

ALGUNAS REFLEXIONES EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS CATALÁN Y BALEAR SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS

Esther Bueno Gallardo¹

Lucía Urbano Sánchez²

Resumen:

En 2012 Cataluña aprobó la Ley 5/2012, de 20 de marzo, por la que se introducía el Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos como impuesto propio autonómico. Hace unos meses la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares creó -por Ley 2/2016, de 30 de marzo- un impuesto similar sobre estancias turísticas en las Islas Baleares. En la actualidad, otras Comunidades Autónomas se plantean seguir la senda de las dos anteriores. En este contexto el presente trabajo tiene por objeto: establecer las similitudes y diferencias existentes entre los impuestos turísticos vigentes; esclarecer su verdadera naturaleza y fines; y, fundamentalmente, determinar si el diseño legal actual de las citadas figuras impositivas resulta compatible con la Constitución Española y el bloque de la constitucionalidad. Y es que, (a) pese a que los impuestos catalán y balear tienen una denominación similar, presentan diferencias en su regulación legal; (b) aunque el legislador balear califica como directo el impuesto autonómico creado y enfatiza su finalidad pretendidamente extrafiscal, lo diseña *de facto* como un impuesto indirecto de carácter marcadamente recaudatorio cuyos ingresos están afectos al desarrollo de un turismo sostenible y a la preservación del medio natural; y, en fin, (c) a pesar de su pretendida compatibilidad con la Constitución Española y la LOFCA, son impuestos aparentemente coincidentes con el IVA y el IAE y en relación con su articulación legal se ha venido denunciando la quiebra de algunas de las exigencias impuestas por el art. 31.1 CE.

Palabras Clave: impuesto sobre estancias turísticas; turismo sostenible; principios de justicia tributaria; IVA; IAE; doble imposición.

¹ Facultad de Derecho y CC.EE. y EE. Universidad de Córdoba. dp2bugae@uco.es

² Facultad de Derecho y CC.EE. y EE. Universidad de Córdoba. d02ursal@uco.es

SOME REFLECTIONS ABOUT CATALAN AND BALEARIC TAXES ON TOURIST STAYS

Abstract:

The Catalan Parliament approved the Law 5/2012, of 20 March, which introduced a tax on stays in tourist establishments as an own autonomous tax. Likewise, the Autonomous Region of the Balearic Islands created -by Law 2/2016, of 30 March- a similar tourist tax a few months ago. Currently, other Autonomous Regions are considering continuing along these lines. In this context, the present work aims: to establish the similarities and differences between the existing tourist taxes; to clarify their true nature and purpose; and, fundamentally, to determine if the current legal designs of the aforementioned tax figures are compatible with the Spanish Constitutional Law. And this is because: (a) despite the fact that Catalan and Balearic taxes have similar names, their legal regulations present some differences; (b) although the Balearic legislator qualifies the created autonomous tax as a direct tax and highlights its supposed extra-fiscal purpose, it is de-facto designed as an indirect tax with a markedly collection purpose whose revenues are allocated to the development of sustainable tourism and the preservation of the natural environment; and, finally, (c) in spite of the intended compatibility of these regional taxes with the Spanish Constitution and the Law on Financing of Autonomous Regions (Law 8/1980, of 22 September), on the one hand, they are apparently coincident with the Value Added Tax (VAT) and the Economic Activities Tax, and, on the other hand, in terms of their legal regulations, the breach of several requirements imposed by the article 31.1 of our Spanish Constitution has been denounced.

Key words: tax on stays in tourist establishments; sustainable tourism; principles of fiscal justice; Value Added Tax; Economic Activities Tax; double taxation.

1.- INTRODUCCIÓN

Desde hace poco más de cuatro años está vigente en la Comunidad Autónoma de Cataluña como impuesto propio autonómico el denominado Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos que, como indica su propia denominación, grava la estancia que realiza el contribuyente en uno de los establecimientos o equipamientos turísticos definidos por la Ley y ubicado en el territorio de esa Comunidad. Hace exclusivamente unos meses la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares creó también un impuesto similar sobre estancias turísticas en las Islas Baleares. Desde entonces, otras Comunidades Autónomas se han venido planteando seguir la senda de las dos anteriores.

En este contexto normativo con el presente trabajo se persiguen tres objetivos fundamentales: en primer lugar, sistematizar y comentar con un cierto detenimiento el régimen jurídico de los impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos vigentes; en segundo término, esclarecer su verdadera naturaleza y fines; y, en tercer lugar, en fin, determinar si el diseño legal actual de las citadas figuras impositivas resulta compatible con la Constitución Española y el bloque de la constitucionalidad. Y es que, aunque estos impuestos se califican *ex lege* como directos y suele enfatizarse su finalidad pretendidamente extrafiscal, se diseñan *de facto* como impuestos indirectos de carácter marcadamente recaudatorio cuyos ingresos están afectos al desarrollo de un turismo sostenible y a la preservación del medio natural y, a mayor abundamiento, son prestaciones impuestas que aparentemente incurren en doble imposición con el Impuesto estatal sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto local sobre Actividades Económicas (IAE) respecto de los que en relación con su articulación legal se ha venido denunciando reiteradamente la quiebra de algunos de los principios materiales de justicia tributaria establecidos en el art. 31.1 CE.

Pues bien, siendo habitual como es, que las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de la autonomía financiera que les reconoce el art. 156.1 CE, creen impuestos propios que previamente han sido establecidos por otras Autonomías, en materia de legislación turística, resulta de capital importancia esclarecer la verdadera naturaleza de estas prestaciones tributarias y, lo que es, si cabe, más importante, dilucidar si en los términos en los que hasta la fecha se han venido configurando legalmente encuentran cabida en el marco constitucional vigente en nuestro país.

2.- RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS ESTANCIAS EN ESTABLECIMIENTOS TURÍSTICOS VIGENTES EN ESPAÑA

2.1.- El Impuesto catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos

La Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos dedica su Título III (arts. 98 a 116) a establecer y regular un impuesto que recae sobre las estancias en establecimientos turísticos, propio de la Generalidad de Cataluña y, por consiguiente, de aplicación en el territorio de esta Comunidad Autónoma desde su entrada en vigor, el 1 de noviembre de 2012 (Disposición Final décima de la Ley). Asimismo, el Reglamento del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos, aprobado por Decreto 129/2012, de 9 de octubre, se encarga de completar la regulación del citado impuesto, cuyos elementos esenciales podrían resumirse en los siguientes:

a) El *objetivo* del impuesto en cuestión no es otro que mejorar la «*competitividad de Cataluña como destino turístico*» (art. 115.1), destinando los recursos obtenidos mediante la exacción del impuesto a «*nutrir el Fondo para el fomento del turismo*» (art. 98), es decir, a financiar proyectos que tengan por objetivo: a) la promoción turística de Cataluña; b) el impulso del turismo sostenible; c) el fomento, creación y mejora de los productos turísticos; y d) el desarrollo de infraestructuras relacionadas con el turismo.

b) El *hecho imponible* del impuesto lo constituye la estancia que realiza el contribuyente en alguno de los establecimientos o equipamientos recogidos en el art. 103.3 de la Ley y ubicados en Cataluña.

Se trata de un impuesto que grava la capacidad económica que las personas físicas ponen de manifiesto al realizar una estancia, entendiendo por ésta última «*el disfrute del servicio de alojamiento, por día o fracción, con pernoctación o sin ella*» (art. 103.2 de la Ley).

c) El *elemento objetivo* del impuesto es la estancia realizada en los establecimientos o equipamientos enumerados en el art. 103.3 de la Ley. Dicho precepto proporciona una relación amplia de establecimientos y equipamientos que se ven afectados por este impuesto. Son, en concreto, los siguientes:

a') Los establecimientos hoteleros, los apartamentos turísticos, los campings y los establecimientos de turismo rural, es decir, los calificados legalmente como «*establecimientos de alojamiento turístico*» (art. 39.1 de la Ley 13/2002, de 21 de junio, de Turismo de Cataluña).

b') Los albergues de juventud.

c') Las viviendas de uso turístico.

d') Las áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles.

e') Las embarcaciones de crucero turístico. Para que una embarcación que realiza transporte por mar o por vías navegables se enmarque dentro del hecho imponible de este impuesto es necesario que reúna las siguientes condiciones: 1ª) que su única finalidad sea de placer o recreo; 2ª) que preste un servicio de transporte «*completado con otros servicios*», que entendemos que podrían ser servicios de lavandería, limpieza periódica, recepción, seguridad o vigilancia, etc.; 3ª) que la estancia a bordo sea superior a dos noches; y 4ª) que se encuentre amarrada en un puerto marítimo catalán durante un periodo de tiempo superior a las doce horas (art. 5.3 Reglamento del impuesto).

f') Cualquier otro establecimiento o equipamiento que se establezca por ley.

d) En cuanto al *ámbito subjetivo* del impuesto, los artículos 104, 105 y 106 de la Ley 5/2012 se dedican a la determinación de los obligados tributarios que son: el contribuyente, el sustituto del contribuyente y los responsables solidarios.

En lo que concierne al contribuyente, no sólo tiene esta condición la persona física que realice una estancia en alguno de los establecimientos del art. 103.3 de la Ley, sino también la persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas.

Respecto al sustituto del contribuyente, éste es el titular de la explotación de las empresas turísticas de alojamiento sujetas al impuesto, ya sea persona física o jurídica, herencia yacente, comunidad de bienes o cualquier otra entidad que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Mientras que el deber del contribuyente únicamente es pagar el impuesto, son inherentes a la condición de sustituto del contribuyente tanto las obligaciones de facturación como las de autoliquidación. El sustituto del contribuyente debe emitir una factura a sus clientes al final de la estancia, en la que se desglosen, como conceptos diferentes, la contraprestación por los servicios prestados y el importe de la cuota del impuesto con la indicación del número de estancias y el tipo de gravamen aplicado (art. 8 del Reglamento del impuesto). Asimismo, es obligación del sustituto presentar la autoliquidación del impuesto trimestralmente dentro de los plazos que establece el art. 10.1 del Reglamento e ingresarla en cualquiera de las entidades colaboradoras habilitadas al efecto. En definitiva, con esta figura del sustituto se pretende proporcionar al usuario turístico comodidad para la liquidación del impuesto.

En virtud de la definición de sustituto establecida en el art. 36.3 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), el sustituto del contribuyente es *«el sujeto pasivo que, por imposición de la ley, y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma»*. A diferencia de lo que ocurre con la figura del sustituto en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), el diseño de esta figura en la Ley que crea el Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos no se ajusta exactamente al citado concepto legal, pues si bien es cierto que el titular de la explotación de los establecimientos y equipamientos a que se refiere el art. 103.3 de la Ley del impuesto debe cumplir, como acabamos de ver, con la obligación formal de presentar la autoliquidación del mismo (art. 110 de la Ley), no es menos cierto que no es éste sino el contribuyente quien está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, es decir, es la persona que realiza la estancia quien paga la cuota tributaria.

El contribuyente es quien realiza la estancia -hecho imponible del impuesto- pero, además, en este caso, es quien cumple la obligación tributaria principal, pese a que la LGT dispone que es el sustituto quien debe cumplir con la misma. Por su parte, el sustituto se coloca en el lugar del contribuyente en la medida en que se obliga a ingresar en la Hacienda autonómica la cuota tributaria que ha “repercutido” sobre el contribuyente durante el trimestre correspondiente. De esta forma, es al sustituto al que se va a dirigir principalmente la Administración Tributaria en la aplicación del impuesto (art. 11.1 Reglamento del impuesto).

Por último, a este listado de obligados tributarios hay que añadir a los responsables solidarios, que son *«todas las personas físicas o jurídicas que contratan directamente en nombre del contribuyente, y hacen de intermediarias entre estos y los establecimientos y equipamientos»* y que, como su propio nombre indica, *«responden solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las cuotas devengadas de los contribuyentes»* (art. 106 de la Ley). Esto se debe a que se presume que actúan como representantes del contribuyente, a los que el sustituto puede exigir el pago del tributo en caso de que éste último haya hecho el ingreso de la *«cuota tributaria correspondiente a la estancia efectuada por el contribuyente sin haber podido repercutirla»* (art. 4.2 del Reglamento).

El ejemplo más claro del responsable solidario al que se refiere la Ley lo encontramos en las empresas turísticas de mediación, es decir, los agentes o agencias de viajes. Estas empresas turísticas no están obligadas a cobrar el importe del impuesto a sus clientes, pues es ésta la obligación del sustituto del contribuyente. No obstante, es posible que los usuarios turísticos, en lugar de pagar el impuesto al final de la estancia,

pacten con los operadores turísticos con quienes han contratado su viaje el pago por adelantado del mismo, en cuyo caso se convertirán en contribuyentes del impuesto, a quienes el titular del establecimiento entregará la factura por la estancia de sus clientes.

Para finalizar el análisis del ámbito subjetivo de este impuesto, cabe indicar que el apartado b) del art. 108 de la Ley, establece una exención de carácter subjetivo por la que se exime de la aplicación de este impuesto a «*las personas de edad igual o inferior a dieciséis años*». Esta no es la única exención que contempla el art. 108, sin embargo, solamente ésta tiene carácter subjetivo, pues la otra exención prevista en su apartado a), es de carácter objetivo, al referirse a las «*estancias subvencionadas por programas sociales de una administración pública de cualquier estado miembro de la Unión Europea*» que se acrediten documentalmente en los términos del art. 6.1 del Reglamento.

e) Para la *cuantificación de la cuota tributaria* es necesario multiplicar el número de estancias por el tipo de gravamen que corresponda -de acuerdo con la tarifa que establece el art. 107.3 de la Ley- según el tipo de establecimiento o equipamiento turístico. A su vez, esta tarifa varía dependiendo de que este último se halle ubicado en la ciudad de Barcelona o en el resto de municipios de Cataluña.

En la redacción original de la Ley los tipos de gravamen eran algo superiores, pero tras la modificación efectuada por el art. 2 del Decreto-Ley 3/2012, de 16 de octubre, de reordenación urgente de determinadas garantías financieras del sector público de la Generalidad de Cataluña y de modificaciones tributarias, se ajustó la tarifa con anterioridad a que comenzara a devengarse el impuesto para facilitar «*su encaje con el impuesto sobre el valor añadido que le afecta, para permitir una adecuada gestión del tributo, así como para medir los impactos que deriven de la reciente subida de los tipos del impuesto sobre el valor añadido*» (Preámbulo del Decreto-Ley 3/2012, de 16 de octubre).

Esto se debe a que el impuesto forma parte de la base imponible del IVA de las prestaciones de servicios de alojamiento en virtud del art. 78.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido³. Normalmente, los establecimientos turísticos suelen expedir la factura al cliente desglosando, por un lado, el precio de la habitación y el importe de IVA a pagar resultante de aplicar un porcentaje del 10 por ciento a este precio y, por otro lado, la cuantía relativa al Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos una vez se le ha aplicado dicho porcentaje de IVA al tipo de gravamen que sea pertinente. De este modo, por ejemplo, un hotel de 4 estrellas en Barcelona ha de exigir 1,21 euros por persona y estancia como resultado de sumar a los 1,1 euros que establece la tarifa del impuesto, los 0,11 euros provenientes de aplicar el 10 por ciento de IVA al tipo de gravamen.

Por último, pero no por ello menos importante, es necesario referirnos al importe máximo de cuota que establece el art. 107.2 de la Ley. Este límite impide que el importe a pagar por esta figura tributaria supere el correspondiente a las siete unidades de estancia por persona, siempre que la estancia del contribuyente tenga lugar de forma continuada o ininterrumpida en el establecimiento o equipamiento turístico. Esto último equivale a decir que para llegar a dicho límite no es posible ni la acumulación de

³ Así lo ha determinado la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes [DGT de 20-04-2013 (V1508-13); de 03-06-2013 (V1825-13); y de 07-09-2016 (V3750-16)].

estancias efectuadas en distintos establecimientos, ni la adición de aquellas que se han realizado en un mismo establecimiento pero en momentos de tiempo distintos⁴.

f) Respecto al *devengo* del impuesto, éste tiene lugar al inicio de la estancia, pero no es hasta el final de la misma cuando el sustituto puede exigir al contribuyente el pago del impuesto mediante la entrega de su correspondiente factura o documento análogo, salvo que, como apuntábamos anteriormente, el contribuyente haya realizado un anticipo de precio a cuenta de la estancia con motivo de un pacto entre las partes intervinientes (art. 109 de la Ley).

2.2.- El impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares

Una figura impositiva semejante a la que acabamos de analizar la encontramos en la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible y en el Reglamento que la desarrolla (Decreto 35/2016, de 23 de junio). Ahora bien, éste no es el primer impuesto de este tipo que se establece en las Islas Baleares. Algunos años atrás, en 2001, el Parlamento de las Islas Baleares aprobó la Ley 7/2001, de 23 de abril, con el objeto de crear el Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, esto es, el conocido como “tasa turística” o “ecotasa balear”. Esta Ley se mantuvo en vigor hasta el 25 de octubre de 2003, fecha en la que fue derogada por la Ley 7/2003, de 22 de octubre. Cabe indicar que durante su periodo de vigencia la citada Ley fue suspendida con motivo de la admisión a trámite por el Tribunal Constitucional del recurso de inconstitucionalidad planteado por el Presidente del Gobierno, en el que se hizo invocación expresa del art. 161.2 CE. Sin embargo, algunos meses después recobró su vigencia cuando el Tribunal Constitucional acordó el levantamiento de dicha suspensión mediante ATC 5/2002, de 15 de enero.

Así pues, la Ley 7/2001, de 23 de abril, constituye el antecedente normativo tanto del Impuesto catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos como del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y, a la postre, es posiblemente el responsable de la gran semejanza que guarda la regulación legal de ambas figuras impositivas.

A continuación, vamos a centrarnos en el nuevo impuesto balear sobre estancias turísticas para analizar sintéticamente algunos de sus elementos esenciales y subrayar las principales similitudes y diferencias existentes entre éste y el ya conocido para nosotros Impuesto catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos, por ser las dos figuras impositivas de esta naturaleza actualmente vigentes en España:

a) En relación con el *objetivo* por el que se crea el impuesto, según declara la Exposición de Motivos de la Ley 2/2016, el impuesto balear sobre estancias turísticas tiene un carácter «básicamente finalista». Su recaudación queda afectada a la financiación de un fondo para favorecer el turismo sostenible mediante la ejecución de proyectos destinados a: a) la protección, preservación, modernización y recuperación del medio natural, rural, agrario y marino; b) el fomento de la desestacionalización; c) la recuperación y rehabilitación del patrimonio histórico y cultural; d) el impulso de proyectos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica de diversa índole; y e) la mejora de la formación y la calidad del empleo.

⁴ De Miguel Canuto (2016: 865).

Es innegable la similitud existente entre los impuestos catalán y balear en lo relativo a la afectación de sus ingresos a la dotación de fondos creados para fines concretos relacionados con el turismo. Sin embargo, al analizar los diversos proyectos a que deben destinarse los recursos de los respectivos fondos y partiendo de que, a diferencia del catalán, el balear añade el calificativo “sostenible” a la denominación de su fondo -«Fondo para favorecer el turismo sostenible»-, detectamos que mientras que el impuesto catalán tiene como prioridad atender necesidades de promoción turística (art. 116.3 Ley 5/2012), el impuesto balear otorga mayor importancia al carácter medioambiental de las actuaciones (art. 19.3, párrafo 2º, Ley 2/2016).

b) El *hecho imponible* del impuesto balear es exactamente igual al del impuesto catalán, pues viene constituido por «*las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen*» en algún establecimiento turístico -previsto en el art. 4 de la Ley 2/2016- de las Islas Baleares.

c) El *ámbito objetivo* de ambas figuras impositivas es también sustancialmente coincidente. No obstante, si bien es la estancia realizada en establecimientos turísticos la que constituye el objeto imponible de ambos impuestos, se puede apreciar cierta disparidad en relación con los establecimientos turísticos previstos en sendas leyes. En concreto, nos estamos refiriendo, por un lado, a «*las viviendas objeto de comercialización turística que no cumplan con los requisitos establecidos para ello en la normativa autonómica*» [art. 4.1.j) Ley balear 2/2016]⁵, ya que sólo tienen la consideración de establecimiento turístico a efectos de la Ley balear pero no de la catalana; y, por otro lado, a las embarcaciones de crucero turístico, pues, aunque están incluidas en las relaciones de establecimientos turísticos de las dos leyes autonómicas, para la aplicación del impuesto balear no se requiere que la estancia a bordo sea superior a dos noches, siendo requerida esta circunstancia, como hemos visto previamente, para la exacción del impuesto catalán.

d) En lo que concierne al *ámbito subjetivo*, los dos tributos objeto de examen tienen por contribuyente a la persona física que realiza la estancia, pues es quien manifiesta la capacidad económica sometida a gravamen. Sin embargo, la Ley que regula el impuesto catalán, como sabemos, considera contribuyente también a la «*persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas*», mientras que en el caso balear ésta última no se califica como contribuyente sino como representante del contribuyente, y además se añade la circunstancia de que dicha estancia en los establecimientos turísticos sea efectuada por «*personas físicas integrantes de la organización de la persona jurídica*». Por su parte, la figura del sustituto presenta una total identidad en ambas figuras impositivas.

Una vez comparados de manera sintética los sujetos pasivos de ambos impuestos autonómicos, finalizamos el cotejo del ámbito subjetivo indicando que, si bien serán responsables del ingreso de los mismos las personas o entidades mediadoras que contraten las estancias con los sustitutos en nombre y por cuenta del contribuyente, en la

⁵ Véase, sobre el particular, el art. 2 del Reglamento del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares. Adviértase que a este respecto el Preámbulo de la Ley 2/2016 dispone que «*en estos casos proceden el devengo, la liquidación y el cobro del impuesto, por un lado, a raíz de la verificación del hecho imponible, y, además, por otro lado, la imposición de una sanción administrativa por no cumplir plenamente los requisitos establecidos en la legislación turística para el ejercicio de la actividad - además de la eventual sanción tributaria como consecuencia de la falta de autoliquidación voluntaria del impuesto por el sustituto del contribuyente*».

Ley catalana estos responsables aparecen configurados como *solidarios*, mientras que en la balear se califican de *subsidiarios*. Por tanto, en el primer caso la deuda podrá ser exigida al responsable en cualquier momento del procedimiento de recaudación, sin más requisito que el de haber requerido el pago al deudor principal (esto es, a la persona que realiza la estancia), y en el segundo supuesto, el responsable estará sujeto al pago previo agotamiento de la acción de cobro, incluso en vía ejecutiva, contra el deudor principal.

e) Interesa señalar que la Ley balear amplía los supuestos de *exención* respecto de los que se establecían en la ley reguladora del antiguo Impuesto balear sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento y también en relación con el art. 108 de la Ley catalana, por ser una reproducción casi exacta del artículo 7 de la derogada Ley balear a la que nos acabamos de referir. De este modo, quedan exentas de la aplicación del impuesto balear, además de las estancias de menores de dieciséis años y las estancias subvencionadas por programas sociales, las estancias que se realicen por causas de fuerza mayor [arts. 5.1 a) Ley balear 2/2016 y 4 del Reglamento que la desarrolla] y las que realice cualquier persona por motivos de salud y sus acompañantes [arts. 5.1 c) Ley 2/2016 y 5 del Reglamento].

f) En cuanto a los *elementos de cuantificación*, cabe indicar que el impuesto balear sobre estancias turísticas, al igual que el impuesto catalán y la desaparecida “ecotasa balear”, tiene como base imponible «*el número de días de que consta cada periodo de estancia del contribuyente*» (art. 12.1 Ley balear 2/2016). Respecto de la cuota tributaria del impuesto balear, ésta también se obtiene al aplicar a la base imponible una tarifa que variará en función de la clase de establecimiento turístico desde los 0,5 hasta los 2 euros por día de estancia o fracción.

Merece especial atención el apartado 2 del art. 12 de la Ley balear ya que establece que por “día” debemos entender «*la franja horaria que va desde las 12.00 horas del mediodía hasta las 12.00 horas del día siguiente*», y en caso de «*estancias inferiores a estas franjas horarias deben considerarse estancias de un día, siempre y cuando superen las doce horas de duración*». Si ponemos esto último en relación con el hecho imponible del impuesto, esto es, «*las estancias, por días o fracciones*», se coincidirá en que sólo quedarán dentro del hecho imponible y, por tanto, sujetas al impuesto, aquellas fracciones «*de al menos doce horas de duración de la estancia*» (Menéndez Moreno, 2016a: 14).

En relación con la cuantificación del tributo, conviene, asimismo, llamar la atención sobre las dos bonificaciones recogidas en el art. 13.2 de la Ley balear. En primer lugar, se establece una bonificación -inexistente para el impuesto catalán- del 50% de la cuota tributaria «*para las estancias que se realicen en temporada baja*». De acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley, esta bonificación tiene como objetivo «*la desestacionalización del turismo, con lo que se introduce un elemento de extrafiscalidad que es coherente con la estructura y finalidades del impuesto y con el resto de medidas de impulso del turismo sostenible que lo acompañan*». En segundo lugar, el citado precepto prevé una misma bonificación del 50% «*correspondiente a los días noveno y siguientes en todos los casos de estancias en un mismo establecimiento turístico superiores a los ocho días*» que tiene por fin «*fomentar estancias turísticas de una duración más larga, con una utilización, por tanto menos intensa de los grandes medios de transporte y, en definitiva, con menos impacto medioambiental*» (Exposición de Motivos de la Ley). Algo parecido encontramos en la Ley 5/2012 del Parlamento de

Cataluña, pero con la diferencia de que en ella no se establece una bonificación sino un límite máximo del importe de la cuota tributaria, como reseñamos anteriormente.

Por último, cabe indicar que la Ley balear establece el régimen de estimación directa como régimen general, pero, al igual que lo hizo su antecesora, la Ley 7/2001, también prevé la aplicación del régimen de estimación objetiva cuando el sustituto titular de cualquier establecimiento turístico de los incluidos en el ámbito objetivo del impuesto -a excepción de las embarcaciones de crucero turístico- cumpla alguno de los requisitos del art. 11.2 del Reglamento del impuesto. En cambio, los sustitutos del contribuyente del impuesto catalán no podrán optar por este régimen al no estar previsto expresamente en la Ley que lo regula.

g) Finalmente, en cuanto al *devengo* del impuesto balear, no hay nada que reseñar -se iniciará al inicio de cada estancia como en el impuesto catalán- salvo que la Ley balear determina lo que debemos entender por “inicio de la estancia”, esto es, «*el momento en que el sustituto del contribuyente pone a disposición del contribuyente la estancia en el establecimiento turístico*» (art. 9.2 Ley 2/2016). La *exigibilidad* de un impuesto y otro tampoco presenta grandes diferencias a excepción de que la Ley balear brinda al sustituto un mayor margen de actuación al darle la posibilidad de exigir el impuesto al contribuyente «*en cualquier momento antes del final del período de estancia*» (art. 10.1 Ley 2/2016), mientras que el impuesto catalán únicamente podrá ser exigido al contribuyente al final de la misma.

3.- REFLEXIONES SOBRE LA VERDADERA NATURALEZA Y FINES DE ESTOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS

Una vez extractado el régimen jurídico de los impuestos catalán y balear sobre estancias en establecimientos turísticos interesa detenerse, siquiera sea brevemente, en dos aspectos fundamentales de su naturaleza: (1) en primer lugar, si estamos ante impuestos directos o indirectos; (2) y, en segundo término, si nos encontramos verdaderamente ante lo que se conocen como tributos de naturaleza “extrafiscal”.

Por lo que respecta a la primera cuestión, la respuesta que ha de darse al interrogante planteado, a nuestro juicio, no es dudosa. Pese a que la ley reguladora del impuesto catalán no se pronuncia sobre el particular y la que crea el impuesto balear lo califica, expresamente, como impuesto directo⁶, estamos inequívocamente en ambos casos ante un impuesto *indirecto* en tanto que se somete a tributación una manifestación *indirecta* de riqueza o capacidad económica como es la que se pone de manifiesto mediante la estancia en establecimientos o equipamientos turísticos: la prestación tributaria «grava –señala a este respecto, textualmente, el art. 100.2 de la ley catalana por la que se crea el impuesto- 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 art. 103.3»⁷. Se somete, así, a imposición un *acto de consumo específico*, cual es el *consumo de servicios turísticos* y, en particular, el que va asociado a la estancia en un establecimiento o alojamiento turístico, siendo a todas luces esta

⁶ Así lo hace, en concreto, la Exposición de Motivos de la Ley balear 2/2016 (Parte III) y su art. 2.1.

⁷ En este sentido se pronuncia también De Miguel Canuto (2016: 857).

manifestación de riqueza la gravada habitualmente por los denominados impuestos indirectos⁸.

Y, desde nuestro punto de vista, no impide llegar a esta conclusión el hecho de que en la regulación legal de sendos impuestos autonómicos no sea prevea formalmente el mecanismo de la repercusión⁹, que, como es sabido, suele ser uno de los rasgos definitorios de los impuestos indirectos¹⁰. Y es que, pese a que ni la ley catalana ni la balear establecen de forma expresa la repercusión, articulan –así lo ha señalado en relación con el impuesto catalán De Miguel Canuto (2016: 863-864), con quien coincidimos- una suerte de “*repercusión innominada*” o “*repercusión subrepticia*” del sustituto –esto es, del titular del establecimiento turístico- en el contribuyente –el usuario del servicio de alojamiento- que tiene por objeto la cuota tributaria¹¹. Constituye buena prueba de la existencia *de facto* de esta repercusión la previsión contenida en el art. 4.2 del Reglamento del impuesto catalán en virtud del cual en caso «de que el sujeto pasivo sustituto ingrese la cuota tributaria correspondiente a la estancia efectuada por el contribuyente *sin haber podido repercutirla*, podrá dirigirse a la persona o entidad intermediaria para reclamar esa cuota».

Esto sentado, por lo que se refiere a la segunda cuestión –esto es, a la naturaleza “extrafiscal” de las prestaciones examinadas-, consideramos que no estamos ante impuestos de naturaleza verdaderamente “extrafiscal” sino ante impuestos *de finalidad recaudatoria cuyos ingresos están afectos a un fin u objetivo extrafiscal*¹² como es el desarrollo de un turismo sostenible y, en última instancia, la dotación a tal fin del denominado Fondo para el fomento del turismo, que crean tanto la ley catalana como la balear por la que se establecen sendos impuestos. Esta conclusión, empero, resulta más clara en el caso del impuesto catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos que en el supuesto del impuesto que sobre el mismo objeto resulta aplicable en las Islas Baleares. Nos explicamos.

⁸ Entre otros, se han manifestado, asimismo, a favor de la naturaleza indirecta de los impuestos que gravan las estancias en establecimientos turísticos, en tanto que someten a tributación el *consumo de servicios turísticos*, Herrera Molina y Guervós Maíllo, quienes llegaron a esta misma conclusión en relación con el derogado impuesto balear sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento creado por la Ley 7/2001, de 23 de abril, que lo calificaba también expresamente como impuesto directo (Herrera Molina, 2001: 71; y Guervós Maíllo, 2001: 299). Más recientemente, y en relación ya con el vigente impuesto balear, Menéndez Moreno (2016: 14) ha puesto de relieve que la regulación del impuesto «arroja la conclusión, más que evidente, de que estamos ante un *impuesto indirecto* que grava a los usuarios de los servicios propios de los establecimientos hoteleros y asimilados».

⁹ La ausencia de previsión legal expresa de la repercusión es el argumento que se emplea en la Parte III de la Exposición de Motivos de la Ley balear 2/2016 para justificar la calificación del impuesto que se crea como directo.

¹⁰ Pérez Royo (2015: 55) y Merino Jara (2015: 178-179).

¹¹ En relación con la derogada ecotasa balear señaló en su día Herrera Molina (2001: 78) que en un intento de alejar la regulación del impuesto autonómico del IVA para evitar incurrir en la doble imposición prohibida por el art. 6.2 LOFCA «el mecanismo de *traslación jurídica de la cuota propio del IVA se permuta por otro de sustitución con repercusión*». En nuestra opinión –insistimos- aunque no estamos, ciertamente, ante una previsión *formal* de traslación jurídica de la cuota tributaria, *materialmente o de facto*, sí puede defenderse la existencia de una repercusión normativamente prevista.

¹² Sobre las distintas formas en las que puede articularse la finalidad extrafiscal en la configuración legal de un tributo, véase, Gutiérrez Bengochea (2014).

La primera de las Sentencias en las que el Pleno del Tribunal Constitucional se pronunció sobre la denominada función extrafiscal del sistema tributario –tanto estatal como autonómico- fue en la STC 37/1987, de 26 de marzo, relativa a la Ley andaluza de Reforma Agraria y a la constitucionalidad del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas (ITI). En este pronunciamiento, el Tribunal: (1) advirtió, en primer lugar, de la ausencia de reconocimiento constitucional explícito de la función extrafiscal del sistema tributario; (2) en segundo lugar, estableció el anclaje o fundamento constitucional de esta función; (3) en tercer lugar, indicó los requisitos o exigencias que debían observar los denominados “tributos extrafiscales” para ser compatibles con la Constitución o, en su caso, con el bloque de la constitucionalidad; y, en cuarto lugar, (4) esbozó los que podríamos considerar como rasgos definitorios de este tipo de prestaciones. Pues bien, es esta última doctrina la que nos interesa traer a colación aquí –aunque sea en apretada síntesis- para dilucidar si los impuestos concretos examinados son inscribibles en la categoría de tributos de naturaleza “extrafiscal”.

En la STC 37/1987 el máximo intérprete de la Constitución establece como principales rasgos definitorios de los tributos extrafiscales los siguientes: (a) la razón de ser de estos tributos no puede ser exclusivamente recaudatoria; (b) cuanto mayor sea la realización de los fines extrafiscales perseguidos con el establecimiento de la prestación menor ha de ser su potencial recaudatorio -el *potencial recaudatorio* debe resultar, así, *inversamente proporcional* a la consecución de los fines extrafiscales que se persiguen con el establecimiento del tributo y ello con independencia de que se grave un hecho negativo (*v. gr.*, la no explotación de una finca rústica) o positivo (como puede ser, por ejemplo, el consumo de alcohol)-; y, en fin, (c) la finalidad extrafiscal debe encontrar adecuado reflejo, no sólo en el Preámbulo o en la Exposición de Motivos de la ley por la que se crea el impuesto en cuestión, sino también –y, fundamentalmente- en la configuración de los elementos esenciales de la prestación tributaria (*v. gr.*, en la articulación de las correspondientes exenciones).

Pues bien, si sometemos a este “triple test” al impuesto *catalán* sobre las estancias en establecimientos turísticos resulta incontestable que no estamos ante un impuesto de naturaleza extrafiscal. Y ello por varias razones:

- a) El legislador autonómico ni lo define como tal ni semejante naturaleza puede inferirse del Preámbulo de su ley reguladora o de los preceptos que integran su articulado. De hecho, de la Ley 5/2012 se deduce, justamente, la conclusión contraria: de una parte, en su Preámbulo se reconoce, expresamente, que en un contexto de crisis económica como el que atravesaba Cataluña al tiempo de la aprobación de la ley, la creación del impuesto se dirigía, con carácter general, «a *incrementar los ingresos*» (se reconocía, por tanto, explícitamente, el fin fiscal de la prestación tributaria que se creaba) y, en particular, se destinaba a nutrir el Fondo para el fomento del turismo (art. 98 de la Ley 5/2012); y, de otra parte, se establece explícitamente, que el impuesto en cuestión, al igual que los impuestos que tienen una finalidad exclusivamente contributiva, grava una manifestación de riqueza indirecta como es la que «se pon[ía] de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos» turísticos.
- b) En tanto que el fin perseguido por el impuesto catalán sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos es estrictamente fiscal, su potencial recaudatorio es *directamente proporcional* a la consecución del fin perseguido: en efecto, a mayor recaudación, mayor dotación del Fondo para el fomento del turismo y, en última instancia, mayores ingresos para la financiación de las actuaciones a las que se refiere el art. 116 de la Ley 5/2012.

- c) No hay elemento esencial alguno de la prestación tributaria en cuya articulación encuentre reflejo la pretendida finalidad extrafiscal del impuesto creado o del que pueda inferirse esta finalidad.

En consecuencia, estamos ante un claro ejemplo de impuesto con fin fiscal en el que se afecta el producto de lo recaudado a la consecución de una finalidad extrafiscal y esta afectación, según ha venido declarando reiteradamente el Tribunal Constitucional, aunque constituye «uno de los varios indicios –(...)– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo»¹³ ni es, precisamente, el indicio más relevante, ni permite por sí sola determinar que en un tributo autonómico prima la finalidad extrafiscal. No prima, desde luego, esta finalidad si la misma no encuentra adecuado reflejo en la articulación de los elementos esenciales de la prestación tributaria examinada, que es, precisamente, lo que sucede en la regulación legal del impuesto catalán que analizamos.

Más dudosa, sin embargo, puede resultar *a priori* la naturaleza del impuesto *balear* sobre estancias turísticas. No obstante, de un análisis detenido de su regulación deducimos, asimismo, que tampoco estamos en este caso ante un tributo en el que prime la finalidad extrafiscal. A diferencia, empero, del Preámbulo de la Ley catalana 5/2012, la Exposición de Motivos de la Ley balear 2/2016 identifica como principales finalidades a las que se orienta la exacción fiscal las siguientes: «por una parte, a compensar a la sociedad balear por el coste medioambiental y social y la precariedad laboral que supone el ejercicio de determinadas actividades que distorsionan o deterioran el medio ambiente en el territorio de las Illes Balears, y, por otra, a mejorar la competitividad del sector turístico por medio de un turismo sostenible, responsable y de calidad en el archipiélago». Y, a mayor abundamiento, califica el tributo que crea como un impuesto «que tiene un carácter básicamente finalista, mediante la afectación de los ingresos que se recauden a la realización de gastos e inversiones vinculadas, en esencia, con el desarrollo y la protección medioambiental, y con el turismo sostenible»; afectación que se reitera en el art. 2.2 de la Ley.

Ahora bien, al igual que sucede con el impuesto catalán, en relación con el impuesto balear puede afirmarse también que ni su *potencial recaudatorio* resulta *inversamente proporcional* a la consecución de los fines extrafiscales que se persiguen con el establecimiento del tributo, ni –lo que es más importante– la finalidad extrafiscal encuentra adecuado reflejo en la configuración de los elementos esenciales de la prestación tributaria. Constituye, a nuestro juicio, la prueba más evidente la regulación que de la cuota tributaria se contiene en el art. 13 de la Ley 2/2016. En efecto:

- La cuota tributaria *íntegra* se calcula de acuerdo con una tarifa que poco –*rectius*, nada– tiene que ver con la preservación del medio ambiente o la consecución de un turismo sostenible: depende exclusivamente de la clase de establecimiento turístico en el que se efectúa la estancia que resulta gravada (art. 13.1 de la Ley).
- Y, como ya hemos apuntado, para la determinación de la cuota tributaria *líquida* se aplican –en su caso– una o las dos bonificaciones siguientes (art. 13.2): (a) una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra para las estancias que se realicen *en temporada baja* (ex art. 13.3 reciben esta consideración las

¹³ STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10, entre las más relevantes en este sentido.

estancias efectuadas en «el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de cada año y el 30 de abril del año siguiente»); y (b) una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra (o, en su caso, minorada por la aplicación de la bonificación anterior) correspondiente a los días noveno y siguientes en todos los casos de estancias en un mismo establecimiento turístico superiores a los ocho días.

Pues bien, en nuestra opinión, y pese a la justificación que de estas bonificaciones se contiene en la Exposición de Motivos de la ley reguladora del impuesto¹⁴, el hecho de que se persigan incentivar -bonificándolas en un 50%- las estancias *en temporada baja y de larga duración*, no sólo no coadyuva a reducir los riesgos para el medio ambiente asociados al turismo, sino que produce un “efecto llamada” a visitar y, en consecuencia, a contaminar, las Islas Baleares en los periodos de menor afluencia turística y a permanecer en ellas durante un periodo más dilatado de tiempo. En consecuencia -y paradójicamente-, contaminando seguramente más, se viene obligado a pagar menos¹⁵.

El único indicio, pues, de la función extrafiscal del impuesto que examinamos es la afectación del producto de lo recaudado a la dotación del Fondo para favorecer el turismo sostenible que crea el art. 19 de la Ley que lo regula y esta afectación –lo repetimos una vez más- no constituye fundamento bastante para afirmar la pretendida finalidad extrafiscal del impuesto analizado (al igual que tampoco lo era para calificar de extrafiscal al impuesto catalán sobre las estancias en establecimientos turísticos).

4.- SOBRE LA COMPATIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS CON LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y EL BLOQUE DE LA CONSTITUCIONALIDAD

4.1.- Planteamiento de la cuestión

Sentada la que constituye, a nuestro juicio, la verdadera naturaleza de los impuestos turísticos vigentes en Cataluña y Baleares, examinamos a continuación la regulación legal de estas prestaciones impuestas a la luz del texto constitucional y, más ampliamente, del bloque de la constitucionalidad.

Como es de sobra conocido, para que un tributo *propio* creado por una Comunidad Autónoma sea conforme con la Constitución y el bloque de la constitucionalidad debe observar, *principalmente*, las siguientes exigencias: (1) ha de ser establecido por la respectiva Comunidad Autónoma en el ámbito de las competencias que tiene atribuidas; (2) debe respetar los principios constitucionales sobre el tributo previstos en el art. 31 CE; y (3) debe observar los límites que al poder tributario de la Comunidades Autónomas imponen los arts. 156 y 157 CE, así como las exigencias y principios derivados de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de las competencias financieras que tienen atribuidas (LOFCA) –entre ellas, desde luego, la prohibición de doble imposición– y, en fin, ha de respetar también las previsiones contenidas en los respectivos Estatutos de Autonomía.

¹⁴ Véase, a este respecto, la letra f) del epígrafe 2.2 de este trabajo.

¹⁵ Crítica, asimismo, duramente la regulación contenida en el art. 13.2 de la Ley balear, Menéndez Moreno (2016: 14).

Pues bien, de entre todas estas exigencias algunos de los autores que nos han precedido en el comentario tanto del impuesto catalán como del balear (así como de la derogada ecotasa balear con la que presenta gran similitud el impuesto turístico vigente actualmente en las Islas Baleares) han puesto de manifiesto que la regulación de los mismos resulta contraria, de una parte, a algunos de los principios materiales de justicia tributaria establecidos en el art. 31.1 CE y, de otra parte, a la prohibición de doble imposición contenida en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA en la medida en que somete a tributación los mismos hechos imposables que ya son gravados, a nivel estatal, por el IVA, y en el ámbito local, por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Al análisis de estas dos cuestiones esenciales destinamos las páginas que siguen.

4.2.- Los impuestos sobre estancias turísticas y su compatibilidad con el art. 31.1 CE (en particular, con los *principios de igualdad tributaria y capacidad económica*)

Según algunos autores de la doctrina tributarista que nos han precedido en el comentario de los impuestos sobre estancias turísticas, las leyes autonómicas que regulan estos impuestos resultan contrarias al principio de igualdad en relación con el principio de capacidad económica consagrados en los arts. 14 y 31.1 CE.

Se ha denunciado, en efecto, que la regulación de la cuota tributaria del impuesto catalán –crítica que, igualmente, podría predicarse de la prevista para el impuesto balear- resulta contraria al *principio de igualdad en relación con el de capacidad económica* (arts. 14 y 31 CE). A tenor del art. 107.2 de la Ley catalana 5/2012 -y el mismo efecto se produce por aplicación del art. 13.2 de la Ley balear 2/2016-, una vez rebasadas las siete estancias, cuanto mayor es el número de días que el contribuyente se aloja en el establecimiento turístico menor es el coste *diario* de la estancia. Y es que, a partir del octavo día de alojamiento, y cualquiera que sea la duración de la estancia, el impuesto total a pagar es el correspondiente exclusivamente a siete estancias¹⁶. Pues bien, en relación con esta previsión legal –se ha afirmado (De Miguel Canuto, 2016: 866)- cabe preguntarse «si no se produce una vulneración del principio de igualdad en relación con el de capacidad económica (artículo 14 y 31 de la Constitución), en cuanto capacidades económicas mayores, que permiten soportar estancias turísticas más prolongadas, alcanzan el resultado de una tributación que, en el conjunto de la estancia, es proporcionalmente más liviana».

A nuestro juicio, sin embargo, este efecto que, ciertamente, conlleva la aplicación de los arts. 107.2 y 13.2 *supra* citados, no constituye una quiebra del principio de igualdad tributaria. Y estos preceptos no incurren en una vulneración de este principio porque para que la igualdad que reclama el art. 31.1 CE resulte aplicable constituye doctrina consolidada del Tribunal Constitucional que *los términos de comparación deben ser homogéneos en términos de capacidad económica* o, lo que es igual, que en los dos supuestos que se comparan -y cuya desigualdad se denuncia- los contribuyentes afectados manifiesten *idéntica riqueza o capacidad económica*:

¹⁶ Para ilustrar este efecto, De Miguel Canuto (2016: 866) pone el siguiente ejemplo que resulta sumamente clarificador: para «examinar el resultado a que lleva el límite máximo una vez rebasadas las siete estancias nos planteamos un supuesto en que la tarifa sea 2,50 euros/día, por lo que siete unidades de estancia supondrían 17,5 euros. A continuación, para ocho días calculamos el valor medio que resulta $17,5: 8 = 2,19$ euros/día, para nueve días sería $17,5: 9 = 1,94$ euros/día, y, para diez días el cálculo es $17,5: 10 = 1,75$ euros/día».

Situado el «proceso constitucional en el ámbito de la igualdad tributaria - ha afirmado reiteradamente en este sentido el máximo intérprete de la Constitución-, debemos *constatar, en primer lugar, si el término de comparación que se aporta (...)* para ilustrar la desigualdad denunciada *es homogéneo*, requisito indispensable para poder apreciar vulneración del art. 14 en relación con art. 31.1, ambos de la Constitución»¹⁷. Y, a mayor abundamiento, ha explicado: «habida cuenta de que lo que el art. 31.1 CE prohíbe es que, salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente “idénticas manifestaciones de riqueza” (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; y 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3) es evidente que el examen de la igualdad tributaria presupone indefectiblemente la existencia de un índice o manifestación de riqueza susceptible de ser sometido a imposición» y que las «capacidades económicas gravadas s[ean] insoslayablemente idénticas»¹⁸.

Pues bien, partiendo de esta premisa, es evidente que en el supuesto que analizamos no evidencian la misma riqueza quienes realizan estancias turísticas de distinta duración. En la generalidad de los casos, en efecto, no revela la misma riqueza el sujeto que se aloja en un establecimiento turístico siete días que el que se aloja un mes y, no siendo iguales los términos de comparación desde el punto de vista de la capacidad económica, *el juicio de igualdad tributaria resulta inaplicable y su vulneración, por tanto, imposible*.

Por otra parte, y pese a que se ha defendido que la regulación de la cuota tributaria de estos impuestos sobre estancias turísticas conlleva una quiebra *de los arts. 14 y 31.1 CE*¹⁹, si existiera, como se afirma que existe -conclusión que, insistimos, no compartimos-, una quiebra de la igualdad, sólo podría aducirse la vulneración *del art. 31.1 CE -en ningún caso, la violación del art. 14 CE-* en la medida en que la discriminación denunciada *no obedecería a razones subjetivas sino objetivas*²⁰, a saber: el número de estancias o, lo que es igual, la duración de la estancia en el correspondiente establecimiento o equipamiento turístico. Siendo así, y según reiterada jurisprudencia constitucional, *sólo el art. 31.1 CE resultaría aplicable* con la consiguiente imposibilidad para el contribuyente de acudir a la vía de amparo constitucional.

Efectuada esta aclaración, nos interesa asimismo señalar que, desde nuestro punto de vista, y por el efecto que provoca tanto la aplicación del art. 107.2 de la Ley catalana 5/2012 como el art. 13.2 de la Ley balear 2/2016 -rebasadas las siete estancias es idéntico el importe *total* de la cuota tributaria a pagar por contribuyentes que evidencian distinta riqueza o capacidad económica-, de existir alguna vulneración del art. 31.1 CE sería una violación del principio de capacidad económica *como criterio o medida de la imposición* en la medida en que quienes realizan estancias más largas en establecimientos turísticos evidencian una mayor capacidad económica y, sin embargo,

¹⁷ Entre otras muchas, STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4.

¹⁸ Por todas, STC 295/2006, de 11 de octubre, FFJJ 5 y 6.

¹⁹ En relación con el impuesto catalán, se pronuncia en este sentido De Miguel Canuto (2016: 866).

²⁰ Un análisis de la jurisprudencia constitucional pone de manifiesto que, invariablemente, se ha venido afirmando que mientras que el art. 14 CE se refiere a las desigualdades por razones subjetivas, el art. 31.1 CE tutela únicamente frente a las desigualdades por razones objetivas (entre otros muchos pronunciamientos, SSTC 111/2001, de 7 de mayo, FJ 7; 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 4; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; y 159/1997, de 2 de octubre, FJ 4, in fine; en el mismo sentido, STC 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3; y AATC 289/1999, de 30 de noviembre, FJ 6; y 1/2000, de 10 de enero, FJ 4).

soportan *la misma carga tributaria* -la correspondiente a siete estancias- que los que revelan una capacidad económica inferior al efectuar estancias más breves²¹. E incluso si se calcula el importe *diario* del impuesto pagado por ambos contribuyentes resultaría que, superadas las siete estancias, el contribuyente que permanece más tiempo en el establecimiento soporta un impuesto promedio diario *inferior* que el que se hospeda menos tiempo. Se produce, así, el efecto proscrito por el principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición: «que quienes tienen menor capacidad económica soport[e]n una mayor tributaria que los que tienen capacidad superior» (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8) o, en cualquier caso, que los que evidencian distinta riqueza o capacidad económica se vean obligados a contribuir en igual medida al sostenimiento de los gastos públicos.

Ahora bien, constituye también doctrina consolidada del máximo intérprete de la Constitución que esta manifestación del principio de capacidad económica -como *criterio o medida de la imposición*- se predica, exclusivamente, *del sistema tributario en su conjunto* -no de cada tributo individualmente considerado-, lo que se traduce en que, por imperativo constitucional, únicamente deben respetar esta manifestación del principio aquellos tributos -y, más concretamente, aquellos impuestos- que sean pilar estructural o pieza clave de nuestro sistema tributario (como, por ejemplo, el IRPF), categoría en la que a todas luces no se inscriben los denominados impuestos sobre estancias turísticas.

En consecuencia, la regulación actual de los impuestos catalán y balear sobre estancias en establecimientos turísticos no representa una quiebra, ni del principio de igualdad tributaria, ni del principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición, en los términos en que estos principios han venido siendo interpretados por el garante último de la Carta Magna.

4.3.- Los impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos y la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6 LOFCA

El poder tributario de las Comunidades Autónomas hace posible que las mismas establezcan «*sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*» [art. 157.1 b) CE]. Asimismo, esta potestad está prevista en los arts. 156 y 133.2 de nuestra Carta Magna. No obstante, dicho poder tributario autonómico no se configura en término absolutos, sino que tiene por límites los «establecidos en las leyes del Estado a que se

²¹ En relación con la supuesta quiebra del principio de capacidad económica se pronunció también en su día Herrera Molina. Sus observaciones, empero, se referían al derogado impuesto balear sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento, creado por la Ley 7/2001. Señaló, en concreto, el profesor Herrera (2001: 76) lo siguiente: el resultado de la aplicación del impuesto «es que el consumo de instalaciones hoteleras (en sentido amplio) en las Islas Baleares resulta más gravado que cualquier otro consumo, sin que represente mayor capacidad económica (ésta viene medida por el importe del gasto) ni esté justificada por fin extrafiscal alguno. A nuestro juicio -concluye afirmando este autor- esto bastaría para sostener la inconstitucionalidad de la ley, aunque -debe reconocerse- se trata de un planteamiento muy estricto que -salvo un sorprendente giro de su jurisprudencia- no compartiría nuestro Tribunal Constitucional». Desde nuestro punto de vista, sin embargo, lo que denunciaba el profesor Herrera Molina no era, en realidad, un quiebra del principio de capacidad económica sino del principio de igualdad tributaria pues, según él, ante iguales manifestaciones de capacidad económica -en particular, iguales consumos-, por aplicación de la Ley 7/2001 se gravaba más el consumo de servicios turísticos que otros consumos sin que existiera para ello una justificación objetiva, como podría ser la observancia del principio de capacidad económica o la consecución de un fin extrafiscal.

refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE»²², y, en particular, en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

Es por ello que en este epígrafe vamos a estudiar si los impuestos catalán y balear sobre las estancias en establecimientos turísticos observan los límites previstos en el art. 6 LOFCA, esto es, si respetan la prohibición de doble imposición de los apartados 2 y 3 del citado precepto o, por el contrario, vulneran la misma por resultar equivalentes al Impuesto estatal sobre el Valor Añadido (IVA), y/o a un tributo local como es el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

El art. 6.2 LOFCA establece que «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado». El Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 marzo, puntualiza que «lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos estrictamente» (FJ 14), pero «no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría (...) a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos» (FJ 14).

Por “objetos materiales o fuentes impositivas” debemos entender “materias impositivas”; de manera que para poder conocer debidamente la interpretación de este precepto conviene tener clara la distinción entre los conceptos constitucionales de “materia imponible” y “hecho imponible”. La “materia imponible” es «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico» y el “hecho imponible” es «un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14).

Igualmente, la redacción del apartado 3 del art. 6 LOFCA tras la reforma efectuada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre²³, dispone que «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales».

Debido a que, después de la mencionada reforma, ambos preceptos presentan «inicialmente la misma literalidad»²⁴, el Tribunal Constitucional emplea el mismo canon de enjuiciamiento o de interpretación para ambos apartados del art. 6 LOFCA.

Así pues, el Tribunal Constitucional advierte que si bien se ha de partir del examen de la definición legal de los hechos impositivos de los tributos en comparación²⁵

²² STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.

²³ Antes de la reforma del art. 6.3 LOFCA, la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de tributos propio «no podía recaer “sobre materias que la legislación de régimen local reserv[ara] a las Corporaciones Locales”, mientras que con la redacción vigente estos tributos “no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales”» (STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 5), es decir, ahora «“(…)‘la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base’ (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4) (...)” (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3)» (STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7).

²⁴ STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7.

para determinar si son coincidentes -y, por tanto, resulta vulnerado el art. 6 LOFCA-, también se ha de tomar en consideración los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo; la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible; la capacidad económica gravada, dado que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza; los supuestos de no sujeción y exención²⁶; así como la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza siempre que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo²⁷.

A continuación, vamos a aplicar esta doctrina sentada por el Tribunal Constitucional a fin de determinar si existe duplicidad de hechos imposables entre los impuestos autonómicos sobre las estancias turísticas y el IVA. Esta doctrina también ha sido aplicada por el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en numerosos de sus pronunciamientos para determinar la inexistencia de doble imposición entre el derogado Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento de las Islas Baleares (ISEETA) y el IVA²⁸.

Por tanto, para abordar este examen debemos analizar y comparar la estructura y los elementos esenciales de dichos gravámenes²⁹:

- Respecto a la *capacidad económica gravada*, los tributos objeto de examen presentan, a nuestro parecer, cierta proximidad ya que el IVA «somete a gravamen, en sus diferentes fases aportadoras de “valor añadido”, todas las entregas de bienes y servicios con la finalidad de recaer sobre la capacidad económica puesta de manifiesto por el consumidor final» [STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 5 b)]. Por su parte, los impuestos sobre estancias turísticas, pese a ser calificados legalmente, en el caso del balear, como impuestos directos, gravan la riqueza puesta de manifiesto al realizar una estancia en un establecimiento turístico, lo que, en definitiva, constituye también un acto de consumo.
- En cuanto al *hecho imponible*, poco tienen en común «gramaticalmente» hablando las definiciones de los hechos imposables de los impuestos autonómicos en cuestión con la del IVA, que, en lo que a nosotros interesa, viene a ser la prestación de servicios de «*hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar*» (art. 11. Uno. 9º en relación con el art. 4 Ley 37/1992, de 20 de

²⁵ STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.

²⁶ STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7.

²⁷ STC 53/2014, de 10 abril, FJ 5.

²⁸ El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares se pronunció en reiteradas sentencias sobre la compatibilidad entre ambos tributos, llegando a la conclusión de que «no se aprecia[ba] esa duplicidad prohibida por el artículo 6.2 LOFCA, al no existir esa superposición del ISEETA con el Impuesto sobre el Valor Añadido» [entre otras, SSTSJ de las Islas Baleares nº 288/2006 (nº Roj: 228/2006) de 21-03-2006, FJ 6; nº 17/2009 (nº Roj: 96/2009) de 15-01-2009, FJ 7].

²⁹ Para pronunciarnos sobre esta cuestión seguimos el canon de enjuiciamiento empleado por el Tribunal Constitucional en su última jurisprudencia, y, en particular, en las SSTC 122/2012, de 5 de junio, FFJJ 4-6; 197/2012, de 6 de noviembre, FFJJ 7 y 8; 210/2012, de 14 de noviembre, FFJJ 5 y 6; 53/2014, de 10 abril, FFJJ 3-6.

diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en adelante LIVA). Mientras que el hecho imponible del IVA está definido por una actividad económica como es la “prestación de servicios” hosteleros, la estancia -hecho imponible de ambos tributos autonómicos-, es el resultado de la prestación de uno de esos servicios, a saber, el de alojamiento.

- Por lo que se refiere al *ámbito objetivo*, para los impuestos catalán y balear es la estancia en los establecimientos turísticos; y para el IVA, las prestaciones de servicios que tienen lugar en dichos establecimientos previstas en el citado art. 11. Uno. 9º LIVA. En relación con este elemento del tributo, el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares ha señalado que el elemento objetivo del ISEETA -y, dada su semejanza con los impuestos sobre estancias turísticas en estudio, entendemos que también el de éstos últimos- difiere del IVA, ya que el primero no «pretende gravar ni la prestación de servicios que se efectúan en alojamientos turísticos, ni siquiera la también prestación de servicios representada por la puesta a disposición de sus usuarios de la habitación y otras dependencias a cambio de un precio, sino que tan sólo persigue captar la capacidad económica que genera el turista que visita las Islas» (STSJ de las Islas Baleares nº 288/2006 (nº Roj: 228/2006) de 21-03-2006, FJ 6). A nuestro juicio, sin embargo, si bien es cierto que los tributos en comparación poseen pretensiones distintas, no es menos cierto que “la estancia”, que conforma el ámbito objetivo de los impuestos autonómicos, es gravada también por el IVA por estar incluida -como servicio de alojamiento- dentro de las prestaciones de servicios realizadas en establecimientos turísticos a las que se aplica este último. Muestra de ello es que, como vimos anteriormente, estos impuestos sobre estancias turísticas forman parte de la base imponible del IVA de las prestaciones de servicios de alojamiento en virtud del art. 78.Dos.4º LIVA por tratarse de tributos que recaen «sobre las mismas operaciones gravadas» por el IVA.
- En lo relativo al *elemento subjetivo*, los gravámenes autonómicos sobre estancias en establecimientos turísticos afectan fundamentalmente, a título de contribuyente, a las personas físicas que realizan una estancia. En cambio, para ser sujeto pasivo a título de contribuyente en el IVA es necesario que las personas físicas o jurídicas que presten estos servicios tengan la condición de empresarios o profesionales (art. 84.Uno.1º LIVA), circunstancia que no se requiere en el caso de los impuestos turísticos. Las notables diferencias que presentan los ámbitos subjetivos de estas figuras impositivas se deben a la disparidad en sus estructuras. Así pues, el IVA cuenta con dos elementos centrales inexistentes –al menos, formalmente- en la configuración legal de los impuestos catalán y balear, como son: «de un lado, la obligación de repercusión del tributo (...) que el destinatario tiene la obligación de soportar; y, de otro, el derecho de los sujetos pasivos del tributo a deducir el IVA soportado» [STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 5 b)]. Dichos elementos tienen la finalidad de que el tributo sea neutral para las actividades económicas, «lo que constituye el principal elemento definitorio de este tributo, como ha resaltado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiteradas ocasiones» [FJ 5 b)]. Ahora bien, aunque aparentemente es apreciable una gran diferencia en relación con el elemento subjetivo, dicha desemejanza simplemente es resultado del modo en que el legislador estatal, en el caso del IVA, y el legislador autonómico, en el caso del impuesto catalán y balear, han decidido configurar este elemento del

tributo, pero, a fin de cuentas, la imposición recae en ambos casos sobre quien realiza la estancia, que, a efectos del IVA, es el consumidor final.

- Por lo que respecta a los *elementos de cuantificación*, se aprecian flagrantes diferencias. En primer lugar, la *base imponible* del IVA, por regla general, es la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo (art. 78. Uno LIVA). En nuestro caso, sería la contraprestación por los servicios prestados en establecimientos turísticos, en la que habría que incluir, en su caso, los propios impuestos sobre estancias turísticas catalán o balear, dependiendo de donde se efectúe el alojamiento. Por su parte, la base imponible de los impuestos sobre estancias turísticas está constituida por el número de días de que consta cada estancia; «no se configura en términos monetarios a diferencia de lo que ocurre con el IVA y se determina totalmente desvinculada de la actividad empresarial y del volumen de negocio» (STSJ de las Islas Baleares nº 288/2006 de 21-03-2006, FJ 6). En segundo lugar, para determinar la *cuota* de IVA se aplica a la base un *tipo de gravamen* porcentual fijo, que será general o reducido dependiendo de la operación gravada (arts. 90 y 91 LIVA), mientras que para el cálculo de la cuota tributaria de los impuestos catalán y balear se emplea una tarifa, consistente en una cantidad de dinero que sendas Leyes conectan con «bases expresadas en una magnitud distinta del dinero»³⁰, como es el número de días de duración de la estancia.
- Por último, la *finalidad extrafiscal* de los tributos también ha de tenerse en cuenta en esta comparación. No obstante, consideramos –ya lo hemos explicado– que, al igual que el IVA, estos tributos autonómicos son impuestos fundamentalmente fiscales que, pese a estar afectados a fines concretos, tienen «como objetivo principal la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago» y no a una determinada finalidad extrafiscal, como podría ser la sostenibilidad medioambiental. Además, tampoco tratan de «estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad» ni «modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)].

Una vez realizado el análisis, consideramos que pese a que lo efectivamente gravado tanto por el IVA como por los impuestos catalán y balear sobre las estancias turísticas son las estancias como actos de consumo, es muy probable que el Tribunal Constitucional determinase, llegado el caso, que estos impuestos autonómicos no son coincidentes con el IVA y que, por tanto, no vulneran la prohibición prevista en el art. 6.2 LOFCA de establecer tributos autonómicos sobre hechos imposables ya gravados por el Estado. A esta conclusión llegamos atendiendo a la última jurisprudencia constitucional dictada al respecto, en la que las diferencias entre los hechos imposables de los tributos objeto de examen en conexión con las de los elementos de cuantificación se consideran factores determinantes para inadmitir la citada duplicidad de hechos

³⁰ Pérez Royo (2016: 216).

imponibles³¹, habida cuenta que en el caso que nos ocupa son, precisamente, estos elementos los que arrojan mayores diferencias³².

Por último, resta por abordar la cuestión relativa a la posible vulneración por los impuestos autonómicos controvertidos del apartado 3 del art. 6 LOFCA, por resultar coincidentes con el IAE, de exacción obligatoria por los Ayuntamientos.

Para ello, llevaremos a cabo un nuevo examen sirviéndonos del mismo test de constitucionalidad que hemos empleado para el art. 6.2 LOFCA, tal y como el máximo intérprete de la Constitución indica que debe hacerse³³:

- La *capacidad económica gravada* difiere completamente en los impuestos en comparación. Mientras que los impuestos sobre estancias turísticas gravan una riqueza real, aunque indirectamente a través de un acto de consumo como es la realización de la estancia, el IAE es un impuesto directo que grava «la riqueza potencial que se pone de manifiesto con el ejercicio de una actividad económica, de cualquier tipo o cualquier circunstancia» (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 6).
- Los *hechos imponibles y elementos objetivos* de los impuestos contrastados distan mucho de coincidir dado que el hecho imponible del IAE «*está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto*» (art. 78 TRLRHL³⁴). En consecuencia, recae sobre «la existencia en abstracto de una actividad comercial con independencia del resultado» de la misma [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)] y, como ha puesto de relieve el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, es difícil admitir que los impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos que, como hemos visto, gravan el consumo, puedan recaer también sobre la actividad económica del hospedaje turístico³⁵.
- Los *sujetos pasivos* marcan una de las principales diferencias entre los impuestos autonómicos y el impuesto local. Son contribuyentes del IAE «*las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en*

³¹ En esta línea, SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 7; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 8; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6; 96/2013, de 23 de abril, FJ 12; y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 4.

³² En este sentido, Herrera Molina (2001: 78), a pesar de considerar que el hecho imponible del ISEETA guardaba una identidad sustancial con el del IVA, puso de manifiesto su duda sobre que el Tribunal Constitucional estimase tal planteamiento «dado el excesivo formalismo que ha mostrado hasta la fecha en la interpretación del art. 6.2 LOFCA». En relación con el nuevo impuesto balear sobre las estancias turísticas, Menéndez Moreno (2016a: 13) sostiene que existe una evidente coincidencia entre éste y el «gravamen de los servicios hoteleros de las operaciones interiores del IVA».

³³ Por todas, SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6. En palabras del Tribunal Constitucional, «resulta conveniente comenzar delimitando el canon de interpretación del nuevo artículo 6.3 LOFCA tomando como punto de partida la doctrina sobre otro precepto perteneciente al mismo bloque de la constitucionalidad, el art. 6.2 LOFCA, debido a que, tras la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, ambos preceptos emplean inicialmente la misma literalidad, expresando que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por ... el Estado” (art. 6.2 LOFCA) y “los tributos locales” (art. 6.3 LOFCA)» (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3).

³⁴ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

³⁵ STSJ de las Islas Baleares nº 464/2007 (nº Roj: 638/2007) de 28-05-2007, FJ 3.

territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible» (art. 83 TRLRHL). Por su parte, los contribuyentes de los impuestos autonómicos no son quienes realizan la actividad de explotación de los establecimientos turísticos, sino quienes se alojan en ellos, que son sobre quienes recae el pago de estos gravámenes. A diferencia de lo que ocurría con el IVA, en este caso no cabe duda de que los sujetos pasivos de los tributos en comparación son distintos. Esta falta de identidad se hace mucho más evidente teniendo en cuenta que no está prevista repercusión alguna en el IAE y, por ende, el impuesto recae claramente sobre el empresario.

- Otra diferencia fundamental entre los tributos examinados la encontramos en sus *elementos de cuantificación*, pues pese a que tanto la cuota de los impuestos autonómicos como la del IAE se obtiene aplicando las correspondientes tarifas, ésta última se determina en base al beneficio medio presunto, es decir, en el caso del IAE «la realización del hecho imponible no se cuantifica con arreglo al beneficio efectivamente obtenido, sino en función de la renta que potencialmente se le presupone a cada tipo de actividad» (STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6).
- En último lugar, el Tribunal Constitucional ha admitido que el IAE, junto con la finalidad recaudatoria, posee de forma parcial una *finalidad extrafiscal* de registro o censo de la generalidad de actividades económicas³⁶. Así pues, de acuerdo con esto es posible vislumbrar una nueva diferencia con los impuestos sobre las estancias turísticas cuya “pretendida” finalidad extrafiscal nada tiene que ver con la censal.

El examen anterior muestra que las desigualdades entre las estructuras del IAE y los tributos que sobre las estancias turísticas han sido establecidos en Cataluña y Baleares son numerosas y sustanciales, por lo que, a nuestro parecer, no existe concurrencia entre éstos y aquél, lo que equivale a descartar que los impuestos autonómicos infrinjan la prohibición de doble imposición del art. 6.3 LOFCA. En este sentido, interesa señalar, como precedente, que el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares ya declaró la inexistencia de coincidencia y solapamiento entre el ISEETA y el IAE en reiteradas ocasiones³⁷.

4.4.- Principales conclusiones en relación con la constitucionalidad de los impuestos sobre estancias turísticas (a la luz del art. 31.1 CE y del art. 6 LOFCA)

En resumen, son básicamente dos las conclusiones que se infieren de las reflexiones que hemos venido efectuando en esta última parte del trabajo:

- De un parte, concluimos que a la luz de la jurisprudencia constitucional, la regulación de los tributos examinados no infringe los principios materiales de justicia tributaria de igualdad y de capacidad económica (art. 31.1 CE) cuya vulneración se ha venido denunciando. Y, desde luego, en modo alguno resulta contraria a la igualdad que reconoce y garantiza el art. 14 CE.

³⁶ STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b).

³⁷ SSTSJ de las Islas Baleares nº 464 a 468 de 28-05-2007, FJ 3; y nº 322/2009 (nº Roj: 707/2009) de 27-04-2009, FJ 3, entre otras.

- Y, de otra parte, pese a que según hemos explicado, no estamos verdaderamente ante prestaciones tributarias de naturaleza extrafiscal, esta circunstancia no conlleva *per se* que los impuestos examinados resulten contrarios a la prohibición de doble imposición establecida en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA. Y es que, a tenor de la última doctrina del Tribunal Constitucional dictada en relación con este precepto, y a diferencia de lo que sucedía en la jurisprudencia precedente en la que constada la ausencia de finalidad extrafiscal del tributo concreto enjuiciado solía declararse vulnerada la prohibición de doble imposición -así sucedió en las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre; 168/2004, de 6 de octubre, o, en fin, 179/2006, de 13 de junio-, a día de hoy basta con que existan diferencias en la configuración *lato sensu* del hecho imponible de los tributos examinados -y, fundamentalmente, en la regulación de sus elementos de cuantificación- para que el máximo intérprete de la Constitución no aprecie la existencia de vulneración del art. 6 LOFCA. Existiendo como existen -y creemos haber demostrado- estas diferencias entre los hechos imponibles de los impuestos catalán y balear, de un lado, y del IVA y del IAE, por otro, no creemos que el máximo intérprete de la Constitución declarara vulnerados aquellos impuestos por contravenir los mandatos establecidos en el art. 6 LOFCA.

BIBLIOGRAFÍA

- Bokobo Moiche, S. (1999). La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la «tasa turística», *REDF-Civitas*, 102, 243-260.
- De Miguel Canuto, E. (2016). Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos de Cataluña, en Gemma Patón García (coord.) *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Madrid, CISS, Wolters Kluwer, pp. 855-874.
- Guervós Maíllo, M^a.A. (2001). Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo. *Derecho y opinión*, 9, 291-307.
- Gutiérrez Bengoechea, M. (2014). Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario», *Revista Técnica Tributaria*, 107, 147-167.
- Herrera Molina, P. (2001). El impuesto balear sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento (problemas constitucionales y de Derecho Comunitario). *Revista Técnica Tributaria*, 55, 69-82.
- Menéndez Moreno, A. (2016a). Las prestaciones patrimoniales, los tributos y sus clases: una clarificación pendiente y necesaria. Como pretexto un nuevo impuesto autonómico: el de las estancias turísticas en Baleares. *Quincena Fiscal*, 10, 13-18.
- (2016b). Los impuestos y las tasas: algunas conclusiones e interrogantes respecto de su regulación actual. *Quincena Fiscal*, 14, 13-20.
- Merino Jara, I (y AA.VV.) (2015). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5^a. ed., Tecnos.
- Pérez Royo, F. (2016). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 26^a ed., Navarra, Civitas-Thomson Reuters.

Bueno, E. & Urbano, L. (2017) «ALGUNAS REFLEXIONES EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS CATALÁN Y BALEAR SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS» *International Journal of Scientific Management and Tourism*. Vol. 3 N°3 pp 65-90

Torres Chávarry, R.D. (2014). Fiscalidad del turismo (reflexiones sobre el régimen fiscal de los establecimientos turísticos en las Comunidades Autónomas). *Impuestos*, 4, 11-34.