⁶.

Adviértase que la fiscalidad sobre las estancias turísticas en España viene, a diferencia de la experiencia italiana (propia de la fiscalidad local)³⁷, de la mano de la tributación propia de las Comunidades Autónomas, las cuales tienen reconocida constitucionalmente (art. 156) autonomía financiera “para el desarrollo y ejecución de sus competencias”. Repárese que la Constitución Española no regula un marco normativo que afecte a la financiación

35 Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia núm. 122/2012, de 5 de junio, que declara constitucional el Impuesto Catalán sobre Grandes Establecimientos Comerciales, observa, en contra del criterio del Abogado del Estado, que el tributo autonómico es calificable como “extrafiscal” —aunque no se pronuncia si es o no preferentemente extrafiscal o recaudatorio—, pues lo que se intenta desincentivar es el impacto negativo de los establecimientos comerciales que producen en el medio ambiente, el territorio y el comercio. Acertada era la postura del Abogado del Estado para quien en el hecho imponible no se ve reflejada la extrafiscalidad aludida, pues la simple declaración de intenciones no es suficiente para admitirla sin más. Si leemos el art. 4 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales dice: “1. Constituye el hecho imponible del impuesto la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña. 2. A efectos de lo que dispone el apartado 1, se entiende por utilización de grandes superficies con finalidades comerciales la que llevan a cabo los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle”. A nuestro juicio, la declaración de intenciones de extrafiscalidad no es suficiente para determinar que el tributo tiene tal objetivo de forma primordial o preferente, y ello sólo puede realizarse mediante un análisis holístico del conjunto del tributo. Para más precisión sobre el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, impuesto con una cierta incidencia sobre el turismo, cfr. E.-DE MIGUEL CANUTO: “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia”, *Crónica Tributaria*: Boletín de Actualidad, 6/2012, cit., págs. 3 a 12. Interesante es el análisis de M.-HERCOWITZ; I.-PUIG VONTOSA: “Fiscalidad ambiental y turismo- Tres casos de estudio”, *Impuestos*. Revista de Orientación Tributaria, mayo-junio 2003 (117), 10-15, Bogotá (Colombia) quienes analizan, entre otros, la “ecotasa” balear o la Tasa de Preservación Ambiental de Fernando de Noronha, tributos que en la mayoría de los casos son utilizados con una finalidad estrictamente recaudatoria.

36 <http://valenciaplaza.com/hacienda-cita-la-tasa-turistica-como-ejemplo-de-posible-tributo-en-la-comunitat>. Consulta, 28 de abril de 2016.

37 Para Italia se trata de una facultad de algunos municipios. Señala el art. 4, I-3 del d.lgs. núm. 23/2011 que podrán establecer el impuesto sobre estancias: “I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte”; es decir, los municipios capitales de provincias, las uniones de municipios y los municipios incluidos en las listas regionales de centros turísticos y ciudades de arte. Véase para más detalle, O.-LOMBARDI: “L'imposta di soggiorno: il ruolo del gestori dell strutture ricettive nei regolamenti comunali”, en AA.VV.: *Fiscalità decentrata*, Aracne editrice, 2015.

autonómica, remitiéndose a una ley orgánica que desarrolle estos aspectos. Por ello, resulta imprescindible acudir a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (por abreviar, L.O.F.C.A.) para analizar la legitimidad constitucional de la Comunidad Autónoma de Cataluña para el establecimiento del Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos, desde el punto de vista del poder y competencia tributarios.

Las Comunidades Autónomas tienen, a tenor de la L.O.F.C.A. la posibilidad de aprobar tributos propios, así como regular ciertos aspectos de los impuestos cedidos por el Estado. Los límites para el establecimiento de los tributos propios se regulan en el art. 6.2 y 6.3 de tal Ley, que vienen a decir, respectivamente, que podrán aprobarlos siempre que no recaigan sobre hechos imponible ya gravados por el Estado y por los entes locales³⁸. Así, las Comunidades Autónomas, para la adopción de nuevos impuestos —véase para la aprobación de uno que grave las estancias en empresas turísticas de alojamiento— no necesitan la tenencia previa de la competencia material, exigencia que sí es requisito cuando de tasas y contribuciones especiales se trate, por sus propias naturalezas jurídicas³⁹.

El problema estriba, como puntualiza el profesor LAGO MONTERO, en que “el Estado gravó, ya antes de la Constitución, prácticamente toda la riqueza gravable”⁴⁰ y por ello, cualquier figura impositiva adoptada por la Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía financiera se solaparía con la materia imponible gravada,

La fiscalidad sobre las estancias turísticas en España viene, a diferencia de la experiencia italiana (propia de la fiscalidad local), de la mano de la tributación propia de las Comunidades Autónomas, las cuales tienen reconocida constitucionalmente (art. 156) autonomía financiera “para el desarrollo y ejecución de sus competencias”

38 Más concretamente se dice en el art. 6.2 de la L.O.F.C.A.: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”. Por su parte el art. 6.3 exige: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

39 Dice literalmente el art. 156.1 C.E.: “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”. En este mismo sentido, el art. 157.1 b) indica que uno de los posibles recursos de las Comunidades Autónomas es “Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Autores como J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., págs. 15 y 16, recuerdan que “las Comunidades Autónomas tienen constitucionalmente reconocido el ejercicio de esa facultad, con independencia de que la realidad tributaria sujeta a imposición derive de su propio marco competencial”. J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 36, dice al respecto: “En efecto, el sistema tributario de las Comunidades Autónomas constituye un instrumento al servicio del desarrollo y realización de las competencias que éstas tengan asumidas, las cuales sirven a su vez de marco y límite de los recursos tributarios de aquel sistema”. Pero concluye con acierto en la pág. 171 que los hechos imponible de las figuras tributarias estatales y autonómicas “no tienen por qué derivarse del ámbito de competencias materiales del titular del poder tributario”. Esto es predicable exclusivamente de la categoría del impuesto, pues en las tasas por la propia naturaleza de las mismas se precisa título competencial previo.

40 J.M.-LAGO MONTERO: El Poder Tributario..., cit., pág. 47. Y en este sentido, cfr. asimismo, J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica..., cit., pág. 175.

siendo en sentido amplio un supuesto de sobreimposición⁴¹. El legislador afronta tal escenario, y prohíbe que los tributos propios de las Comunidades Autónomas recaigan “sobre hechos imponible ya gravados por el Estado” (art. 6.2 II. L.O.F.C.A.).

La referencia al hecho imponible, que la L.O.F.C.A. hace, no puede identificarse con “materia imponible”, pues de facto se vedaría la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas para crear figuras tributarias nuevas, e iría en contra del sentir del art. 133.2 de la Constitución Española. La identidad entre los hechos imponible que prohíbe el art. 6.2 de la L.O.F.C.A. tampoco puede entenderse como una identidad total y absoluta por la que se niegue la coincidencia ante cualquier mínima variación, incluso semántica. Aceptar esta postura conllevaría la admisibilidad de cualquier figura tributaria autonómica que presentara una mínima alteración en la configuración de su hecho imponible respecto de otra figura estatal.

Sin embargo, para el Tribunal Constitucional, la posible superposición de dos tributos (estatal-autonómicos y autonómicos-locales) se supera mediante la denominada “doctrina de la prohibición de identidad esencial”⁴². Por esa doctrina, basta que el tributo autonómico persiga una finalidad preferentemente extrafiscal y el tributo estatal con el que se compara tenga un cometido predominantemente fiscal, para salvar la prohibición y límites que la L.O.F.C.A. establece.

La mayoría de los impuestos propios que las Comunidades Autónomas tienen una aparente intención extrafiscal, lo que no quiere decir que efectivamente lo sean. Suelen ser impuestos con un claro propósito recaudatorio, que

41 Novedoso es el planteamiento de C.-GARCÍA NOVOA: “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, en Noticias de la Unión Europea, 274, noviembre de 2007, págs. 51 y siguientes, quien entiende que la prohibición de la doble imposición reside en el principio que proscribía la confiscatoriedad (art. 31. 1 C.E.), postura comentada por F.-ESCRIBANO: La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española, R.E.D.F., núm. 142/2009, pág. 414: “nótese que la redundancia de la prohibición del alcance confiscatorio aparece de nuevo en la medida en que una eventual posibilidad de doble imposición ya se vería impedida por el principio de capacidad económica, en la medida en que sería inconstitucional cualquier tributo que no se fundara en ella o que gravara la misma manifestación de riqueza con dos tributos solapados....En este orden de ideas, convendrá ya apuntar la siguiente, muy rica en matices, no será posible hablar de doble imposición, ni solapamiento y, por consiguiente, tampoco de vulneración del principio de capacidad económica, apreciando la existencia de doble imposición, cuando se trate de tributos con fines fiscales, unos; y otros, en los que la causa eficiente sea de índole extrafiscal, es decir, se trate de impuestos de ordenamiento”. A pesar de que hemos tildado este planteamiento como novedoso, tal afirmación debe ser matizada. Como bien recuerda P.-YEBRA MARTUL-ORTEGA: Constitución financiera española. Veinticinco años, Madrid, 2004, págs. 156-157, en el Senado constituyente se presentó una enmienda (Boletín Oficial de las Cortes, Núm. 82, de 17-04-1978) donde a la prohibición del alcance confiscatorio “se añadía “ni permitirá la doble imposición”. El enmendante entendía que era un principio básico del derecho tributario y necesitaba un refrendo constitucional, y que estaba reconocido en el ámbito internacional”. Continúa más adelante: “En realidad no sé muy bien si lo que se pretendía es que una misma renta no estuviese doblemente gravada o sobre una misma materia imponible no recayesen varios impuestos. En todo caso no se aprobó, lo que es una lástima, porque hubiera abierto un campo insospechado de posibles violaciones inconstitucionales, que el Tribunal Constitucional no hubiese tenido más remedio que salvar entre doble imposición “máxima o mínima”, o “relativa o absoluta”, o cualquier otra argucia con tal de dejar las cosas como están. La doble imposición por parte del enmendante iba dirigida, también, a la nueva estructura territorial del Estado, donde era muy probable que surgieran estos casos”. Para más abundamiento, cfr. M.A.-GUÉRVOS MAILLO: El Impuesto Balear..., ob. cit., págs. 42 a 82.

42 Véase la S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo, entre otras, y asimismo, G.-CASADO OLLERO: El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional), Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, y “Los fines no fiscales de los tributos”, en Libro Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Madrid, 1991, pág. 141. Recoge: “parece obvio concluir que el ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas constituirá presupuesto de legitimidad de su actuación normativa extrafiscal”. Véanse también, J.-MARTÍN QUERALT; C.-LOZANO SERRANO; J.-TEJERIZO LÓPEZ; G.-CASADO OLLERO: Curso..., ob. cit., pág. 203; y I.-GIL RODRÍGUEZ: “La cesión del I.V.A. (II): alcance y contenido”, en J.M.-LAGO MONTERO; I.-GIL RODRÍGUEZ; M.A.-GUÉRVOS MAILLO; R.M.-ALFONSO GALÁN: El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán, Dykinson, Madrid, 2010, pág. 254; y J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica..., cit., págs. 183 y ss.

buscan fuentes de financiación diversas a las clásicas para hacer frente al ingente gasto público y la imposibilidad de aumentar significativamente los tributos típicos que gravan la renta, el patrimonio y el gasto, bien por los límites que las CC.AA. tienen para ello, o bien porque la presión en éstas exacciones tributarias ya ha llegado a unos máximos, económica y jurídicamente discutibles⁴³. La determinación de si un impuesto propio de una Comunidad Autónoma tiene un fin predominantemente extrafiscal no es baladí, pues tanto a efectos del art. 6.2, como a efectos del 6.3, basta que un impuesto con un fin predominantemente fiscal y otro extrafiscal para que la eventual y aparente coincidencia entre sus hechos imponible (estatal vs. autonómico, autonómico vs. local) no incurra en identidad esencial.

Junto al apartado 2º del artículo 6 L.O.F.C.A., el apartado 3º prohíbe que se establezcan por los entes autonómicos tributos propios que recaigan sobre los hechos imponible ya gravados por los tributos locales, pudiendo gravar y gestionar tributos sobre materias que la legislación estatal reserve a las corporaciones locales, pero adoptando medidas de compensación o coordinación con el fin de que los ingresos de éstas no se vean mermados ni reducidos⁴⁴. Si en algún momento fuera intención del Estado habilitar a los municipios, como acontece en Italia, la posibilidad de gravar la estancia en empresas turísticas de su radio competencial, debiera preverse simultáneamente fórmulas de compensación a las Comunidades Autónomas que tuvieran vigentes impuestos similares. Si esta decisión se produjera hoy, la compensación económica sólo sería para Cataluña y Baleares, pues son las únicas que gravan el hecho imponible de la estancia⁴⁵.

2.2. Análisis constitucional de los Impuestos catalán y balear sobre las estancias

El primer paso para analizar la constitucionalidad de los Impuestos catalán y balear sobre Estancias en Establecimientos Turísticos debe realizarse a la luz de los principios de justicia tributarios del art. 31.1 de la

43 Por eso F.-GALLO en "L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva", en *Rassegna Tributaria*, núm. 3/2013, pág. 499 y ss. enfatiza en la necesidad de buscar nuevos tipos de presupuestos impositivos menos perceptibles para el contribuyente individual, para así financiar el tambaleante Estado social ante un nivel elevado e insostenible de los impuestos que gravan las rentas y el patrimonio.

44 Este apartado ha sido reformado por el artículo único de la L.O. 3/2009, de 18 de diciembre. Con anterioridad a la reforma, la prohibición afectaba a la materia imponible, no al hecho imponible, con lo cual las posibilidades de crear impuestos nuevos eran menores, si bien fueron eludidas las trabas en gran medida por la habilidad de los legisladores autonómicos y la vigilancia laxa del Tribunal Constitucional.

45 Para F.-ADAME MARTÍNEZ: *Turismo y financiación...*, ob. cit., pág. 57, hay razones que justifican la introducción por una ley estatal de un impuesto local que grave, similar a lo que acontece en Italia, las estancias turísticas. También desde el punto de vista económico se pronuncia R.-ÁLAMO CERILLO: "La tasa turística: una adecuada descentralización y cumplimiento de los principios básicos de tributación", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2016, considerando que sería conveniente que el tributo que grava las estancias turísticas tuviera aplicación en todo el territorio del Estado, aunque tuviera carácter local, para evitar distorsiones y competencia desleal. A nuestro juicio, si esto ocurriera, habría que cuidar minuciosamente los aspectos sobre los que pueden intervenir normativamente los municipios, so pretexto de una cierta competencia desleal entre ellos. Con todas las reservas que tenemos sobre la conveniencia económica de este tipo de tributos, la experiencia catalana no está mal configurada en el sentido de que impone cierta generalidad y homogeneidad pues salvo en Barcelona, la tarifa queda dispuesta de forma igual para todos los municipios de la región, a los cuales se les hace partícipes de los fondos recaudados, como principales perjudicados de las externalidades negativas que ocasiona el turismo. Mismo parecer sostenemos respecto del Impuesto balear. Lo cierto es que, como hemos apuntado en otro lugar (cfr. M.-IGLESIAS CARIDAD: "Algunos apuntes sobre el emprendimiento y el fomento del empleo a través de determinados beneficios fiscales aplicables en impuestos locales españoles", en AA.VV.: *Fiscalità descentrata*, Aracne editrice, 2015, págs. 333 a 354), los derroteros de la imposición local están abiertos y son objeto de debate, especialmente desde la óptica de garantizar la suficiencia financiera de los Entes Locales y particularmente de los municipios. La posición de los tratadistas de la imposición local oscila entre varios criterios y posturas. Desde aquéllos que claman por la creación de grandes impuestos nacionales ligados a la renta, al patrimonio y al gasto con un adecuado protagonismo de los Entes Locales (es el caso de LAGO MONTERO), a aquellos otros que verían con agrado la creación de nuevos impuestos locales, por ejemplo, permitiéndoles la adopción del Impuesto que grava las estancias turísticas (ADAME MARTÍNEZ).

En nuestra opinión, es del todo incongruente que la legislación general del I.V.A. en España grave a las prestaciones de servicios de hotelería y acampamento con un tipo reducido del 10% y luego un tributo autonómico se escude en una "singular capacidad económica" que representa la estancia (casi siempre onerosa) en un establecimiento hotelero o afín, para gravarla a mayores

Constitución Española: generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica, especialmente de este último⁴⁶. Cuando tratamos los impuestos sobre estancias en empresas turísticas nos movemos en el campo de la imposición que afecta al gasto o consumo, siendo éste su elemento material del hecho imponible u objeto del tributo.

La duda más inmediata que se nos presenta, esencialmente a efectos de un posible solapamiento con el I.V.A., es si gravan la misma riqueza. La estancia en un alojamiento turístico (como hecho imponible) puede ser indicativa de una cierta riqueza implícita, aunque no tenemos tan claro que tales estancias sean reflejo de una

"singular capacidad económica"; expresión empleada para el caso catalán por la Ley que lo establece y por el Reglamento que lo desarrolla⁴⁷. Sin embargo, la fiscalidad especial, como lo es la imposición sobre las estancias en empresas turísticas, no es desde luego una excepción en nuestro sistema, por lo cual no podemos fundamentar una hipotética constitucionalidad en ello pues dejaríamos sin legitimidad a no pocos impuestos.

Tampoco podemos analizar la legitimidad o ilegitimidad constitucional del Impuesto catalán sobre las estancias desde el principio de coherencia. Desde luego que, si éste fuera parámetro de constitucionalidad, la figura tributaria que analizamos no escaparía de una declaración desfavorable. En nuestra opinión, es del todo incongruente que la legislación general del I.V.A. en España (art. 91.2. 2º de su Ley reguladora) grave a las prestaciones de servicios

46 Como señala M.A.-GUERVÓS MAÍLLO: El Impuesto Balear. ..., cit., pág. 102: "Los tributos extrafiscales no pueden ignorar los principios de igualdad y de capacidad económica, aunque no sean sus criterios principales"; o como dice J.-CALVO VÉRGEZ: Financiación autonómica..., ob. cit., pág. 185. "el término "hecho imponible", deberá interpretarse en conexión con los principios materiales de justicia tributaria a que se refiere el art. 31.1 C.E.". En esta línea, vid. A.-GODOY SABÁN: "Las nuevas tasas medioambientales y su incidencia en el sector turístico", en AA.VV.: Seminario sobre Fiscalidad del Turismo, Organización Mundial del Turismo, Madrid, 1997, págs. 1 a 3.

47 El art. 2 de la Ley del Parlamento catalán núm. 16/2000, de 29 de diciembre, que incorpora el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, constitucional a juicio de la S.T.C. 122/2012, de 5 de junio, ya hacía alusión al concepto indeterminado de la "singular capacidad económica" "que concurren en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente, cuyo coste no asumen". Sobre el interrogante que supone la expresión "singular capacidad económica", vid. E.-DE MIGUEL CANUTO: Impuesto sobre grandes establecimientos..., cit., pág. 11, quien reflexiona de la forma siguiente: "La confusión acerca de la capacidad económica que es gravada aumenta por las menciones que la sentencia efectúa a los índices de riqueza implicados. Se dice que "en el impuesto sobre actividades económicas la superficie constituye un elemento fijo que elige el legislador como índice de riqueza en relación con este concreto sector económico" y que "en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizando para cuantificar el tributo" (F.J. 7). Ahora bien, los índices de riqueza son manifestaciones de capacidad económica que son gravadas por el impuesto. Índices directos son la renta y el patrimonio e índices indirectos la transferencia de bienes y el gasto de renta. El uso de la expresión índice de riqueza fuera del campo semántico que le es propio, que es la teoría de la capacidad económica, supone un desperdicio de energías desde el punto de vista de la misión constitucional de esclarecer qué capacidad económica es la gravada".

de hotelería y acampamento con un tipo reducido del 10% (el general está al 21%)⁴⁸, y luego un tributo autonómico se escude en una “singular capacidad económica” que representa la estancia (casi siempre onerosa) en un establecimiento hotelero o afín, para gravarla a mayores⁴⁹.

Pensamos que esta “singular capacidad económica” (en palabras del texto catalán) queda en entredicho en las estancias en albergues de juventud u otros establecimientos similares de baja categoría, pues no son precisamente reflejo donde se manifiesten una indudable singular capacidad económica objeto de gravamen. Son más bien una alternativa barata, típica del colectivo de “jóvenes” (a pesar de que la Ley de ambos impuestos deja exentos a los menores de 16, pero no a los mayores de esta edad), con una economía subordinada a la de sus padres⁵⁰. Por otra parte, en la estructuración del Impuesto catalán, y también en el balear, se echa de menos una mayor sensibilidad por las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, que también de alguna forma pueden estimarse en los impuestos considerados indirectos. En este sentido, debieran tenerse más presentes condiciones como las de estar en situación de desempleo o el formar parte de una familia numerosa, a través del mecanismo de la exención o de la bonificación. Como ya se ha dicho, se recogen algo mejor estas circunstancias en la Ley balear, al dejar exentas las estancias por motivos médicos o de fuerza mayor.

Como los efectos jurídicos son distintos, hemos de señalar que el elemento subjetivo del hecho imponible difiere en ambos impuestos cotejados, y con ello, a nuestro juicio, las dudas de un posible solapamiento del Impuesto catalán y del recientemente retomado Impuesto sobre estancias balear con el I.V.A. quedan despejadas, en el sentido de que no existe tal

48 El Anexo III de la Directiva 2006/12/CEE [antiguo Anexo H de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (77/388/CEE—Sexta Directiva—)], indica que los Estados miembros, al trasponer al Derecho nacional las categorías que conforman la lista de entregas de bienes y prestación de servicios, podrán (potestativo) aplicar tipos reducidos en el I.V.A.; y entre el listado que presenta como campo de los posibles está: “El alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas”.

49 S.-BOKOBO MOICHE: La fiscalidad..., cit., págs. 257-258, considera que un impuesto sobre las estancias hoteleras está plenamente justificado en el principio de capacidad económica. “La realización de una pernoctación onerosa en un establecimiento fuera del lugar de residencia manifiesta una riqueza susceptible de ser gravada aunque, como hemos señalado anteriormente, también es cierto que las condiciones en que se realiza no son iguales para todos los viajeros. De ahí la importancia de la gradación del impuesto en función de la categoría del alojamiento elegido para pernoctar”.

50 Ibíd., pág. 258, se preguntaba qué tipo de alojamientos se deben gravar en un impuesto sobre las pernoctaciones, abogando por la inclusión de “todo tipo de alojamientos para que no se produzcan discriminaciones injustificadas: hoteles, pensiones, albergues, campings, casas rurales o casas particulares. Ello no empece para que se establezcan exenciones dependiendo del tipo de establecimiento o más concretamente el precio de la pernoctación”.

Interesa tener asimismo en cuenta la tarifa de sendos impuestos, que quedan conectadas en función de las estrellas del establecimiento⁵¹. No obstante, a nuestro juicio, la tarifa quedaría mejor diseñada si se determinara en función de tramos ligados a los precios que el cliente paga por el hospedaje. Estos tramos de precios —que no porcentajes sobre el precio— pueden coincidir con los importes de mercado que en la normalidad de los casos pagan los clientes en función de las estrellas del hotel. Con la regulación actual puede ocurrir que la empresa hotelera con unas determinadas estrellas rebaje sus precios de tal forma que personas con menos poder adquisitivo estén en

51 La tarifa del Impuesto catalán sobre el hospedaje en establecimientos turísticos es el resultado de multiplicar el número de estancias (días o fracciones) por la cifra que corresponda en función de las estrellas del hotel, fijándose un importe máximo una cuota correspondiente a siete unidades de estancia por persona. Queda dispuesto de la siguiente forma:

Tipo de establecimiento	Tarifa Barcelona (en euros)	Tarifa resto de Cataluña (en euros)
Hotel de 5 estrellas, gran lujo y embarcación de crucero	2,25	2,25
Hotel de 4 estrellas y 4 superior	1,10	0,90
Resto de establecimientos y equipamientos	0,65	0,45

Por su parte, el art. 13 de la Ley 2/2016, de las Islas Baleares, recoge la siguiente cuota integrada en la tabla:

Clases de establecimientos turísticos	Euros/día de estancia o fracción
Hoteles, hoteles de ciudad y hoteles apartamentos de cinco estrellas, cinco estrellas gran lujo y cuatro estrellas superior	2
Hoteles, hoteles de ciudad y hoteles apartamentos de cuatro estrellas y tres estrellas superior	1,5
Hoteles, hoteles de ciudad y hoteles apartamentos de una, dos o tres estrellas	1
Apartamentos turísticos de cuatro llaves y cuatro llaves superior	2
Apartamentos turísticos de tres llaves superior	1,5
Apartamentos turísticos de una, dos y tres llaves	1
Establecimientos de alojamiento no residenciales de empresas turístico-residenciales	2
Viviendas turísticas de vacaciones, viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y viviendas objeto de comercialización turística	1
Hoteles rurales, agroturismos, hospederías y alojamientos de turismo de interior	1
Hoteles, hostales-residencia pensiones, posadas y casas de huésped, campamentos de turismo o campings	0,5
Albergues y refugios	0,5
Otros establecimientos o viviendas de carácter turístico	1
Embarcaciones de crucero turístico	1

A partir de aquí, la Ley balear recoge unas bonificaciones del 50 % por estancia en temporada baja, o del 50 % de la cuota íntegra o de la cuota restante tras la aplicación de otras bonificaciones por la estancia a partir del noveno día y siguientes por estancias superiores a ocho días. Ya S-BOKOBO MOICHE: La fiscalidad..., cit., pág. 259, reflexionó sobre si la cuantía de este tipo de impuestos debiera ser una alícuota: "Sea una u otra la solución adoptada habrán de graduarse cuantías a pagar precisamente porque los precios de la ocupación varían considerablemente dependiendo no sólo del tipo de establecimiento sino también de los servicios que se ofrecen en los mismos. Una variación del tipo de gravamen de acuerdo con las estrellas del hotel, por ejemplo, podría ayudar a evitar que el gravamen recayera desproporcionalmente sobre los usuarios o empresarios de acomodaciones más baratas". Lo cierto es que este planteamiento es perfectamente congruente con la teoría de la capacidad contributiva, que justifica que quien demuestre más riqueza —y la categoría del establecimiento es buen signo indicativo— debe soportar una mayor carga en la cuota tributaria. Sin embargo, desde el punto de vista extrafiscal, no está comprobado que cuantas más estrellas tenga el establecimiento más lesivo sea con el entorno natural y patrimonial. J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; F.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 13-14, recordando que aunque el principio de progresividad se predica del sistema tributario, el tributo balear— igual el actual catalán—"intenta graduar la presión fiscal del contribuyente atendiendo a la categoría del establecimiento turístico de alojamiento, de suerte que quienes se hospedan en establecimientos de superior categoría se verán incididos por una mayor carga fiscal que quienes lo han en establecimientos de categoría inferior, como corresponde a las diferencias de precios de los mismos". Para el caso catalán el hecho de una diferente tarifa entre Barcelona y resto de municipios ha generado dudas de legitimidad constitucional desde los principios de igualdad y capacidad económica. Así, véase R.-ÁLAMO CERILLO: La tasa turística..., ob. cit.

condiciones de afrontar el pago de un hotel o asimilado cuyo precio en condiciones normales les sería caro. Ante esta circunstancia, la persona pagará un impuesto en función de las estrellas del establecimiento, pero quizás no en función de su auténtica capacidad económica o predisposición de pago.

El cliente que realiza una estancia en una empresa turística en Cataluña y Baleares económicamente soporta el I.V.A. por el servicio de hospedaje y el Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas, por la estancia en sí misma considerada. Dos hechos imponible que, como se advierten, quedan configurados aparentemente de forma distinta. Se antoja ya, en este punto, analizar la prudencia del legislador catalán y balear en la adopción del Impuesto que comentamos a la luz del bloque de constitucionalidad; es decir, de la Constitución Española y de la L.O.F.C.A., para ver, así, si se han seguido los cánones que estos textos exigen para la aprobación por las Comunidades Autónomas de tributos propios.

Dijimos más arriba que el Impuesto catalán y el balear sobre estancias reunía los contornos de un tributo cuyo fin es el prioritariamente el fiscal o recaudatorio. Esta cuestión es de la máxima importancia. Si hubiéramos determinado que en verdad son impuestos con fines predominantemente extrafiscales, según la doctrina de los elementos esenciales del hecho imponible, sin más, hubiéramos indicado que no hay solapamiento con el I.V.A., pues éste es un tributo marcadamente fiscal o recaudatorio.

Pero ante la perspectiva de que ambos persiguen una función recaudadora, el análisis de la adecuación de los impuestos catalán y balear al art. 6.2. L.O.F.C.A. —que recordemos prohíbe que los hechos imponible de los tributos propios del Estado recaigan sobre los ya gravados por el Estado— se intensifica. Corresponde ahora cotejar el Impuesto catalán y el Impuesto balear sobre estancias con el I.V.A. a la luz del marco competencial que la L.O.F.C.A. exige.

Debemos así analizar los hechos imponible, en sus dos dimensiones objetiva y subjetiva, del Impuesto catalán y balear sobre estancias y del I.V.A. Como bien es sabido, el elemento objetivo del hecho imponible lo forman los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo del tributo. El aspecto material de los impuestos sobre estancias que analizamos es el gasto o consumo y por lo tanto podemos sujetarlo dentro del ámbito de la imposición indirecta, a pesar de que la Ley catalana y la balear que los establecen los definen como impuestos directos. El aspecto espacial, siguiendo el principio de la ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional (art. 157.2 C.E. y 9 L.O.F.C.A.), se ciñe a los establecimientos turísticos situados en Cataluña y en baleares, como no podía ser de otra manera. Más complicado es la concreción del aspecto temporal. Entendemos que es un Impuesto de tracto instantáneo, por día o fracción, formalizándose en el inicio en el que se realiza cada estancia/día o fracción, aunque sea exigible cuando se expida la correspondiente factura o documento análogo para el caso catalán (art. 110 de la

Ley catalana) o en cualquier momento antes del fin del período de la estancia (art. 10 de la Ley balear)⁵². Por último, su aspecto cuantitativo nos lleva a definirlo como un impuesto variable, pues su medición es en función del tipo de establecimiento y del número de días.

Al hilo de esto, entre la legislación catalana y la balear media una distinción importante a la hora de la determinación de la base imponible que está constituida por el número de estancias en cada período de alojamiento: la introducción del régimen de estimación objetiva por la nueva regulación balear (art. 14) a la hora de la determinación de la base imponible, dejando su concreción por vía reglamentaria⁵³. De hecho, se dispone como la regla general o subsidiaria, pudiendo el sustituto (el titular del establecimiento) renunciar a ella. Pues bien, para nosotros, el sistema de liquidación de este impuesto por su propia naturaleza es tan sencilla que, en realidad, cualquier forma de determinación objetiva es más complicada que la misma determinación directa. Creemos que no había necesidad de aquélla⁵⁴.

Analizada las figuras impositivas catalana y balear corresponde cotejar su hecho imponible con el del I.V.A., impuesto indirecto por excelencia que grava el consumo y el volumen de negocios. El cotejo de sus hechos imponibles se torna como necesario para analizar la constitucionalidad del Impuesto catalán, dado que el art. 6.2 L.O.F.C.A. prohíbe a las Comunidades autónomas aprobar tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre los ya exigidos por el Estado, como lo es el I.V.A. Como se sabe, el I.V.A. es un impuesto estatal donde las Comunidades Autónomas no tienen cedidas competencias normativas ni aplicativas, aunque sí participan en la recepción del 50 por ciento de lo recaudado. El hecho imponible del I.V.A., como bien señalan los profesores MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, está formado por un “hecho múltiple, en modo tal que somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios”, donde se distinguen operaciones de entrega

52 Consideramos que cuando la Ley catalana regula el devengo en el art. 109.1, y la Ley balear lo hace en su art. 9, no utilizan la expresión más correcta, pudiendo llevar a equivoco cuando dicen: “El impuesto se devenga al inicio de la estancia...”. Tal y como está redactado puede dar lugar a una interpretación, a nuestro juicio, abusiva y contraria al principio de capacidad económica. Pudiera darse el caso de que una persona pacte un alojamiento por varios días y que luego cancele parte de su estancia. En este caso, si se sigue el criterio del devengo “al inicio de la estancia” de forma estricta, sin más, podría computarse por el titular de la explotación, autoliquidando el impuesto por todos los días, tanto por aquéllos que efectivamente han sido consumidos, como por los que no. Esta interpretación no puede sostenerse, ya que supondría que entonces el devengo lo constituye más bien el pacto o contrato cuyo objeto sea el alojamiento y al menos una unidad de estancia. El devengo por ello, a nuestro juicio, debe entenderse al inicio de la estancia de cada día o fracción, teniendo en cuenta los usos de los hoteles, que no siguen el criterio del día natural, sino que para España acostumbra a ser de 12 a 12 de la mañana (de hecho, ya la Ley balear, por ejemplo, recoge en el art. 12 que, por día, en caso de establecimientos y viviendas, se entiende entre las 12 del mediodía hasta esa misma hora del día siguiente). Sin embargo, el hecho de que el devengo sea por cada día o estancia, como opinamos, no es del todo claro, como lo demuestra la respuesta que el Departamento de Empresa y Empleo catalán da en su apartado de preguntas frecuentes respecto de este impuesto. Se le pregunta si las estancias iniciadas antes del 1 de noviembre de 2012 (fecha de la entrada en vigor del Impuesto) pero que se prolongan después de éste día devengan el impuesto. La respuesta de la Administración catalana es que no, pues el devengo ha tenido lugar antes de la entrada en vigor y por tanto quienes estaban en esa situación no debieron pagarlo. El Reglamento que desarrolla el Impuesto balear soluciona el problema que tenemos entre manos. Así, el art. 16 del Decreto 35/2016 señala que si se modifican a lo largo de la estancia los días previstos para pernoctar (días previstos que hay que indicarlos al inicio), se deberá realizar una declaración complementaria.

53 Decreto 35/2016, de 23 de junio, por el que se desarrolla la Ley del impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible, del Gobierno de las Islas Baleares.

54 De hecho, este régimen de estimación objetiva no se justifica desde el punto de vista de la necesidad de simplificación tributaria, como se puede visualizar de la lectura del Anexo II del Real Decreto 35/2016. Si parece que este régimen simplifica los deberes formales como consecuencia de que evita la declaración y pago trimestral que rige en estimación directa (a través del modelo 700) y el resumen anual (modelo 790). En estimación objetiva se determina una liquidación anual (modelo 710), y por ello relaja los deberes formales del sustituto sobre el régimen de estimación directa, aunque sí se exige un ingreso a cuenta. Sólo tienen (art. 22 del Reglamento) la obligación de conservar los justificantes de los índices, signos y módulos utilizados y de emitir justificantes si el contribuyente se lo pide, en cuyo caso sí debe guardar éstos.

de bienes y prestación de servicios interiores, adquisiciones intracomunitarias e importación de bienes (art. 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –L.I.V.A.—). Obviamente la posible fricción entre los impuestos catalán y balear sobre las estancias turísticas y el I.V.A. se produce con las denominadas prestaciones de servicios relativas al hospedaje, sujetas al I.V.A., entendiendo como prestación de servicios (como explica la L.I.V.A. de forma residual) todo aquello que no sean entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importación de bienes.

Pues bien, partiendo de que en ambas figuras impositivas hay una misma materia gravable, el consumo, lo que nos lleva a aseverar que ambas figuras son impuestos de carácter indirecto, lo cierto es que cualitativamente, a priori, hay elementos que nos conducen a negar la existencia de sobreimposición de los impuestos catalán y balear con el I.V.A. como impuesto que grava el gasto y también el volumen de negocios. A diferencia del Impuesto catalán y balear, donde lo que se grava es la estancia en sí misma considerada, en el I.V.A. se somete a gravamen el servicio de hospedería aplicándose un porcentaje (en la actualidad del 10%) sobre el precio que debe pagar el cliente. Así, va de suyo que la cuota por I.V.A. es un porcentaje de lo abonado por el cliente, sujeto que efectivamente soporta económicamente su pago, a pesar de que el contribuyente en el I.V.A. sea el prestador del servicio, es decir, la empresa hotelera. Por su parte, los Impuestos catalán y balear sobre las estancias no quedan diseñados como un porcentaje sobre el precio que se debe abonar —si así fuera sería una especie de recargo—, sino que el importe depende, sin más, del tipo de establecimiento.

El deslinde y diferenciación de los elementos objetivos de los hechos imponible de los Impuestos sobre estancias y del I.V.A. es excesivamente difuso. Pero en realidad estas dudas se despejan en buena medida cuando se estudia el hecho de la hipotética gratuidad del hospedaje. Los titulares de la explotación de los establecimientos o equipamientos, como sustitutos del contribuyente, tienen la obligación de autoliquidar el impuesto y de efectuar el correspondiente ingreso (art. 110 de la Ley catalana), debiendo indicar el montante de la obligación tributaria material o principal en la factura o documento análogo (art. 109. 2 de la Ley catalana)⁵⁵. Pero, ¿y si, como decimos, el hospedaje es gratuito por la causa que fuere, véase amistad con el cliente, solidaridad, caridad cristiana o acuerdo con las agencias de transportes para dejar fuera de pago al chófer de los viajeros? A tenor del hecho imponible del Impuesto se grava toda estancia, con independencia de si se pernocta o no, y sin delimitar si es onerosa o gratuita. Si la estancia fuera gratuita nacería la obligación tributaria material del Impuesto, debiéndose satisfacer el pago del mismo⁵⁶. Parece así que la estancia en sí misma considerada se separa del rasgo de la onerosidad, lo que también la aleja del fundamento del I.V.A.

Abundando en nuestro estudio, las dudas sobre un eventual solapamiento con el I.V.A. a efectos del art. 6.2 L.O.F.C.A. quedan resueltas, sobre todo, con la exégesis del elemento subjetivo de los hechos imponible de ambos impuestos. El Impuesto de estancias grava la estancia del contribuyente, quien en virtud del art. 104 de la Ley

55 También las experiencias comparadas como para el caso italiano, la persona que realiza el hospedaje es el sujeto pasivo, considerándose los gestores del alojamiento como sustitutos o responsables. No obstante, la determinación de estos últimos se está realizando por vía reglamentaria, lo que está trayendo problemas con el principio de reserva de ley. Cfr. para más detalle, O.-LOMBARDI: "L'imposta di soggiorno: il ruolo del gestore delle strutture ricettive nei regolamenti comunali", en AA.VV.: *Fiscalità decentrata*, Aracne editrice, 2015.

56 Señala el Departamento de Empresa y Empleo de la Generalidad de Cataluña en el apartado que en su página web reserva a las preguntas frecuentes de este impuesto: "El impuesto obliga a toda persona que haga estancia en un establecimiento o equipamiento turístico independientemente del precio del servicio o de su gratuidad, ya que lo que se está gravando es el disfrute del servicio de alojamiento, y el establecimiento tendrá que facturar el impuesto al cliente aunque sea el único concepto de la factura. En este caso, se indicará la cuota del impuesto con la indicación del número de unidades de estancia y del tipo de gravamen aplicado. Sobre el importe resultante se tiene que aplicar el IVA que corresponda".

La única vía para determinar la ilegitimidad de los impuestos sobre las estancias vendría de la mano de si constituyeran una restricción a la libre movilidad de las personas que el art. 3.2 del Tratado de la Unión Europea propugna

catalana es la persona física que realiza la estancia o la persona jurídica a quien se expida la factura o documento análogo, con parecida redacción en el art. 6 de la Ley balear. El titular del establecimiento es sustituto del contribuyente (art. 105 de la Ley catalana y 6.2 de la balear). En el I.V.A. la cuestión es ligeramente distinta. En una prestación onerosa de servicio hotelera sujeta al I.V.A., el contribuyente es el titular del establecimiento o complejo —siempre empresario— en quien reside la obligación de repercutir el impuesto al cliente y la correlativa

obligación de éste de soportarlo. En el Impuesto sobre estancias turísticas, catalán y balear, el contribuyente es el cliente, siendo el empresario hostelero un sustituto de éste.

Va de suyo que en ambos impuestos quien soporta el coste efectivo es el cliente que realiza su estancia en la empresa de hospedaje. Sin embargo, esta apreciación no es suficiente para analizar la posible superposición entre los hechos imponibles de los dos tipos de tributos. El hecho de que el cliente sea solo el contribuyente en el Impuesto catalán y balear sobre estancias tiene importantes consecuencias de corte jurídico.

En la comparación jurídica del elemento subjetivo de los hechos imponibles, el contribuyente en el I.V.A. y el sustituto en el Impuesto sobre estancias —que coinciden en el titular del establecimiento de hospedaje— quedan vinculados al pago de la prestación tributaria principal y al cumplimiento de las prestaciones formales inherentes a la misma —deber de autoliquidar e ingresar⁵⁷—. Sin embargo, los efectos difieren sustancialmente, pues el sujeto que soporta el I.V.A. —el cliente— no hará frente a posibles intereses de demora, sanciones y recargos⁵⁸. Escenario distinto acontece en el Impuesto sobre estancias, donde contra el contribuyente —el cliente— se podrán reclamar eventuales sanciones, recargos o intereses devengados, salvo que sean imputables al propio sustituto —el empresario, titular del establecimiento—.

Como los efectos jurídicos son distintos, hemos de señalar que el elemento subjetivo del hecho imponible difiere en ambos impuestos cotejados, y con ello, a nuestro juicio, las dudas de un posible solapamiento del Impuesto catalán y del recientemente retomado Impuesto sobre estancias balear con el I.V.A. quedan despejadas, en el sentido de que no existe tal y por tanto no se cumplen los parámetros para determinar una infracción del art. 6.2 L.O.F.C.A. El Impuesto catalán, igual que el balear, son, pues, hasta aquí, constitucionales, aunque como hemos podido apreciar, en algunos elementos de su diseño pudieran ofrecerse una regulación más cuidada y armónica con los principios de justicia tributarios⁵⁹.

57 Art. 110 de la Ley 5/2012 de Cataluña. El modelo a cumplimentar son los modelos 940 (para la modalidad de establecimiento en cruceros turísticos) y 950 para el resto de establecimientos. Véase la Orden ECO/334/2012, de 24 de octubre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 940 y 950 del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña núm. 6245, de 2 de noviembre de 2012. Se liquida con carácter trimestral.

58 J.-MARTÍN QUERALT; C.-LOZANO SERRANO; J.M.-TEJERIZO LÓPEZ; G.- CASADO OLLERO: Curso..., cit., pág. 251.

59 La S.T.J. de las Islas Baleares núm. 316/2009, de 27 de abril (Aranzadi, JT, 2009/986) justifica la imposibilidad de plantear una cuestión de constitucionalidad en el F.J. 6º en las ideas que estamos exponiendo.

3. Los impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos a la luz de la normativa europea

La característica que define al derecho comunitario sobre el derecho interno es el de la primacía. Así, es conveniente tener presente el conjunto de principios que informan el “espacio juicio europeo” que afirma el Tratado de Lisboa; expresión que quiere superar la mera conformación de un espacio de integración económica para abrazar una auténtica comunidad de derecho. Sin embargo, es menester indicar que uno de los objetivos que más reflejan la causa y fines de la Unión Europea es la consolidación de un mercado común bajo el principio de libre concurrencia.

Para la consecución de este fin, la imposición adquiere un protagonismo especial para la Unión, especialmente por la visión negativa que de aquélla se tiene. El derecho europeo ha procedido a la asunción como competencia exclusiva la materia aduanera, y ha provocado la armonización de la imposición indirecta, especialmente del I.V.A., en aras a la consecución de sus fines.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas núm. 1999/119 [caso Erna Perlz y otros contra Steiemärkische], falla sobre varias cuestiones prejudiciales que al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se le plantean, pues el órgano *a quo* tenía la duda de si las exacciones sobre el turismo, establecidas por varios Estados Federados de Austria, alteraban lo indicado en la Sexta Directiva relativa al I.V.A.; es decir, si estos impuestos gravaban el volumen de negocios, y por tanto eran contrarios al derecho comunitario. Esta infracción es descartada por tal Sentencia.

El apartado 19 de la misma considera que “el artículo 33 de la Sexta Directiva (hoy art. 401 de la Directiva 2006/12/CEE), sólo permite el mantenimiento o establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que graven las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”. Es necesario para resolver la cuestión, valorar las características de las exacciones sobre el volumen de negocios, para ver si efectivamente hay una superposición con el I.V.A. La Sentencia reseñada las cita en el apartado 21. Son:

- a. Característica de la *generalidad*. Los impuestos sobre el volumen de negocios se aplican con carácter general a las transacciones cuyo objeto es la entrega de bienes o la prestación de servicios. Así, esta característica no se observa en los impuestos que gravan las estancias donde sólo se grava un concreto aspecto, la estancia en establecimientos u otros equipamientos turísticos.
- b. Son tributos *plurifásicos*. La determinación de la cuota en los impuestos sobre el volumen de negocios es una proporción del precio a pagar por el sujeto pasivo en cada fase del proceso de producción y distribución, incluido el de la venta al por menor. Los impuestos sobre estancias no gravan todas las fases de la cadena productiva.
- c. Son impuestos *deducibles*. Es admitida la deducción del impuesto devengado por el sujeto pasivo de los importes soportados en las etapas anteriores, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se

aplica sólo al valor añadido en esa fase y su carga final recae en última instancia en el consumidor⁶⁰. Para el caso, los impuestos que gravan las estancias en sí mismo consideradas no pueden ser deducibles por el empresario hostelero, que como se ha dicho no es sujeto pasivo a título de contribuyente, sino sustituto, ni asimismo soporta gravamen alguno por similar concepto.

Con estos elementos, obsérvese que, según doctrina del Tribunal de Justicia de la UE, los impuestos sobre estancias no cumplen con los rasgos esenciales del I.V.A., aventurándonos a afirmar que no suponen un supuesto de doble imposición que demuestre un solapamiento con el éste, desde el punto de vista del derecho comunitario⁶¹.

La única vía para determinar la ilegitimidad de los impuestos sobre las estancias vendría de la mano de si constituyeran una restricción a la libre movilidad de las personas que el art. 3.2 del Tratado de la Unión Europea propugna.

Respecto a la experiencia catalana, lo cierto es que los montantes que se pueden exigir por día o fracción y persona son como máximo de 2,25 euros para los hoteles de mayor categoría (hoteles de 5 estrellas, gran lujo y embarcación de crucero). Además, la Ley catalana exige que el máximo a pagar será lo equivalente a siete unidades de estancia, como así lo señala el art. 107 de la Ley Catalana. Aunque ésta no lo diga, el cómputo de las unidades de estancia será

60 Previamente, entre otras en la S.T.J.C.E., 1998/34, en el numerando 23, ya estableció con rigor cuándo puede calificarse un Impuesto como una exacción sobre el volumen de negocios. El impuesto catalán en el fondo y con todos sus matices, para la mayoría de las estancias (onerosas) es un Impuesto monofásico que grava la prestación de servicios de los establecimientos hoteleros y afines. J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., págs. 36 a 46, cotejando el Impuesto balear con el I.V.A. indican: "Teniendo en cuenta esas notas conceptuales del I.V.A., reiteradas por el Tribunal de Justicia, es fácil deducir su distanciamiento con el Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, porque éste no grava, en principio, el volumen de ventas de las empresas de hostelería, dado que la tarifa del tributo se estructura en atención a la categoría del establecimiento hotelero y considerando las pernoctaciones o días de permanencia en esas dependencias de las personas físicas que usan de ella, sin tener en cuenta directamente la actividad económica desarrollada por éstas, ni tampoco su facturación". I.-GIL RODRÍGUEZ: La cesión del I.V.A..., cit., pág. 252, trata sobre la posibilidad de crear nuevos impuestos autonómicos que graven las ventas o prestaciones de servicios adicionales al I.V.A., trayendo a colación los requisitos para que no se produzca un solapamiento con el I.V.A. como impuesto que grava el volumen de negocios. Dice: "De numerosos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la doctrina ha podido extraer las notas que simultáneamente ha de reunir un tributo para tener el carácter de "impuesto sobre el volumen de negocios". En este sentido, se considera que un impuesto tiene tal consideración cuando es general, proporcional, plurifásico y deducible". "El problema con el que nos encontramos en la práctica es que, como ha denunciado ÁLVAREZ ARROYO, ni siquiera se puede afirmar que todos estos criterios los cumpla en plenitud el I.V.A. y, sin embargo, no por ello deja de ser un impuesto sobre el volumen de negocios". Por lo dispuesto, el Impuesto turístico catalán no es un impuesto general, proporcional, plurifásico y deducible. Sobre el análisis de los criterios para calificar un impuesto sobre el volumen de negocios, cfr. asimismo, M.A.-GUERVÓS MAILLO: El Impuesto Balear..., ob. cit., págs. 174 a 185.

61 Como señalan J.-LASARTE; E.-ESEVERRI; F.-ADAME; J.-MARTÍNEZ: Turismo y financiación..., cit., pág. 38, de esta sentencia y "conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo incluso es posible gravar al sector turístico a través de un tributo que incida sobre el volumen de negocio de alguna de las actividades empresariales de este sector y que por ello no se considere incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva si tal tributo no reúne todas las características del I.V.A. antes reseñadas". La Sentencia que analizamos ya fue comentada en su momento por M.A.-GUERVÓS MAILLO: Aspectos y posibilidades..., cit., pág. 298, que dice: "En ella el Tribunal estableció que las exacciones a favor del turismo no constituyen un impuesto sobre el consumo cuya carga incumba al consumidor final del producto, sino gravámenes sobre la actividad de las empresas afectadas por el turismo. Sin embargo, hay que señalar que en las exacciones analizadas por el Tribunal los contribuyentes son los empresarios interesados directa o indirectamente en el turismo desde el punto de vista económico y en teoría esos gravámenes no se repercuten en el consumidor final como sucede en el I.V.A., mientras en la ecotasa balear los contribuyentes son los turistas y no los empresarios, aunque estos figuran como sustitutos y responsables solidarios de esos turistas. El problema se plantea porque el empresario para salvar posibles supuestos en los que tuviera que pagar como sustituto repercutirá sobre el turista ese gravamen aumentando el precio de la estancia, para que fuera siempre el turista quien soportara la carga del gravamen". A pesar de la justa apreciación de la autora de que, en el Impuesto balear, igual que en el actual impuesto catalán, no se grava al empresario sino al consumidor, cliente, lo cierto es que la Sentencia no deja por ello de ser inválida a efectos de motivar la ausencia de doble imposición con el I.V.A.

en cada hotel, reanudándose el cómputo si el cliente, por el motivo que fuere, cambiara de empresa de hospedaje en la misma localidad. Parecido fundamento se encuentra en la experiencia balear reciente: el importe máximo a pagar por día de estancia o fracción es de 2 euros para los establecimientos más lujosos (cinco estrellas, gran lujo y cuatro estrellas superior). Sin embargo, para este caso, la estancia más allá del octavo día de estancia sigue devengando impuesto en Baleares, recogiendo sólo una bonificación del 50 %. Para nosotros, en este sentido, la legislación catalana es más acorde con el principio de la libertad de movimientos, pues estancias prolongadas no debieran conllevar gravamen desde un planteamiento razonable de la libre movilidad de personas.

Lo cierto es que, en cuanto a la experiencia catalana y balear, con carácter general, los montantes no nos parecen tan elevados como para entender que va en contra del principio de libertad de movimientos de las personas. Tampoco iría en contra —con la actual tarifa— del principio de libre movilidad de los trabajadores, a los cuales no se les deja exentos y quizás para algunos casos conviniera dejarlos. A nuestro juicio, los únicos supuestos dudosos respecto a esta libertad de movilidad vendrían de la mano de la falta de estimación de situaciones que de por sí suponen una inferior capacidad económica, como sucede con las familias numerosas en cuanto unidad económica. Estamos imaginando sobre todo al padre y a la madre que con todos sus hijos mayores de 16 años (los menores de tal edad están exentos) y económicamente dependientes de aquéllos que pretendan alojarse en un hotel u otro centro de hospedaje. A las familias numerosas los impuestos sobre las estancias sí les pueden suponer un considerable aumento del coste, limitando su libertad de movimiento. Esta polémica nos aproxima a la eterna discusión de si debe o no estimarse la discriminación por indiferenciación, es decir, si puede apreciarse en sede jurisdiccional que dos situaciones desiguales deben regirse por una regulación desigual. De momento el Tribunal Constitucional español la niega, lo que no impide, pensamos, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reflexione sobre los aspectos tratados desde el punto del principio de la libertad de movimiento de personas y trabajadores.

Aunque con carácter general los impuestos sobre estancias no nos parezcan contrarios al Derecho constitucional y europeo, ello no nos impide a afirmar que la realidad económica española —al menos la actual— no aconseja la implantación y generalización de este tipo de tributos, ni su incorporación o reconversión en impuestos locales a semejanza de la experiencia italiana. Creemos que la Exposición de Motivos de la Ley balear 2/2016, es consciente de que, si bien los datos turísticos de las Islas Baleares son excelentes, no es menos que también se justifican por la inestabilidad de los países mediterráneos de tradición islámica. No obstante, las experiencias comparadas (la que más conocemos la italiana, y también la francesa) vienen dando un marcado protagonismo a los impuestos sobre las estancias⁶² y flujos turísticos, por lo que el poder político-financiero acabará seduciendo mayoritariamente, salvo que se encuentre con una gran resistencia del sector empresarial y de los grupos de presión económicos. De adoptarse estos tributos, como algunas Comunidades lo piensan (Valencia), debe cuidarse el diseño tributario para garantizar una tributación justa y no desproporcionada, con especial atención al principio de capacidad contributiva, y a los principios y libertades europeos.

4. Bibliografía

- › A. CUBERO TRUYO: “El Impuesto sobre el valor añadido (I)”, en AA.VV. (F. PÉREZ ROYO –Dir.—): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2009.

62 Los hay en varios países como en Estados Unidos, Francia e Italia.

- › A. GODOY SABÁN: "Las nuevas tasas medioambientales y su incidencia en el sector turístico", en AA.VV.: *Seminario sobre Fiscalidad del Turismo*, Organización Mundial del Turismo, Madrid, 1997.
- › A. DI PIETRO -T. TASSANI (a cura di): *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2013.
- › C. GARCÍA NOVOA: "Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica", en *Noticias de la Unión Europea*, 274, noviembre de 2007.
- › F. ADAME MARTÍNEZ: "Turismo y financiación municipal: Estudio sobre posibles nuevos tributos locales vinculados al turismo", en *Tributos Locales*, núm. 13/2013.
- › F. ALMEIDA GARCÍA: "La política turística en España y Portugal", en *Cuadernos de Turismo*, 30/2012.
- › F. ESCRIBANO: *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, R.E.D.F., núm. 142/2009.
- › F. GALLO en "L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva", en *Rassegna Tributaria*, núm. 3/2013
- › F.J. MELGOSA ARCOS: "Turismo, media ambiente y desarrollo sostenible", en AA.VV. (F.J.: MELGOSA ARCOS –Coord.—): *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (I)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999.
- › G. CASADO OLLERO: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981.
 - "Los fines no fiscales de los tributos", en Libro Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, 1991.
- › G. SCANU: "La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto" en *Revista di Diritto Tributario*, fasc. 3/2009
- › E. DE MIGUEL CANUTO: "Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 6/2012.
- › E. PRADOS PÉREZ: "Fiscalidad y turismo: el tributo turístico", en *Quincena Fiscal*, febrero de 2001, núm. 4.
- › I. GIL RODRÍGUEZ: "La cesión del I.V.A. (II): alcance y contenido", en J.M. LAGO MONTERO; I. GIL RODRÍGUEZ; M.A. GUERVÓS MAÍLLO; R.M. ALFONSO GALÁN: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010.

- › J. ARIAS VELASCO: "El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos", en AA.VV.: *El I.V.A. español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- › J. CALVO VÉRGEZ: *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- › J. I. RUBIO DE URQUÍA: "La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo", en *Tributos Locales*, núm. 17, abril 2002.
- › J. LASARTE ÁLVAREZ: "Turismo y política fiscal", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63, 1968.
- › J. LASARTE; E. ESEVERRI; F. ADAME; J. MARTÍNEZ: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación*, Comares, Granada, 2001.
- › J. -MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; J.M. TEJERIZO LÓPEZ; G. CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2010.
- › J. M. LAGO MONTERO: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, ElCano (Navarra), 2000.
- › L. M. CAZORLA PRIETO: *Derecho Financiero y Tributario*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi Thomson Reuters.
- › M. HERCOWITZ; I. PUIG VONTOSA: "Fiscalidad ambiental y turismo- Tres casos de estudio", *Impuestos. Revista de Orientación Tributaria*, mayo-junio 2003 (117), 10-15, Bogotá (Colombia).
- › M. IGLESIAS CARIDAD: "Algunos apuntes sobre el emprendimiento y el fomento del empleo a través de determinados beneficios fiscales aplicables en impuestos locales españoles", en AA.VV.: *Fiscalità decentrata*, Aracne editrice, 2015.
- › M. RUIZ GARIJO: *Fiscalidad de la empresa turística*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.
- › M.A. GUERVÓS MAÍLLO: *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- › M.A. GUERVÓS MAÍLLO: "Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo", *Derecho y opinión*, núm. 9, 2001.
- › O. LOMBARDI: "L'imposta di soggiorno: il ruolo del gestori dell strutture ricettive nei regolamenti comunali", en AA.VV.: *Fiscalità decentrata*, Aracne editrice, 2015
- › P. MARCHESSOU: "Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisboa", en *Rassegna Tributaria*, 3/2010.

- › P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: *Constitución financiera española. Veinticinco años*, Madrid, 2004.
- › R. ÁLAMO CERILLO: "La tasa turística: una adecuada descentralización y cumplimiento de los principios básicos de tributación", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2016.
- › S. BOKOBO MOICHE: "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la 'tasa turística'", en *Civitas-R.E.D.F.*, núm. 102, abril-junio de 1999.

