

La constitucionalidad del impuesto catalán sobre estancias en cruceros turísticos

Análisis de la [STC 125/2021, de 3 de junio, rec. núm. 4192/2020](#)

José Francisco Sedeño López

Investigador postdoctoral.

Departamento de Derecho Financiero y Filosofía del Derecho.

Universidad de Málaga

Extracto

El Pleno del Tribunal Constitucional (TC) ha declarado la constitucionalidad del impuesto catalán sobre estancias en establecimientos turísticos, cuando estas se producen en embarcaciones de crucero turístico al entender que no se produce duplicidad con respecto a la tasa estatal portuaria del buque. Además, la sentencia considera que no existe una vulneración del principio de igualdad del artículo 31.1, en relación con el artículo 14 de la Constitución española (CE), ni del principio de libertad de circulación de personas y servicios en el territorio nacional recogido en los artículos 157.2 de la CE y el artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. De la misma manera, el TC descarta que la posibilidad de que el Ayuntamiento de Barcelona pueda establecer un recargo municipal sobre las tarifas del impuesto autonómico suponga una invasión de la competencia estatal exclusiva para el establecimiento *ex novo* de tributos locales, ya que su naturaleza es accesoria al impuesto autonómico y en ningún caso supone la creación de un nuevo impuesto local, con independencia de que su cuantía sea elevada o de que su recaudación se desafecte del fondo autonómico al que se destina la recaudación del impuesto catalán.

Nota: Este trabajo se enmarca en la ayuda correspondiente a la Convocatoria 2018 de Proyectos de I+D+i «Retos Investigación», del Programa Estatal de I+D+i: Proyecto RTI2018-098715-B-C21 DER (Políticas Públicas Incentivadoras de la Economía Circular: Sostenibilidad Ambiental, Social y Financiera), cuya investigadora principal es la profesora Yolanda García Calvente.

1. Supuesto de hecho

Mediante la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (Ley 5/2017), se estableció el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos (IEET). Posteriormente, la Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente (Ley 5/2020), modificó, a través de su artículo 5, algunos preceptos de la Ley 5/2017.

En primer lugar, se amplió el apartado 1 del artículo 26 de la Ley 5/2017, de manera que, en el caso de las embarcaciones de crucero turístico, el hecho imponible se entiende realzado, no solo cuando estas estén amarradas a un puerto del territorio catalán, sino también cuando estén «fondeadas», entendiendo como tal el periodo comprendido «desde el momento en que se fondea el ancla hasta el momento en que se quita el ancla de fondo».

Por otro lado, se introduce un artículo 34 bis, en virtud del cual se permite al Ayuntamiento de Barcelona el establecimiento de un recargo sobre el IEET, cuya recaudación no quedará afectada al fondo para el fomento del turismo, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 24.

Los motivos de impugnación del artículo 5 de la Ley 5/2020 son varios. Por un lado, los recurrentes entendían que se producía un supuesto de doble imposición prohibido por el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Co-

munidades Autónomas (LOFCA), en relación con la tasa estatal portuaria del buque (T-1) regulada en los artículos 194 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (RDLeg. 2/2011). De la misma manera, entendían que el gravamen de las estancias en embarcaciones de crucero turístico en el IEET suponía una distorsión injustificada de la libre circulación de personas y servicios en el territorio nacional, proscrita por el artículo 157 de la Constitución española (CE) y el artículo 9 de la LOFCA, así como del principio de igualdad consagrado en el artículo 31.2 de la CE en relación con el artículo 14 de la CE. Finalmente, los recurrentes aducían que permitir al Ayuntamiento de Barcelona el establecimiento de un recargo sobre el IEET suponía una vulneración de los artículos 2, 31.2 y 133.1 de la CE, al entender que el carácter accesorio de los recargos se desvanecía a causa de su elevada cuantía y de la desafección del Fondo para el fomento del turismo, constituyendo un supuesto de creación *ex novo* de tributo local, competencia exclusiva estatal.

Por los motivos descritos, los recurrentes plantearon recurso de inconstitucionalidad (rec. núm. 4192/2020) frente a los preceptos citados mediante escrito registrado el 4 de septiembre de 2020.

2. Doctrina del tribunal

Mediante la Sentencia 125/2021, de 3 de junio (NCJ065604), el Pleno del Tribunal Constitucional (TC) desestimó el recurso planteado.

En primer lugar, con respecto a la posible vulneración del artículo 6 de la LOFCA, entiende el TC que no se produce un supuesto de doble imposición entre el IEET en su modalidad de cruceros turísticos y la tasa estatal portuaria del buque (T-1). El tribunal, tras recordar la jurisprudencia en torno a esta cuestión, analiza los elementos esenciales de ambos tributos, para concluir que no se produce duplicidad entre el impuesto y la tasa. En efecto, en el presente caso no coinciden ni el hecho imponible –la estancia en embarcaciones cuando están amarradas o fondeadas en puerto catalán en el caso del impuesto y la utilización del dominio público portuario en el caso de la tasa–, ni el sujeto pasivo –quien realiza la estancia en el crucero en el caso del impuesto, con independencia de que se prevea que el titular de la explotación de la embarcación de crucero turístico ocupe la posición de sustituto de este, y el beneficiario de la utilización especial de las instalaciones portuarias en el caso de la tasa–, al margen de que existan similitudes entre el devengo –cuando amarre o fondee en el IEET y cuando entre en él las aguas de la zona del servicio del puerto en la tasa– y el cómputo temporal de la estancia para la cuantificación de la cuota. Como recuerda el TC, en estos casos:

no habiendo coincidencia formal ni material en los hechos imponibles (en este caso al tratarse de distinta clase de tributos), resulta indiferente que los elemen-

tos temporales sean semejantes o incluso, aunque no sea el caso, se devenguen por el mismo sujeto. Piénsese que una misma persona es susceptible de realizar diversos hechos imposables devengando tributos diferentes incluso el mismo día (el IRPF y el IP a 31 de diciembre, o el IBI, el IAE y el IVTM a 1 de enero).

El segundo motivo de impugnación también es rechazado. En particular, el TC recuerda que únicamente se producirá una vulneración prohibida de la libertad de circulación de personas y bienes cuando existan:

diferencias tributarias de trato, de hecho o de derecho, que establezcan las comunidades autónomas entre residentes y no residentes sin justificación suficiente (STC 96/2013, FJ 9, con cita en la STC 210/2012, FJ 9) y sean desproporcionadas respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 26; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 5; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4, y 210/2012, FJ 9).

Por tanto, la aplicación de esta doctrina al presente supuesto de hecho permite discernir que, con independencia de que el establecimiento de un gravamen de las características del IEET sobre los cruceros turísticos suponga un aumento de los costes de prestación de servicio, no implica una vulneración de los principios alegados por los recurrentes, en tanto que se aplica a todos los prestadores y usuarios de servicios de estancia en establecimientos turísticos, con independencia de que procedan de Cataluña o de fuera de ella.

Con respecto a la vulneración del artículo 31.1 de la CE en relación con el artículo 14 de la CE en materia tributaria, los recurrentes alegan una diferencia injustificada de trato entre quienes utilizan el crucero turístico y quienes utilizan otro medio de transporte; entre las embarcaciones de crucero turístico y otro tipo de embarcaciones, y entre quienes pernoctan y quienes no pernoctan. Sin embargo, como recuerda el tribunal: «Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas», sin que en este caso quepa observar dicha circunstancia. En cuanto a la primera cuestión, subraya el TC que lo que grava el IEET son las estancias en establecimientos turísticos, con independencia del medio de transporte empleado, y no las visitas turísticas a Cataluña, por lo que falla la identidad entre ambas situaciones. Tampoco existe una desigualdad entre los cruceros turísticos y el resto de las embarcaciones, ya que el IEET prevé expresamente que también estarán sometidos a gravamen: «cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento» (art. 26.3 d) Ley 5/2017), de manera que todas aquellas embarcaciones que no entren dentro de la delimitación objetiva de «crucero turístico» podrán ser gravadas por el IEET con base en esta cláusula. Por último, en cuanto al tratamiento igualitario para quienes pernoctan y no pernoctan subraya el TC que la «no pernoctación también puede generar externalidades», a lo que añade que a la hora de cuantificar el impuesto se tiene en cuenta el número de horas de la escala en puerto catalán, por lo que sí que se refleja la intensidad con la que se realiza el hecho imponible, debiendo por tanto negar que exista uniformidad en el trato a todos los pasajeros.

Avalada la constitucionalidad del IEET en su modalidad de estancias en embarcaciones de crucero turístico, la última cuestión analizada por el TC es la admisibilidad del recargo previsto para la ciudad de Barcelona. Sin embargo, el tribunal rechaza los dos argumentos esgrimidos por los recurrentes, ya que «un recargo no cambia su naturaleza jurídica, como alegan los recurrentes, en función de la entidad de su cuantía ni de la carencia de la naturaleza extrafiscal del tributo sobre el que recae», ya que «determinante de un recargo no es su cuantía, sino su particular estructura». En otras palabras, con independencia del importe del recargo, este no pierde su naturaleza accesorio.

De la misma manera, la desafección del fondo autonómico de fomento del turismo no convierte al recargo en un tributo nuevo, sino que:

[...] no es más que una más firme expresión del principio de autonomía local en la vertiente del gasto (arts. 140 y 142 CE), que implica no solo la plena disponibilidad de las corporaciones locales sobre sus ingresos, sino también la libre decisión sobre el destino de sus fondos.

En definitiva, no se puede aceptar que el legislador catalán hubiera establecido *ex novo* un tributo local, sino que es una expresión de la competencia autonómica para el establecimiento de recargos sobre sus propios impuestos, posibilidad prevista tanto en la legislación estatal (art. 38.2 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales) como en la autonómica (art. 203.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña).

En virtud de todo lo expuesto, el TC desestima el recurso de inconstitucionalidad avalando el IEET en su modalidad de estancias en cruceros turísticos, así como la posibilidad de que el Ayuntamiento de Barcelona pueda establecer un recargo sobre el mismo.

3. Comentario crítico

La sentencia que analizamos supone una nueva confirmación de la doctrina constitucional en torno a la doble imposición y el artículo 6 de la LOFCA. En efecto, tras la reforma operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, lo que se prohíbe es que las comunidades autónomas establezcan tributos sobre «hechos imponible», gravados por el Estado ni por los tributos locales, de manera que como señala Urbano Sánchez (2019): «se ha ampliado el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas» (p. 188). Aplicando esta doctrina al presente supuesto, si bien es cierto que la materia imponible gravada por el IEET es similar a la de la tasa estatal portuaria del buque –los cruceros turísticos–, aunque en ningún caso el hecho imponible es coincidente, pues mientras que en el impuesto se grava «la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto en la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el apartado 3 del artículo 26 en los términos establecidos por la presente ley» (art. 23 Ley 5/2017), la tasa estatal portuaria

grava «la utilización por los buques de las aguas de la zona de servicio del puerto y de las obras e instalaciones portuarias que permiten el acceso marítimo al puesto de atraque o de fondeo que les haya sido asignado y la estancia en los mismos en las condiciones que se establezcan» (art. 194 RDLeg. 2/2011).

Pero es que, además, en este caso, al tratarse de categorías tributarias diferentes –impuesto y tasa–, no cabría apreciar dicha identidad. En cualquier caso, el TC recuerda que se debe: «determinar *ab initio* si efectivamente estos poseen la naturaleza propia y específica de la categoría tributaria que le atribuyen sus denominaciones legales respectivas», ya que no siempre la denominación empleada por el legislador responde a su verdadera naturaleza jurídica –como sucede, en no pocas ocasiones, en el caso de los cánones y las tarifas (Jiménez Compaired, 2015)–, motivo por el cual el TC analiza los elementos esenciales de ambas figuras tributarias. En los supuestos en los que no se observe doble imposición del artículo 6 de la LOFCA, la constitucionalidad «debe enjuiciarse desde el canon de capacidad de pago y de no confiscatoriedad» (Auto 69/2018, de 20 de junio –NCJ063372–, del TC, en relación con la compatibilidad entre impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica y el impuesto sobre actividades económicas). Sin embargo, en este caso, no se realiza dicho análisis, en tanto que los sujetos pasivos entre los tributos analizados tampoco coinciden, tal y como subraya el TC.

Por el contrario, mayores interrogantes plantean el resto de cuestiones abordadas en esta sentencia. Sin perjuicio de que la argumentación del TC sobre la no vulneración de los principios de libre circulación de personas y bienes y del principio de igualdad no merezca en nuestra opinión ningún reproche, nos surgen dudas sobre si el ámbito autonómico es el más adecuado para gravar las estancias en establecimientos turísticos.

De esta forma, autores como Adame Martínez (2013) o Lucas Durán (2018) se han mostrado favorables al establecimiento de esta clase de tributos a nivel local, en tanto que la mayoría de los servicios consumidos por los turistas son prestados por los ayuntamientos; es decir, siguiendo la terminología empleada por la Ley 5/2017, son estos quienes internalizan los costes no asumidos por la actividad turística. En este sentido, coincidimos con el TC cuando sostiene que el IEET no es un impuesto extrafiscal, en tanto que dicha finalidad no se refleja en su estructura, con independencia de las declaraciones realizadas por el legislador. Sin embargo, estamos de acuerdo con Soto Moya (2020), cuando afirma que, a pesar de no poder ser calificados como impuestos extrafiscales puros, este tipo de figuras pueden coadyuvar a la consecución de un modelo turístico más sostenible.

En el mismo sentido, Patón García (2020) denomina a este tipo de instrumentos económicos como «tributos restaurativos», cuya «funcionalidad ambiental [...] gira sobre la afectación de su recaudación a fines de protección y conservación ambiental, de manera que se orientan como instrumentos financieros de gasto público ambiental» (p. 190). De esta forma, a pesar de que exista consenso en torno a la ausencia de una finalidad extrafiscal pura, tal y como recalca el TC en su sentencia, sí podemos afirmar que, en la

medida en que su recaudación se destine a una finalidad relacionada con el fomento del turismo sostenible, este tipo de tributos pueden llegar a ser instrumentos realmente útiles para atender los objetivos en materia de sostenibilidad. En el presente caso, la recaudación se destina al fondo para el fomento del turismo (arts. 48 y ss. Ley 5/2017), cuyo objetivo es «financiar políticas turísticas para la mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad», por lo que cumple con los parámetros del denominado «tributo restaurativo» en los términos expuestos. Como señala esta autora, esta figura aún no muy explorada en el ordenamiento jurídico-tributario español es muy común en el derecho comparado, existiendo argumentos de peso para su extensión al resto del territorio nacional.

Hasta el momento, solo Cataluña y Baleares –mediante 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– han aprobado tributos de estas características, aunque no debería descartarse que en el futuro otras comunidades autónomas se sumaran a esta posibilidad, en tanto que parece compatible con el impuesto sobre el valor añadido (Urbano Sánchez, 2018), además de que son figuras que presumiblemente gozarían de aceptabilidad social (Patón García, 2020). Con el objetivo de adelantarse a esta posibilidad y evitar potenciales conflictos judiciales y habida cuenta de los argumentos favorables para su implantación en el ámbito local, consideramos que la sentencia objeto de comentario vuelve a poner sobre la mesa el debate sobre el establecimiento de un impuesto local potestativo sobre las estancias turísticas, tal y como ya propusiera la Comisión de expertos sobre la revisión del modelo de financiación local.

Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. (2013). Turismo y financiación municipal: estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo. *Tributos locales*, 112, 13-61.
- Jiménez Compaired, I. (2015). Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales. En F. Adame Martínez (dir.), *Fiscalidad ambiental en España: Situación actual y perspectivas de futuro* (pp. 113-138). Thomson Reuters Aranzadi.
- Lucas Durán, M. (2013). Nuevas figuras tributarias en el ámbito municipal ante la crisis financiera actual y su coordinación con la hacienda autonómica y estatal. En I. Merino Jara (dir.), *La Hacienda Local: cuestiones actuales* (pp. 197-261). Instituto de Estudios Fiscales.
- Patón García, G. (2020). Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental. En G.M. Luchena Mozo (dir.) y M. E. Sánchez López (dir.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (pp. 183-212). Atelier.

Soto Moya, M. M. (2020). *Objetivos de desarrollo sostenible y economía circular: Desafíos en el ámbito fiscal*. Comares.

Urbano Sánchez, L. (2018). ¿Es factible la implantación de un impuesto sobre estancias turísticas en el ámbito local? *International journal of scientific management and tourism*, 2, 539-561.

Urbano Sánchez, L. (2019). La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero. *Crónica tributaria*, 172, 185-200.