Cámara
Ibiza y Formentera

Cámara
Ibiza Formentera
25 ENE. 2016
ENTRADA Nº 27

La fiscalidad medioambiental y el proyecto de ley balear del impuesto sobre las estancias turísticas

EY
Building a better working world

INDICE

A) Objeto del Informe

B) La tributación medioambiental: análisis a la luz del impuesto balear sobre las estancias turísticas

1. Definición de tributo medioambiental: marco normativo

2. Encuadre del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares como impuesto medioambiental:

2.1. Los elementos configuradores del tributo deben revestir carácter medioambiental
2.2. El tributo debe gravar los efectos nocivos para el medioambiente provocados por aquellas actividades que los originen
2.3. El tributo debe tener carácter finalista
2.4. El impuesto debe gravar el daño o riesgo

3. Análisis de la compatibilidad entre el impuesto balear sobre las estancias turísticas y otras figuras impositivas
3.1. Consideraciones generales
3.2. Análisis específico respecto del impuesto balear sobre las estancias turísticas

4. El impuesto sobre estancias turísticas catalán
5. Delimitación positiva y negativa: jurisprudencia del Tribunal Constitucional y su evolución

C) Derecho comparado: gestión recaudatoria de la ecotasa

D) Estudio de la naturaleza jurídica de las Cámaras de Comercio y su posible participación en la gestión de la recaudación del proyectado impuesto balear sobre las estancias turísticas: análisis de la viabilidad del cobro del impuesto en puertos y aeropuertos

E) Conclusiones

Cámara Illes y Formentera

A) Objeto del Informe

La fiscalidad medioambiental está adquiriendo una creciente importancia en los sistemas tributarios de nuestro entorno, especialmente en el ámbito de la Unión Europea. En el caso español, este campo de la tributación también ha evolucionado en estos últimos años con la creación de diversas figuras tributarias en el ámbito autonómico y estatal, con el fin último de reparar el impacto medioambiental que ciertas actividades económicas tienen sobre el medio natural.

En este sentido, el pasado 8 de enero de 2016 el Consejo de Gobierno de las Islas Baleares aprobó el "Proyecto de Ley del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible", mediante el cual se pretende reparar el impacto negativo que del turismo se pudiera derivar como consecuencia de la explotación excesiva de los recursos territoriales y medioambientales, favoreciendo así el mantenimiento de la competencia de las Islas respecto de otros destinos turísticos a través del fomento del turismo sostenible, de la preservación del medio natural, y de la recuperación y rehabilitación de su patrimonio histórico-cultural.

Habida cuenta lo anterior, el objeto de este Informe es analizar la incidencia del proyectado impuesto balear sobre las estancias turísticas en conexión con los principales requisitos que la normativa y jurisprudencia viene exigiendo de los tributos medioambientales, tomando en consideración para ello otras figuras impositivas creadas por otros territorios, tanto desde el punto de vista meramente nacional como desde el punto de vista del Derecho comparado.

Asimismo, se lleva a cabo un análisis de la naturaleza jurídica de las Cámaras de comercio en conexión con su posible implicación en las labores de gestión del nuevo impuesto sobre estancias turísticas.

B) La tributación medioambiental: análisis a la luz del impuesto balear sobre las estancias turísticas

Para poder analizar la situación actual de la fiscalidad medioambiental que recae sobre el proyectado impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares debemos delimitar el concepto jurídico de los tributos que podemos considerar como medioambientales.

Este Informe se sustenta principalmente en las características definidas para el nuevo tributo balear, según lo indicado por el Proyecto de Ley aprobado por el Consejo de Gobierno de las Islas Baleares; todo ello sobre la base de las características propias que la normativa comunitaria, nacional y autonómica otorgan a las figuras impositivas medioambientales. Asimismo, el análisis efectuado toma en consideración análogas figuras impositivas ya aprobadas en otras Comunidades Autonómicas, como lo es el impuesto catalán sobre las estancias turísticas aprobado por la "Ley 5/2012, del 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos".

En este punto, es preciso recalcar el elevado nivel de litigiosidad nacido alrededor de la imposición medioambiental, litigiosidad que alcanza, tanto a las normas que desarrollan las leyes creadoras de estos tributos como a las liquidaciones tributarias individualizadas

Cámara
Ibiza y Formentera

resultantes de las mismas. Es por ello que en los próximos apartados se pasan a exponer las características típicas que definen la figura del tributo medioambiental, a fin de que éstas sirvan de base para el análisis de la adecuación a Derecho del proyectado impuesto balear sobre estancias turísticas.

1. Definición de tributo medioambiental: marco normativo

1.1. Para tratar de delimitar cuándo nos encontramos ante un verdadero tributo de naturaleza medioambiental debemos acudir a su evolución conceptual a lo largo de estos últimos años tanto en el campo jurisprudencial como en las diversas definiciones de su naturaleza que nos podemos encontrar en las diferentes regulaciones normativas actualmente en vigor, tanto a nivel nacional como comunitario.

1.2. En primer lugar, el artículo 31 de la Constitución Española consagra como principio fundamental de nuestro sistema tributario el principio de capacidad económica que debe presidir como regla general las relaciones financieras entre los contribuyentes y la Administración para el sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, se reconoce que en nuestro sistema tributario, justificado por el sostenimiento del gasto público, se debe utilizar en su propia configuración el principio de capacidad económica. En este artículo se establece una finalidad primordial de nuestro sistema tributario y es que se justifica la existencia del mismo para sostener el gasto público.

De hecho, los ingresos corrientes de las tres Administraciones, tanto Estado como Comunidades Autónomas y entidades locales provienen fundamentalmente de este tipo de ingresos, considerados como ordinarios en su actividad, para poder financiar los gastos de todos estos niveles administrativos.

No obstante, una vez señalado que la justificación de la creación de un sistema tributario responde a la financiación del gasto público, atendiendo asimismo a otros principios como igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, debemos destacar, en lo que afecta a este Informe, que dicho sistema tributario también puede ser utilizado con otras finalidades distintas a la obtención de recaudación para financiar el gasto público. Es en este punto en el que se incardina la posible introducción de figuras impositivas como la analizada en este Informe.

En la propia Constitución Española, el artículo 45 señala que los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, por lo que se admite la utilización, por parte de las Administraciones, de sus presupuestos de gastos y de ingresos para defensa del medio ambiente, donde debe residir toda política medioambiental de dichos poderes públicos.

Por tanto, la defensa del medioambiente se puede llevar a cabo desde el presupuesto de gastos, ya sea mediante subvenciones y transferencias al sector privado de la economía para mejora del mismo o mediante la gestión directa de actuaciones medioambientales públicas y desde el presupuesto de ingresos, ya sea mediante el mecanismo del establecimiento de beneficios fiscales para aquellos agentes económicos cuyas conductas sean respetuosas con el medio ambiente o ya sea mediante la obtención de ingresos de carácter tributario para la mejora del medioambiente, como lo es el impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares.

Cámara
Ibiza y Formentera

Desde el punto de vista de los ingresos vinculados a una política medioambiental activa por parte de los poderes públicos, no podemos olvidar que, además de los tributos medioambientales, también existen otras vías de obtención de ingresos como son el establecimiento de sanciones de carácter administrativo para aquellos agentes económicos cuyas conductas no sean respetuosas con el medioambiente. Según lo anterior, la nota de los ingresos tributarios de carácter medioambiental es que deben tener como única finalidad políticas de defensa del medioambiente, descartándose la utilización de los mismos para otras finalidades como sería la meramente recaudatoria para financiar el presupuesto de gasto público en su totalidad.

1.3. Acudiendo a la norma fundamental de nuestro derecho tributario, la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, "**LGT**"), aplicable a todas las Administraciones Tributarias, tanto Estatal, como Autonómicas y Locales, en su artículo 2 establece que el sistema tributario, aunque tiene como finalidad primordial el sostenimiento de los gastos públicos, también se podrá utilizar como instrumento de la política económica general atendiendo siempre a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española. Asimismo, dentro de esta finalidad secundaria del sistema tributario estaría encuadrada la mejora y protección del medio ambiente, ya sea mediante el establecimiento de beneficios fiscales, mecanismo de mayor arraigo en nuestro sistema tributario sobre todo en los tributos estatales y locales o ya sea mediante la creación de los conocidos como impuestos medioambientales.

1.4. A mayor abundamiento, en una ley que no debemos considerar como de naturaleza tributaria, como la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, de Patrimonio Natural y Biodiversidad, en su artículo 5 se señala que las Administraciones Públicas promoverán la utilización de medidas fiscales con la finalidad de la conservación de la naturaleza. Por tanto, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, incluso en una ley que no tiene carácter tributario, se establece que cualquiera de nuestras administraciones puede utilizar su sistema fiscal para protección y mejora del medioambiente, ya sea mediante el mecanismo de regulación de beneficios fiscales o ya sea incluso mediante la creación de figuras tributarias medioambientales.

1.5. En cuarto lugar, dentro de este compendio normativo que justifica la tributación medioambiental, no podemos dejar de mencionar el derecho comunitario.

En este sentido, el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en su artículo 191, consagra la utilización por los Estados Miembros del principio de "*quien contamina paga*" con la finalidad de proteger el medioambiente, circunstancia que permite el establecer disposiciones de carácter fiscal con el mencionado objetivo.

Este precepto resulta realmente importante ya que admite la utilización fiscal del principio conocido como "*quien contamina paga*", pues hasta fechas recientes en nuestro sistema tributario se había utilizado en exclusiva el principio de "*quien no contamina no paga*" por la vía de los beneficios fiscales.

Asimismo, en el marco de lo establecido por el artículo 195 del TFUE, las instituciones comunitarias –en particular, la Comisión y el Parlamento Europeo– se han pronunciado a favor de la importancia de la dimensión medioambiental y sostenible del turismo dentro del contexto del turismo sostenible, responsable o ético, configurándose dichos fines como la base de la finalidad extrafiscal de los tributos medioambientales que gravan el turismo.

En este sentido, procede traer a colación la reciente Resolución del Parlamento Europeo de 29 de octubre de 2015, sobre nuevos desafíos y estrategias para promover el turismo en Europa, que toma en consideración diversas cuestiones para plantear el marco de acción de la Comisión en la materia. Entre las referidas cuestiones, a los efectos que aquí nos convienen, procede hacer hincapié en las siguientes:

- la consonancia que debe existir entre el turismo sostenible, accesible y responsable con la naturaleza, el paisaje y los destinos urbanos, la cual se basa en la eficiencia de los recursos, la movilidad sostenible y la protección del clima, ayudando asimismo a preservar el medio ambiente local (en particular, de las regiones montañosas y costeras) y a proporcionar resultados duraderos en términos de crecimiento regional, dando respuesta a las crecientes demandas de calidad de los viajeros y ayudando a las empresas a competir, y
- los nuevos retos del sector en relación al aumento de la competencia de destinos de terceros mercados emergentes y menos caros o la consonancia existente entre el turismo sostenible y

Tal y como se pondrá de manifiesto más adelante, los anteriores considerandos utilizados por el Parlamento Europeo coinciden con los fines tomados en cuenta por el Proyecto de Ley del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares.

De igual modo, entre 2001 y 2014 la Comisión publicó siete comunicaciones acerca de sus orientaciones políticas para el desarrollo del sector turístico, entre las que cabe destacar las siguientes por la especial incidencia que las mismas hacen sobre el turismo sostenible y competitivo, términos éstos también en los que se basa la normativa balear del nuevo tributo aquí analizado. En particular:

- Mediante la Comunicación de 19 de octubre de 2007 –Agenda para un turismo europeo sostenible y competitivo– la Comisión presenta la opción del desarrollo sostenible para garantizar la competitividad a largo plazo del turismo, reiterando que "la meta inmediata del crecimiento y la creación de empleo va a la par con la defensa de los objetivos sociales y medioambientales". De tal manera que el reto consiste en la conservación y gestión sostenibles de los recursos naturales y culturales, la minimización de la contaminación y el uso de los recursos en los destinos turísticos, incluida la producción de residuos, la gestión del cambio en interés del bienestar de la comunidad, la reducción de la estacionalidad de la demanda o la lucha contra el impacto medioambiental del transporte relacionado con el turismo. De hecho, entre los nueve principios proclamados para lograr un turismo competitivo y sostenible, uno de ellos es: "Reflejar un impacto en los costes (quien utiliza y contamina paga)", según el cual los precios deberían reflejar los costes reales para la sociedad derivados de las actividades de consumo y producción.

- A través de la Comunicación de 30 de junio de 2010 –Europa, primer destino turístico del mundo: un nuevo marco político para el turismo europeo– la Comisión reconoce que a pesar de que la Unión Europea ha creado varios instrumentos para facilitar a las empresas la buena gestión medioambiental, la respuesta de las empresas turísticas a las preocupaciones por la sostenibilidad ha sido muy variable. Recalca además que la competitividad del turismo está estrechamente relacionada con su sostenibilidad y que la

misma incluye varios aspectos: la utilización responsable de los recursos naturales, la consideración del impacto medioambiental de las actividades –producción de residuos, presión sobre el agua, el suelo y la biodiversidad, etc– y la utilización de energías limpias o la protección del patrimonio, entre otros.

1.6 Por último, el Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares, aprobado por la Ley Orgánica 1/2007 de 28 de febrero, también regula el marco para la creación de impuestos medioambientales propios. Así, el artículo 30 otorga competencia exclusiva a la Comunidad Autónoma en materia de turismo (apartado 11) y de protección del medio ambiente (apartado 46). Asimismo, en relación con su sistema de financiación, los artículos 120 y 121 del referido Estatuto habilitan a la Comunidad Autónoma para adoptar aquellas medidas financieras que le permitan obtener los recursos suficientes para atender de manera estable y permanente la ejecución efectiva de sus competencias.

2. Encuadre del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares como impuesto medioambiental:

Una vez analizada la normativa actualmente en vigor sobre la tributación medioambiental, podemos concluir que, para definir el proyectado impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares como un tributo de carácter medioambiental, éste debe cumplir una serie de características:

2.1. *Los elementos configuradores del tributo deben revestir carácter medioambiental*

Atendiendo a los elementos configuradores de los tributos medioambientales, se pueden distinguir tributos medioambientales plenos y limitados.

Se denominan tributos medioambientales plenos aquellos en los que todos sus elementos configuradores de la obligación tributaria revisten este carácter y tributos medioambientales limitados donde al menos uno de sus elementos configuradores de la obligación tributaria reviste carácter medioambiental.

En el caso del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares, según el Proyecto de Ley citado, el mismo se encuadraría dentro de la categoría de impuesto medioambiental limitado, pues, tal y como se detalla a continuación, la cuota tributaria se determina sobre un criterio de capacidad económica del contribuyente, si bien se incluye la posibilidad de aplicación de bonificaciones que sí revisten carácter medioambiental:

- La cuota tributaria del impuesto balear sobre las estancias turísticas se determina en base a la clase de establecimiento turístico en el que se aloje el turista, de tal manera que a menor capacidad económica mostrada a través de la elección del alojamiento escogido, menor cuota le corresponde soportar al contribuyente. Por ejemplo, la cuota tributaria a pagar por un turista que se hospeda en un hostal o en un albergue es de 0,5 euros por día o fracción, mientras que aquel que se aloje en un hotel de cinco estrellas deberá soportar una cuota cuatro veces superior, esto es, de 2 euros al día o fracción.

  A efectos clarificadores, incluimos a continuación la relación de cuotas tributarias fijadas por el artículo 13 del Proyecto de Ley, tras cuya revisión se puede claramente apreciar la

correlación existente entre la cuota fijada para el impuesto y la capacidad económica del contribuyente puesta de manifiesto a través de la estancia elegida:

Classes d'establiments turístics	*Euros/dia d'estada o fracció*
Hotels, hotels de ciutat i hotels apartaments de cinc estrelles, cinc estrelles gran luxe i quatre estrelles superior	2
Hotels, hotels de ciutat i hotels apartaments de quatre estrelles i tres estrelles superior	1,5
Hotels, hotels de ciutat i hotels apartaments d'una, dues i tres estrelles	1
Apartaments turístics de quatre claus i quatre claus superior	2
Apartaments turístics de tres claus superior	1,5
Apartaments turístics d'una, dues i tres claus	1
Establiments d'allotjament no residencials d'empreses turisticoresidencials	2
Habitatges turístics de vacances, habitatges objecte de comercialització d'estades turístiques i habitatges objecte de comercialització turística	1
Hotels rurals, agroturismes, hostatgeries i allotjaments de turisme d'interior	1
Hostals, hostals residència, pensions, posades i cases d'hostes, campaments de turisme o càmpings	0,5
Albergs i refugis	0,5
Altres establiments o habitatges de caràcter turístic	1
Embarcacions de creuer turístic	1

- Asimismo, el Proyecto de Ley incorpora dos bonificaciones:

  - Bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra para estancias en temporada baja.
  - Bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra correspondiente al día noveno y siguientes en aquellos casos de estancias en un mismo establecimiento durante un periodo superior a ocho días.

  Según la exposición de motivos del Proyecto de ley del impuesto aquí analizado, ambas bonificaciones se determinan en función de un criterio medioambiental: en el primer caso, la desestacionalización del turismo y por tanto la lucha contra el impacto negativo que el turismo en masa tiene sobre el territorio en el primer caso; en la segunda bonificación descrita, el fomento de las estancias prolongadas, en tanto que implica un uso menos intenso de los grandes medios de transporte y en definitiva, un menor impacto medioambiental.

Una vez analizada la configuración de los elementos del impuesto balear sobre las estancias turísticas, resulta primordial reiterar a estos efectos que los elementos configuradores de la obligación tributaria, considerando como tales, base imponible y tipos de gravamen, deben ser regulados en función de criterios medioambientales. Es decir, no resultaría suficiente el definir el hecho imponible atendiendo a criterios de carácter medioambiental mientras que los elementos que determinan la obligación tributaria principal desde un punto de vista cuantitativo

no atiendan a tales criterios. Esto es, el criterio de capacidad de pago sólo debe ser utilizado de forma indirecta nunca de forma exclusiva para que un tributo pueda ser calificado como medioambiental.

Esta característica es plenamente compatible con lo regulado en la LGT, donde se establece que la base imponible puede ser una magnitud no dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible, debiendo regularse el mismo en relación a una actividad contaminante y la base imponible tratando de medir la misma.

Por lo tanto, incluso cuando se entienda que el hecho imponible del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares (estancias, por días o fracciones, en los establecimientos turísticos incluidos en el Proyecto de Ley) alberga carácter medioambiental, lo cierto es que la cuota tributaria no se determina, desde un punto de vista cuantitativo, en función de criterios medioambientales sino más bien de capacidad económica del contribuyente, salvo en los casos en que se aplique una bonificación a la cuota íntegra.

Por ello, resultaría conveniente, desde un punto de vista de encaje del impuesto en los requisitos exigidos por la tributación medioambiental, la inclusión de elementos de carácter medioambiental en la cuantificación del hecho imponible, cuales podrían ser, a modo de simple ejemplo, la certificación de eficiencia energética del alojamiento, la justificación de acogimiento a programas de carácter medioambiental o la inversión en energías renovables por parte de los establecimientos. De esta manera, el impuesto propuesto podría llegar a tener naturaleza progresiva, de tal manera que la alícuota se vería incrementada o disminuida en función de los incentivos ecológicos del establecimiento turístico. A fin de facilitar el cálculo de la cuota a recaudar por los establecimientos turísticos, la propia norma podría incluir una escala de las cuotas tributarias a pagar en función del cumplimiento de los elementos de carácter medioambiental fijados por la normativa. Siguiendo con esta propuesta, el turista que se alojase en un establecimiento turístico conocido como "alojamientos verdes, ecológicos o sostenibles", los cuales, por ejemplo, utilizan tecnologías, diseños de interior y arquitectura que respetan el medio ambiente, que minimizan la utilización excesiva de energía, la huella hídrica o la contaminación y generación de CO^2 pagaría una cuota íntegra inferior que aquel que elija un establecimiento turístico que en nada respete las anteriores exigencias. Ello consolidaría el carácter medioambiental de los elementos integradores del impuesto, mejorando así la técnica legislativa de la norma desde el prisma de la fiscalidad medioambiental.

En este punto, es menester tener en consideración que la Comisión Europea ya desarrolló un sistema de certificación de procesos y servicios en relación con el medio ambiente, conocido como "Etiqueta Ecológica", como un mecanismo voluntario a través del cual se expide una certificación, bajo la autoridad de la Comisión, respecto de aquellos servicios que cumplen con estándares de eficiencia y calidad ambiental[1].

Una vez concluido lo anterior, resulta necesario recalcar el hecho de que, según el apartado tercero del artículo 12 del Proyecto de Ley del impuesto aquí analizado, la determinación de la base imponible se debe calcular, como regla general, mediante el régimen de estimación directa descrito en los anteriores párrafos. No obstante, para aquellos casos en los que así se

[1] Última modificación mediante el Reglamento (CE) núm. 66/2010, publicado en 2010.

prevea reglamentariamente, se podrá acudir al régimen de estimación objetiva, en cuyo caso para la determinación de la base imponible se podrán utilizar, entre otros, los signos, índices o módulos siguientes: tipo y la categoría de establecimiento, período de apertura, número de plazas, temporada o estación en que el establecimiento permanezca abierto, grado de empleo, valor catastral del inmueble y localización geográfica del establecimiento en el territorio de las Islas Baleares. Se trata, por tanto, a priori al menos, de elementos que determinan la obligación tributaria principal desde un punto de vista cuantitativo no medioambiental.

Por último, el artículo 12.3.c) del Proyecto de Ley habilita la posibilidad de que la Administración aplique, cuando proceda, el régimen de estimación indirecta sobre la base de un desarrollo reglamentario todavía no efectuado.

***2.2** El tributo debe gravar los efectos nocivos para el medioambiente provocados por aquellas actividades que los originen*

El gravamen del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares debe impactar directamente sobre aquellos efectos negativos para el medioambiente provocados por aquellas actividades que los originen, debiendo incluirse en las mismas a la totalidad de dichas actividades, según el principio de justicia y generalidad del sistema tributario. Esto es, lo que se debe gravar es la actividad contaminante con independencia de quién sea el que la genera, no cabiendo configurar un tributo como medioambiental si sólo es objeto de dicho gravamen determinado sector y quedan excluidos otros sectores o agentes económicos que también generan riesgos para el medioambiente en el desarrollo de sus actividades. Por tanto, a modo de ejemplo, el impacto negativo del turismo se produce con independencia del tipo de turistas y su origen; por ello, no podría considerarse el tributo como medioambiental si gravara a sólo un tipo de ellos.

No debemos olvidar que el principio general de la tributación medioambiental es el que contamina paga, pero todo aquel que contamina, no sólo algunos de los que contaminan.

Asimismo, no puede aducirse que para establecer tributos medioambientales, debido a problemas de medición de bases imponibles, sólo se puede gravar a determinadas actividades, sino que se deben gravar todas aquellas actividades que generan el mismo riesgo para el medioambiente ya que, de lo contrario, se estaría atentando contra los principios de generalidad, justicia y equidad del sistema tributario. Consecuencia de lo anterior, no tendría sentido que el impuesto gravase únicamente las estancias turísticas en alojamientos regulados según la normativa sectorial y no aquellos sobre los que, por no cumplir con la normativa aplicable, la Administración tributaria no tendría manera de calcular la base imponible del impuesto. Y ello porque, si bien en este tipo de impuestos el contribuyente es el turista (o, en los términos del artículo 6.1 del Proyecto de Ley: "la persona física que lleve a cabo una estancia en un establecimiento turístico") la recaudación del mismo se articula mediante la figura del sustituto, en la que se integran, ya sí, las personas físicas o jurídicas que exploten un establecimiento turístico. De tal manera que, podría darse la situación de que no conociendo las autoridades la existencia de un establecimiento turístico, no se pueda calcular la base imponible del impuesto y por tanto exigir su pago a través del sustituto.

A fin de evitar la anterior situación, la propia exposición de motivos del Proyecto de Ley recalca el amplio abanico de sujeción al impuesto, que no afecta únicamente a los

establecimientos hoteleros más habituales, sino que incluye también los cruceros turísticos que hacen escala en los puertos de las Islas Baleares y las viviendas turísticas regulados en la normativa autonómica e, incluso, los establecimientos que se comercializan al margen de esta normativa, las cuales han incrementado materialmente su oferta turística en los últimos ejercicios.

Por último sería necesario para poder aplicar estos tributos de forma eficiente el que existiera un elevado nivel de colaboración entre las diferentes administraciones ya que en la materia medioambiental tienen competencias los tres niveles territoriales. Así por ejemplo, teniendo en consideración que en varios municipios insulares un amplio número de las plazas turísticas se ocupan a través de webs de alquiler vacacional en donde, como es bien sabido, el control de los agentes públicos sobre los ingresos y pernoctaciones que tienen lugar es más limitado y la incidencia en la economía sumergida es más acusada que en el resto de alojamientos regulados, resulta esencial una coordinación eficiente entre administraciones para que el gravamen del impuesto no sólo sea ciertamente soportado en la práctica por aquellos contribuyentes alojados en establecimientos regulados o respecto de los que los agentes públicos puedan efectuar un control más efectivo.

2.3. *El tributo debe tener carácter finalista*

El tributo debe, asimismo, tener carácter finalista, esto es, los ingresos obtenidos por la recaudación del mismo deben destinarse a financiar gastos de carácter medioambiental para la mejora y protección del medioambiente. Este principio se desprende de la normativa actualmente en vigor señalada ya que, tal y como hemos destacado, el sistema tributario debe servir para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el criterio de capacidad económica, mientras que en el caso de tributos dirigidos a otra finalidad, esto es, no recaudatoria, la recaudación de los mismos debe servir para atender a tales políticas o a los gastos vinculados para el desarrollo de las mismas. En ningún caso podríamos calificar al impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares como medioambiental si los ingresos a los que diera origen no estuvieran afectos o al menos vinculados al desarrollo de políticas medioambientales.

Por otro lado, si se destinan los ingresos procedentes de este tributo a políticas medioambientales, estaríamos ante una afectación indirecta, mientras que si los ingresos obtenidos financian en exclusiva gastos públicos de protección ambiental causados por la actividad objeto de gravamen estaríamos ante una afectación del tributo de carácter directo.

Tomando lo anterior en consideración, podemos confirmar que de la regulación legal de este tributo sí se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial medioambiental, así como su afección a la financiación de fines concretos. En la práctica, este requisito se cumpliría siempre que el producto íntegro del gravamen medioambiental se destinara a la financiación de actividades de tipo medioambiental como, por ejemplo, la previsión, la prevención, la planificación, la información o la formación medioambientales.

Ciertamente, la exposición de motivos del Proyecto de Ley del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares recalca que dicho impuesto 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, mencionando expresamente en este sentido el antecedente que al

respecto obra en relación con el impuesto análogo creado en Cataluña y otras regiones y países del entorno.

A tal efecto, el artículo 19 del Proyecto de Ley regula la creación de un "fondo para favorecer el turismo sostenible", el cual debe nutrirse del producto de la recaudación de este nuevo tributo y que se debe destinar a financiar, total o parcialmente, inversiones y otros gastos que, en ejecución de los proyectos que se destinen a actuaciones como las siguientes:

- La protección, preservación, modernización y recuperación del medio natural, rural y marino,
- El fomento de la desestacionalización, la promoción turística y el desarrollo de infraestructuras, todo ello orientado al objetivo del turismo sostenible,
- La recuperación y rehabilitación del patrimonio histórico y cultural,
- El impulso de proyectos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica (I + D + I) que contribuyan a la diversificación económica o relacionados con el ámbito turístico,
- La mejora de la formación y la calidad del empleo del sector turístico, y
- La inversión en infraestructuras de servicios públicos esenciales para compensar el impacto del turismo, especialmente las sociales y sanitarias.

Asimismo, teniendo en cuenta que el desarrollo sostenible requiere la colaboración y la participación de la sociedad, el artículo 20 del Proyecto de Ley regula la creación de la Comisión de Impulso del Turismo Sostenible, órgano en el que deben participar las administraciones públicas y los agentes económicos y sociales y que elaborará un plan anual de impulso del turismo sostenible que fije los objetivos anuales prioritarios, con criterios de equilibrio territorial, siendo ésta la encargada de velar por la aplicación de dicho fondo.

Por lo tanto, al menos desde un punto de vista puramente teórico, el Proyecto de Ley del impuesto sí parece cumplir con el carácter finalista que la tributación medioambiental viene exigiendo al respecto.

En todo caso, dicho carácter finalista también se debe poner de manifiesto desde un punto de vista eminentemente práctico, el cual tiene su máximo exponente ante la fase probatoria en un proceso jurisdiccional en el que se cuestione la finalidad real del impuesto. En tal caso, las autoridades baleares deberían estar en posición de justificar, con documentación probatoria suficiente, que los ingresos obtenidos mediante la recaudación del impuesto han sido ciertamente destinados al sostenimiento de gastos de índole medioambiental.

La anterior afirmación toma especial relevancia tras la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2015 (núm. recurso 1533/2014), mediante la cual, en un proceso en el que se enjuiciaba la compatibilidad del canon eólico gallego con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Tribunal confirmó que –pudiendo plantearse dudas razonables para analizar en detalle la compatibilidad del canon con el IAE–, la suficiencia probatoria que la Xunta de Galicia llevó a cabo en relación con la conexión demostrada entre los ingresos obtenidos mediante el canon eólico y la persecución de objetivos de naturaleza medioambiental por la Administración

autonómica resultaba suficiente para demostrar la naturaleza extrafiscal del canon, validando por tanto esta figura impositiva.

2.4. El impuesto debe gravar el daño o riesgo

Por último, el impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares debe gravar el daño o riesgo, aunque sea de modo potencial, que el impacto del turismo pueda producir en el medioambiente, y no gravar meramente el impacto económico de los mismos en las Islas a través, por ejemplo, del consumo. Este requisito está relacionado con el primero anteriormente expuesto ya que en aquel estábamos delimitando las características de la base imponible y la cuota tributaria de este tipo de tributos y en este requisito estamos delimitando la naturaleza y objeto de gravamen del mismo. Esta vinculación al daño medioambiental como objeto de gravamen resulta fundamental para no incurrir en doble imposición con otros tributos que sí gravan el consumo del turista, como es el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros tributos indirectos especiales.

Por tanto, el impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares no debe configurarse como un tributo de carácter contributivo, sino que debe primar su vertiente retributiva, no haciendo depender el mismo del consumo puesto de manifiesto como consecuencia de la actividad turística o de la capacidad económica potencialmente puesta de manifiesto en la elección del alojamiento turístico, sino del impacto medido que su actividad supone para el medioambiente. Tal medición del impacto negativo de la actividad gravada debe ser analizada, asimismo, en términos medioambientales, como hemos visto en el primero de los requisitos analizado.

En este punto, resulta por tanto conveniente reiterar que en el caso concreto del impuesto balear sobre estancias turísticas la cuota tributaria se calcula tomando en consideración criterios puramente indicativos de capacidad económica, cuales son los distintos tipos de alojamientos elegidos por el turista, vinculando a aquellos cuya contratación pone de manifiesto un mayor poder adquisitivo, una mayor cuota a pagar por el impuesto. Asimismo, recordemos que el régimen objetivo por el que al parecer puede optar el sujeto pasivo (sin perjuicio del ulterior desarrollo reglamentario) tampoco integra índices de los que se pueda presumir su finalidad medioambiental. Por ende, a priori, tampoco podríamos afirmar que existe una correlación directa entre la cuota tributaria a pagar por el turista y el riesgo medido de peligrosidad que su actividad sobre la Isla entraña.

3. Análisis de la compatibilidad entre el impuesto balear sobre las estancias turísticas y otras figuras impositivas

3.1. Consideraciones generales

La doble imposición aparece constantemente desde la creación de los primeros tributos propios de las Comunidades Autónomas. Ya la STC 289/2000, de 30 de noviembre, declaró la doble imposición entre el IBI y el Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente señalando que ambos tributos gravaban la misma materia imponible y que esta

circunstancia estaba prohibida por la propia LOFCA, en su artículo 6, tal y como también se destacó en apartados anteriores.

No obstante, con la nueva redacción de la LOFCA dada por la Ley Orgánica 3/2009, la situación se modificó ya que ahora parece que la prohibición de doble imposición se sitúa a nivel del hecho imponible. Esta circunstancia implica que actualmente sea mucho más difícil el apreciar la posible existencia de doble imposición entre tributos autonómicos y locales, ya que para que ésta exista debe coincidir el hecho imponible, razón por la cual, las Comunidades Autónomas en estos últimos años han comenzado a crear estos tributos medioambientales que aunque pudieran gravar la misma materia imponible que los tributos locales, tales como el IAE o el IBI, nunca podrían incurrir en esta doble imposición así entendida.

Sin entrar a valorar el concepto jurídico de doble imposición, esto es, si se produce cuando hay coincidencia en la materia imposible o sólo se produce cuando hay coincidencia en el hecho imponible, sí que debemos reflejar, a estos efectos, la STC 122/2012, de fecha 5 de junio de 2012, que resuelve recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 16/2000 del Parlamento de Cataluña, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.

Esta Sentencia, que analiza una posible doble imposición entre tributos locales y el tributo medioambiental en cuestión ya aplicando la nueva redacción del artículo 6.3 de la LOFCA, esto es, buscando una posible coincidencia a nivel de hecho imponible, no de materia imponible, señala que no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica.

Además, concreta, como ya se ha expuesto, que todo análisis sobre la coincidencia de hechos imponibles no se debe ceñir estrictamente a la definición legal de los mismos sino ampliarse a otros preceptos legales para controlar el cumplimiento del artículo 6.3 de la LOFCA.

3.2. Análisis específico respecto del impuesto balear sobre las estancias turísticas

En este apartado se analiza la posible vulneración de la prohibición de la doble imposición en relación con el hecho imponible objeto de gravamen en el impuesto balear sobre las estancias turísticas.

- Compatibilidad con el IVA: Se podría llegar a predicar una posible duplicidad del impuesto balear analizado con el IVA, en la medida en que el hecho imponible grava la estancia en los establecimientos turísticos, poniendo de manifiesto así un acto de consumo, también gravado por el IVA. No obstante, se ha de tener en cuenta que entre ambos tributos existen claras diferencias, entre las que se hallan las siguientes:

  i. Diferentes contribuyentes: en el IVA el contribuyente no es el consumidor, sino el empresario o profesional, mientras que en el impuesto balear sobre las estancias turísticas el contribuyente es aquel que recibe el servicio de alojamiento,
  ii. Cuantificación del hecho imponible: mientras que el IVA se recauda en todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, el impuesto

balear sobre las estancias turísticas en nada tiene que ver con el volumen de negocios, sino más bien con la capacidad económica puesta de manifiesto a la hora de elegir el establecimiento turístico.

- Compatibilidad con el IAE: la materia imponible en el impuesto balear sobre estancias turísticas tampoco coincide con la del IAE, pues mientras que este último impuesto grava la actividad empresarial a lo largo de todo el territorio nacional, el impuesto balear únicamente grava las estancias turísticas efectuadas en las Islas, resultando además determinante el hecho de que la materia imponible del IAE sea el beneficio medio presunto de la empresa mientras que en el impuesto balear lo sea la manifestación de la capacidad económica del contribuyente puesta de manifiesto en la elección del establecimiento turístico elegido.

4. El impuesto sobre estancias turísticas catalán

El impuesto sobre estancias turísticas balear regulado mediante el Proyecto de Ley citado cuenta con antecedentes de impuestos similares en España:

- El propio impuesto balear sobre estancias turísticas aprobado por la Ley núm. 7/2001, de 23 de abril, del Impuesto sobre Estancias Turísticas de Alojamiento, o también conocido mediáticamente como "ecotasa balear". Dicha norma fue pronto derogada, por lo que resulta conveniente analizar la incidencia práctica de esta figura impositiva a través de su análogo catalán, el cual, como se analizará en este apartado cuenta con bastantes similitudes con el impuesto regulado por el Proyecto de Ley aprobado el pasado 8 de enero de 2016 por el Consejo de Gobierno de las Islas Baleares.

- El impuesto sobre estancias turísticas catalán, aprobado por la Ley 5/2012, del 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos.

En relación con el impuesto catalán, existe una total identidad entre su hecho imponible y el impuesto balear aquí analizado, esto es, la estancia en los establecimientos turísticos. Asimismo, la determinación del impuesto se determina a través de cuotas diferenciadas en función del establecimiento turístico escogido por el turista, siendo el contribuyente el turista y el sustituto, al igual que en impuesto balear, los establecimientos turísticos identificados en la norma. Así, tal y como se puede apreciar, la estructura del impuesto balear tiene una amplia similitud al impuesto balear sobre estancias turísticas.

Asimismo, resulta procedente recalcar que con fecha 15 de enero de 2013 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Auto de admisibilidad del Tribunal Constitucional respecto de la demanda de inconstitucionalidad presentada contra la citada Ley catalana 5/2012. No obstante, dicha demanda opera únicamente sobre artículos contenidos en el Título I de la Ley pero no sobre ninguno de los artículos del Título III, esto es, el título que regula el impuesto catalán sobre las estancias turísticas. Por lo tanto, el impuesto catalán análogo al balear aquí analizado no está siendo objeto de revisión por el Tribunal Constitucional.

Cámara
Ibiza y Formentera

5. Delimitación positiva y negativa: jurisprudencia del Tribunal Constitucional y su evolución

5.1. En los últimos años, el Tribunal Constitucional ha delimitado positiva y negativamente el concepto de impuesto medioambiental en diversos pronunciamientos.

5.2. Así, en primer lugar, debe destacarse la STC 289/2000, de 30 de noviembre, por la que se declara la inconstitucionalidad de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del Parlamento de las Islas Baleares, que regula el Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente, dado que recae sobre el patrimonio inmobiliario e incide, por tanto, sobre la misma materia imponible que el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, por lo que incurre en la prohibición prevista en el artículo 6.3 de Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, (en adelante, "**LOFCA**"). En concreto, debemos destacar el Fundamento de Derecho Quinto de la misma, el cual establece:

"Precisada la razón de decidir y dado que ninguna de las partes discute la inexistencia de la habilitación legal previa exigida por el art. 6.º 3 LOFCA para establecer el Impuesto recurrido, lo que en este proceso debemos dilucidar es si el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente grava materia imponible reservada a las Corporaciones Locales.

Como hemos reiterado, para los representantes procesales del Gobierno y del Parlamento de las Islas Baleares, con cita del párrafo de la Exposición de Motivos de la Ley 12/1991 en el que se destaca que la finalidad del nuevo impuesto es la protección del medio ambiente la internalización de los costes derivados de determinadas actuaciones contaminantes y con amplia remisión a la STC 186/1993 que declaró constitucional el Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, sostienen, como primera línea argumental, que lo que grava el impuesto controvertido es propiamente las actividades contaminantes, no la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente.

Ciertamente, si el IBIAMA gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones «distorsionadoras del medio ambiente» -como dice la Exposición de Motivos de la Ley- ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del art. 6.º 3 LOFCA en relación con el IBI: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias imponibles dispares.

Sin embargo, el análisis de la estructura del nuevo impuesto autonómico no permite llegar a esta conclusión. En efecto, aunque la Exposición de Motivos exteriorice una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, según la Ley autonómica el hecho imponible del Impuesto lo constituye la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, a saber, las de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas; siendo lo sometido a tributación (verdadera riqueza gravada), el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios o, lo que es lo mismo, articulándose el gravamen con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se dice proteger. Estamos, pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y, como veremos de inmediato, el hecho de que el valor de esas instalaciones se

calcule mediante la capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes.

(…)

En efecto, el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (es decir, de la capacidad para afectar como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE). En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad. Ello implicaría, entonces, de un lado, la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida (como se hizo, por ejemplo, tanto en el Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas como en el Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, donde se sometía a tributación la diferencia entre rendimiento óptimo o potencial y el obtenido o real, respectivamente) y, de otra parte, el sometimiento al gravamen de todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona (física, jurídica o ente sin personalidad jurídica de los previstos en el art. 33 LGT) que fuese su titular.

No cabe admitir, pues, que el IBIAMA grave efectivamente la actividad contaminante producida por determinadas instalaciones. En rigor, frente a lo que sostienen los representantes del Gobierno y del Parlamento de las Islas Baleares, como comprobaremos a continuación en un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran el IBI y IBIAMA, lo gravado es la mera titularidad de tales bienes inmuebles, incurriendo así en la prohibición establecida por el art. 6.º 3 LOFCA, al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI.

(…).

En definitiva, tanto uno como otro impuesto gravan la «titularidad» de bienes inmuebles; todos en el IBI, algunos en el IBIAMA, pero en todo caso, «bienes inmuebles», y lo hacen en la persona de su titular, entendido de forma más o menos amplia. Dicho de otra forma, el IBI grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la titularidad de determinados bienes inmuebles; el IBIAMA somete a tributación la capacidad económica exteriorizada también por la titularidad de determinados bienes inmuebles".

En definitiva, recoge el principio de afectación antes nombrado, de tal forma que un tributo medioambiental debe ter carácter finalista.

5.3. Por su parte, la STC 168/2004, de 6 de octubre, en relación con el Gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña, consideró que no se vulneraba la prohibición de doble imposición contenida en la LOFCA en este caso, pues el objeto del impuesto no coincide con los Impuestos municipales sobre Bienes Inmuebles ni sobre Actividades Económicas, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad autonómica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil.

Es decir, no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil, y no tiene una finalidad exclusivamente recaudatoria.

Y ello porque: "*Por lo que atañe al tributo autonómico ahora controvertido, en el preámbulo de la Ley de protección civil de Cataluña se anuncia el establecimiento de «un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil» y que radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma, afirmándose que, «de acuerdo con el principio de solidaridad recogido en el art. 2.º 1 de la Ley, el gravamen tiene carácter finalista, destinado a financiar las actuaciones de protección civil, mediante una distribución solidaria de los costes de la protección civil entre los creadores de riesgos». Coherentemente con este carácter finalista del tributo, su producto «debe destinarse íntegramente a las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación, definidas en la presente Ley, pudiendo constituirse un fondo de seguridad, que debe nutrirse del producto del gravamen, sin perjuicio de las aportaciones públicas y privadas». Pues bien, a la vista de la regulación que del gravamen se efectúa en el articulado de la Ley, podemos afirmar que el carácter finalista del tributo se materializa en unos términos que pueden reputarse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6.3 LOFCA*".

5.4. Más recientemente, la STC 60/2013 (y en idéntico sentido la STC196/2012), de 13 de marzo, en relación con el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla- La Mancha, considera que, en sus modalidades de producción termonuclear de energía eléctrica y almacenamiento de residuos radiactivos, incurre también en la prohibición prevista en el art. 6.3 de la LOFCA por su solapamiento con la materia imponible, en este caso, del Impuesto sobre Actividades Económicas, razón por la cual deben declararse inconstitucionales y nulos determinados artículos de la de la Ley 16/2005 de Castilla-La Mancha.

En este supuesto, en cuanto a la delimitación del concepto de impuesto medioambiental, debemos destacar lo siguiente:

"*Como hemos dicho en la reciente STC 196/2012, de 31 de octubre, tanto el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente como el impuesto sobre actividades económicas, gravan el mero ejercicio de una actividad económica, concretamente, la de producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares, en la persona del titular*

Cámara
Ibiza y Formentera

de la actividad de producción eléctrica, de manera que la estructura de la modalidad controvertida del impuesto castellano-manchego es coincidente con la del impuesto sobre actividades económicas, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o intentio legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente. Y ello porque «el tributo cuestionado ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, configurándose como un tributo que somete a tributación el mero ejercicio de la actividad de producción termonuclear de energía eléctrica» (FJ 3).

Por otra parte, la coincidencia en el gravamen de la misma materia imponible o fuente de riqueza no se salva por la circunstancia de que el rendimiento obtenido con el impuesto se halle afectado en la Ley 16/2005 a políticas medioambientales, porque, en primer lugar, como ya hemos tenido la oportunidad de afirmar, «la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10).

Pero es que, en segundo lugar, como señala el Abogado del Estado, la previsión legal por sí misma no garantiza que los rendimientos se afecten a «combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente». En efecto, la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, no contenía previsión alguna en tal sentido, siendo la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, la que afecta el rendimiento del impuesto a «gastos de conservación y mejora del medio ambiente en la forma que establezca la Ley de Presupuestos Generales» (art. 1.2), de modo que es a partir de su entrada en vigor (el día 1 de enero de 2006 según su disposición final segunda) cuando las leyes de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma deben incluir una previsión sobre tal particular. Y así ha venido sucediendo desde entonces al señalarse: «El rendimiento previsto en el estado de ingresos de los Presupuestos Generales de Castilla-La Mancha para el ejercicio 2006, en el concepto referente al impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, se destinará a la financiación de gastos de actuación en materia de calidad ambiental, ordenación, conservación y mejora del medio natural» (art. 50.1 de la Ley 13/2005, de 29 de diciembre de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha para 2006). (…)

Pues bien, de las regulaciones legales citadas puede concluirse que las sucesivas Leyes de presupuestos generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha no hacen sino reproducir genéricamente el mandato de afectación previsto en el art. 1.2 de la Ley 16/2005, pero sin concretar la forma ni la manera en la que dicho rendimiento debe afectarse necesariamente a la financiación de proyectos de conservación y mejora del medio ambiente, lo que impide constatar, siquiera desde esta circunstancia, la verdadera intentio legis de utilizar el impuesto autonómico como un instrumento al servicio de políticas medioambientales.

En consecuencia, el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de esta modalidad impositiva pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, que no grava directamente la actividad contaminante sino el mero

ejercicio de una actividad económica consistente en la producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares y en función de la energía producida, que ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve. Esto impide entender que la actividad económica se haya sometido a tributación desde una perspectiva diferente y, por tanto, que el gravamen se haya configurado sobre una materia imponible diferente a la que es objeto del impuesto sobre actividades económicas".

5.5. También deben destacarse las Sentencias del Tribunal Constitucional en relación con el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.

En concreto, la STC 122/2012, de 5 de junio, relativa a la cuestión de inconstitucionalidad del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Cataluña, procede a comparar las bases imponibles del impuesto autonómico y el Impuesto sobre Actividades Económicas, una vez puesta en relación con sus hechos imponibles -uno general, que afecta a todo tipo de actividades económicas, por su mero ejercicio, y que grava la riqueza potencial que se pone de manifiesto con el ejercicio de una actividad económica, de cualquier tipo y en cualquier circunstancia, y otro específico, que grava únicamente a determinadas actividades comerciales, las ejercidas por las grandes superficies comerciales individuales, que venden determinados productos, al por menor o al detalle, si bien configurando su actividad de un modo tal que se distinguen del resto de actividades comerciales, no por cuestiones de mera organización interna, sino por su repercusión sobre el consumo, la ordenación del territorio y el medio ambiente-, considerando finalmente que éstos aportan unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los Impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 de la LOFCA.

Por su parte, la STC 53/2014, de 10 de abril [vid. STC 197/2012, de 6 de noviembre]' sobre el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales del Principado de Asturias añade, en primer lugar, frente a la citada STC 122/2012, la ausencia de solapamiento con el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por la presencia una finalidad extrafiscal: "*Dicho de otro modo, de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE. En fin, en sistemas tributarios complejos, formados por distintas figuras tributarias, resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica. En este sentido, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, tal como se ha dicho en ya en la STC 289/2000 y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica «como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que*

genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga")» (STC 289/2000, FJ 5). De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (por todas, STC 60/2013, FJ 3)".

En segundo lugar, como novedad en esta sentencia subrayar que considera el Tribunal que no se vulnera el derecho a la libertad de empresa, recogido en el artículo 38 de la Constitución, ya que la medida promueve razonablemente el objetivo perseguido con la misma, al tratar de reducir el impacto negativo derivado de la existencia de los grandes establecimientos comerciales sobre el medio ambiente, el territorio y la trama del comercio urbano, y ya que la medida no establece limitaciones de la actividad económica diferentes para empresas competidoras que se encuentren en una misma situación.

En el mismo sentido la STC 208/2012, de 14 de noviembre, en relación con el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Navarra.

5.6. Por último, se considera preciso resaltar que con fecha 6 de noviembre de 2014 el Pleno del Tribunal Constitucional dictó STC 183/2014, por la que se acuerda desestimar el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Consejo de Gobierno de Andalucía, en el que entre otros motivos se cuestionaba la constitucionalidad de los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 15/2012, que regulan, respectivamente, el hecho imponible, contribuyentes y tipo de gravamen del referido Impuesto.

En síntesis, respecto de esta alegación, el Consejo de Gobierno de Andalucía sostenía que los mencionados artículos vulneraban el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y ello porque el Impuesto está diseñado de modo que no se distingue entre los sujetos obligados u operadores del mercado, sin que tributariamente se haya previsto el diferente impacto de su imposición, desconociendo de forma absoluta el diferente régimen jurídico al que están sometidos los operadores eléctricos.

En particular, se reprocha que el Impuesto no tenga en cuenta las peculiaridades de las energías renovables, lo que supone que "*la tasa de rentabilidad de los proyectos se sitúe en valores tales que les impedirá devolver la deuda financiera que estos asumieron en otro marco retributivo muy distinto al actual*". Por ello, concluye el Gobierno de Andalucía que el Impuesto, en los términos en los que se ha articulado, vulnera el principio de seguridad jurídica mencionado dado que implica una modificación muy relevante y de gran impacto económico en el sector de las energías renovables, contrario a los principios de planificación energética estable fijada por la Unión Europea, siendo procedente a juicio del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía la declaración de inconstitucionalidad de los mencionados artículos de la Ley 15/2012.

Respecto de lo argumentado, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que lo que se ha cuestionado por parte del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía no es un problema estricto de seguridad jurídica sino que tal queja, en los términos en los que se ha formulado, cuestiona que el nuevo régimen fiscal empeora la situación de los productores de energías renovables, al no discriminar en función de las fuentes empleadas para la producción de

Cámara
Ibiza y Formentera

energía eléctrica, lo que el Tribunal considera relacionado con lo que cabe calificar de seguridad jurídica en sentido amplio.

El Tribunal finaliza manifestando que tal queja no puede atenderse y ello en base a dos motivos:

1. En primer lugar, por considerar que lo argumentado supone una denuncia de inconstitucionalidad por indiferenciación y es doctrina del mismo Tribunal que el artículo 14 CE se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato.

2. En segundo lugar, el Tribunal manifiesta que los preceptos impugnados no rebasan la libertad de configuración del legislador, al que nada impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector. Libertad que no puede verse constreñida por la exigencia de una diferenciación que no resulta constitucionalmente obligada.

5.7. De lo anterior se puede concluir, que entre las notas definitorias de los impuestos medioambientales a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, para determinar si en el tributo prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal, deben encontrarse las siguientes:

- En sistemas tributarios complejos, formados por distintas figuras tributarias, todos los impuestos sin excepción producen diferentes sus efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica.

- Atendiendo a lo anterior, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello

  Y así un tributo medioambiental se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, y también busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del artículo 45 de la Constitución.

- Sin embargo, una previsión legal por sí misma, en el articulado de la ley pertinente, no garantiza que los rendimientos se afecten a "*combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente*", pues reproducir genéricamente el mandato de afectación previsto de forma genérica y general, sin concretar la forma ni la manera en la que dicho rendimiento debe afectarse necesariamente a la financiación de proyectos de conservación y mejora del medio ambiente, impide constatar la verdadera "*intentio legis*" de utilizar el impuesto medioambiental como un instrumento al servicio de políticas medioambientales.

- A mayor abundamiento, no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base

imponible, y el resto de elementos de cuantificación para concretar tal naturaleza medioambiental.

En conclusión, por un lado los elementos configuradores de los tributos medioambientales deben revestir carácter medioambiental, y por otro, deben gravar el daño o riesgo, aunque sea de forma potencial, que el ejercicio de determinadas actividades o instalaciones puedan producir en el medio ambiente. Esta vinculación es precisa para no incurrir en doble imposición con otros tributos como el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

A ello se debe unir que estos tributos deben tener carácter finalista: los ingresos obtenidos en la recaudación del mismo deben destinarse a financiar gastos de carácter medioambiental para la mejora y la protección del medio ambiente; y así debe constar expresamente en su articulado.

C) Derecho comparado: gestión recaudatoria de la ecotasa

En el presente apartado queremos hacer referencia a la existencia de figuras impositivas similares al impuesto sobre estancias turísticas proyectado por el Gobierno de las Islas Baleares, su configuración básica, así como el método y lugar de recaudación empleados.

En concreto, hemos destacado algunos ejemplos en los que la recaudación se efectúa en puertos y aeropuertos, contenidos en el cuadro incluido más abajo (Brasil, Portugal y Haití, entre otros) frente al modelo de gestión a través de estancias en alojamientos y establecimientos turísticos en general, como es el caso de Francia, Italia, Maldivas o Malta, si bien en estos casos la finalidad medioambiental del impuesto no aparece bien definida, por lo que resulta difícil utilizarlos como comparables.

País	Región	Naturaleza del impuesto	Denominación	Hecho Imponible	Sujeto pasivo	Sustituto del contribuyente (responsable de la exacción)	Base imponible	Tipo aplicable	Lugar de pago	Finalidad del impuesto o tasa
BRASIL	Ilha de Noronha Bombinhas Morro de Sao Paulo	Municipal	Taxa de Preservaçao Ambiental (Environmental Conservation Tax)	Estancias temporales en la Isla	Turistas y otros visitantes temporales	N/A	En función del tiempo de permanencia	Tabla de importes fijos	Por internet con anterioridad a la llegada a la Isla o en el Puerto o Aeropuerto de llegada	Protección, preservación y conservación del medio ambiente
PORTUGAL (LISBOA)	N/A	Municipal	Taxa Municipal Turística de Dormida/de llegada por vía aérea/de llegada por vía marítima	Estancia en Lisboa / Entrada en Liboa por vía aérea / Entrada en Lisboa por vía marítima	Huéspedes mayores de 13 años y pasajeros	Personas físicas o jurídicas que exploten los establecimeintos turísticos o de alojamiento / Empresa concesionaria del servicio público aeroportuario del Aeropuerto Internacional de Lisboa / Entidades que exploten los terminales de los navios de crucero	Por noche, por Huésped / por pasajero	1,00 € (con un máx. de 7€ en el caso de la tasa por dormida)	Establecimientos turísticos y de alojamiento. Llegadas por vía aerea y marítica: recaudación por la empresa concesionaria del aeropueto	Nuevos proyectos turísticos
HAITI	N/A	Estatal	Taxe frontalière	Entrada en el territorio nacional a través de fornteras terrestres, marítimas o aéreas	Extranjeros que deseen entrar en el país.	-	$10,00		Puertos y aeropuertos y puestos fronterizos	-

*Información obtenida de páginas web oficiales de las correspondientes administraciones.

Cámara
Ibiza y Formentera

D) Estudio de la naturaleza jurídica de las Cámaras de Comercio y su posible participación en la gestión de la recaudación del proyectado impuesto balear sobre las estancias turísticas: análisis de la viabilidad del cobro del impuesto en puertos y aeropuertos

1.1 En el presente apartado analizaremos la posibilidad de que se pueda encomendar a la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ibiza y Formentera, en cuanto entidad de derecho público, la gestión del cobro del citado impuesto sobre las estancias turísticas.

Esta posibilidad cuenta con un claro precedente legislativo, sobradamente conocido, en la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación (en adelante, LBCOC), que aunque ya derogada, ha estado vigente durante más de 20 años, hasta el 3 de abril de 2014.

En la exposición de motivos de dicha Ley, se señalaba que *"La nueva Ley continúa la tradición legislativa al definir a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación **como Corporaciones de derecho público, partiendo de su participación en la naturaleza de las Administraciones Públicas, que ha sido puesta de relieve por el Tribunal constitucional**"*.

En consonancia, en el artículo 1 de la LBCOC, se define la naturaleza de las Cámaras de Comercio como corporaciones que reúnen las siguientes características:

- Corporaciones de derecho público
- Personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines
- Órganos consultivos y de colaboración con las Administraciones Públicas
- Su finalidad es la representación, promoción y defensa de los intereses generales del comercio, la industria y la navegación, así como la prestación de servicios a las empresas que ejerzan las indicadas actividades

Asimismo, en cuanto a las funciones de carácter público-administrativo asignadas (descritas en el artículo 2), la LBCOC justificaba tal asignación a una cuestión de eficacia frente al caso en que dichas funciones fueran asignadas a una multiplicidad de organismos:

> *"En lo que respecta a las funciones de las Cámaras, la Ley establece aquellas que ejercen con carácter público-administrativo. Estas funciones, cuya asunción por las Cámaras se justifica ante la imposibilidad de que fuesen desarrolladas eficazmente por una multiplicidad de asociaciones representativas de intereses muchas veces contrapuestos, se refieren a la emisión de informes, recopilación de usos mercantiles, expedición de certificados, etc., así como a la promoción de los bienes y productos españoles en el exterior".*

Por otra parte, un aspecto fundamental incluido en la citada normativa era el relativo al recurso cameral, regulado en los artículos 11 y siguientes, configurado como un tributo para la financiación de la actividad de las propias Cámaras de Comercio, y cuya recaudación, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LBCOC, correspondía directamente a éstas.

Es más, a través del *"Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Consejo Superior de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación para la Recaudación en vía ejecutiva del Recurso Cameral permanente gestionado por las citadas Cámaras"*, suscrito el 12 de febrero de 2008, se acordó una distribución de la competencias asignadas a las Cámaras de Comercio y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de recaudación en vía ejecutiva, relacionada con el señalado recurso cameral.

Así, entre otras competencias de las Cámaras de Comercio descritas en la Base Tercera del citado Convenio, se encontraban:

- Expedir providencias de apremio
- Liquidar intereses de demora
- Declarar la prescripción de las deudas
- Resolución de recursos relacionados con las liquidaciones del recurso cameral

Es decir, la colaboración de las Cámaras de Comercio no se limitaba a meros aspectos de gestión y recaudación del recurso cameral en periodo voluntario, sino que llegó al ámbito de la recaudación en vía ejecutiva, donde sin duda las fuerza de la autotutela administrativa se hace más patente y alcanza su extensión más amplia: la posibilidad de dictar actos que deriven en una recaudación forzosa (providencias de apremio o resolución de recursos).

Por su parte, la nueva Ley que ha sustituido a la derogada LBCOC, la Ley 4/2014, de 1 de abril, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación (en adelante, NLBCOC), si bien no incluye la regulación de un recurso cameral o análogo, ha impulsado más si cabe el papel fundamental de colaboración de las Cámaras Oficiales con la función pública. Así, en su exposición de motivos se señala expresamente:

> *"**Conscientes de su importancia y necesidad como instituciones básicas para el desarrollo económico y empresarial de nuestro país, se mantiene su naturaleza como corporaciones de derecho público, garantizando el ejercicio de las funciones público-administrativas** que, en el actual contexto económico, tienen una especial relevancia de cara a la regeneración del tejido económico y la creación de empleo y se consagra su finalidad de representación, promoción y defensa de los intereses generales del comercio, la industria, los servicios y la navegación, así como la prestación de servicios a todas las empresas.*
>
> ***Sus funciones**, enumeradas en el artículo 5 de la Ley, **tienen plena relevancia constitucional por cuanto afectan al principio de eficacia de la actuación administrativa, consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución Española** (en adelante, C.E.), a la colaboración de las organizaciones profesionales (artículo 131.2 C.E.), a la colaboración en formación que los poderes públicos deben fomentar a través de políticas que la garanticen (artículo 40.2 C.E.), a las actividades en el terreno del comercio exterior en el marco de una economía de mercado (artículo 38 C.E.), así como al arbitraje y la mediación como contribución a la fluidez de la tutela de los jueces y tribunales (artículo 24 C.E.). Y todo ello siempre en la línea de la participación ciudadana que con carácter general reclama el artículo 9.2 C.E., y más específicamente el artículo 105.a) C.E.".*

En relación con dichas funciones, en la referida exposición de motivos se señala expresamente no sólo que se mantengan con carácter general aquellas establecidas en la

Cámara
Ibiza y Formentera

normativa anterior, sino que se añaden otras nuevas, como por ejemplo, las correspondientes a la revisión del cumplimiento de requisitos legales o de simplificación administrativa para la creación de nuevas empresas:

> *"El capítulo I regula la naturaleza y funciones de las Cámaras. Permanece su naturaleza de corporaciones de derecho público y las Cámaras* ***seguirán ejerciendo funciones público-administrativas que se mantienen con carácter general respecto a la normativa anterior, aunque se incorporan otras funciones nuevas como son la prestación de servicios en materia de comprobación del cumplimiento de los requisitos legales y verificación de establecimientos mercantiles e industriales****, así como funciones en materia de innovación y simplificación administrativa en los procedimientos para el inicio y desarrollo de actividades económicas y empresariales y de la implantación de la economía digital en las empresas.*

Entre las funciones reguladas en el artículo 5 de la NBLCOC, podemos destacar:

- Informar los proyectos de normas emanados de las Comunidades Autónomas que afecten directamente a los intereses generales del comercio, la industria, los servicios o la navegación, en los casos y con el alcance que el ordenamiento jurídico determine.

- Colaborar con las Administraciones Públicas en la simplificación administrativa de los procedimientos para el inicio y desarrollo de actividades económicas y empresariales, así como en la mejora de la regulación económico-empresarial.

- Proponer a las Administraciones Públicas cuantas reformas o medidas consideren necesarias o convenientes para el fomento del comercio, la industria, los servicios y la navegación.

- Colaborar en la elaboración, desarrollo, ejecución y seguimiento de los planes que se diseñen para el incremento de la competitividad del comercio, la industria, los servicios y la navegación.

- Colaborar con las Administraciones Públicas mediante la realización de actuaciones materiales para la comprobación del cumplimiento de los requisitos legales y verificación de establecimientos mercantiles e industriales cumpliendo con lo establecido en la normativa general y sectorial vigente.

- **Contribuir a la promoción del turismo en el marco de la cooperación y colaboración con las Administraciones Públicas competentes.**

Asimismo, se prevé expresamente la posibilidad de suscribir convenios de colaboración con las Administraciones Públicas, tal y como ocurría con la normativa anterior. Así, en la exposición de motivos se señala a este respecto:

> ***Asimismo, las Cámaras también podrán colaborar con las Administraciones Públicas a través de la suscripción de los correspondientes convenios de colaboración como venían desarrollando hasta ahora****, estableciéndose la posibilidad de que también puedan suscribir convenios u otros instrumentos de colaboración con las organizaciones empresariales para la coordinación de sus actuaciones. Igualmente, las Administraciones*

Públicas continuarán en el ejercicio de la tutela y control de las actuaciones camerales de contenido económico más importantes. Finalmente, se establece una reserva de denominación tanto para las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación como la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España.

En concreto, en los apartados 4 y 6 del artículo 5 de la NLBCOC se dispone:

"4. Para el adecuado desarrollo de sus funciones, y previa autorización de la administración tutelante, las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación podrán promover o participar en toda clase de asociaciones, fundaciones y sociedades civiles o mercantiles, así como celebrar los oportunos convenios de colaboración. La administración tutelante determinará los mecanismos de seguimiento correspondientes.

6. Para el adecuado desarrollo de sus funciones, las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación así como la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España y las Administraciones Públicas podrán celebrar convenios de los previstos por las letras c) y d) del artículo 4.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (LA LEY 21158/2011), cuando se den los supuestos para ello, y celebrar contratos en los que las Administraciones Públicas se acomodarán a las prescripciones del citado Texto Refundido y servirse de los restantes instrumentos permitidos por el ordenamiento jurídico vigente. En el desarrollo de las funciones público-administrativas se garantizará una adecuada coordinación con las Administraciones Públicas mediante la firma de los oportunos instrumentos de colaboración, así como a través de los Planes de actuaciones que, en su caso, dicten las Administraciones competentes por razón de la materia. Asimismo, las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, y la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España, podrán suscribir convenios u otros instrumentos de colaboración para garantizar una adecuada coordinación de sus actuaciones con las llevadas a cabo por las organizaciones empresariales".

1.2. En el ámbito autonómico, el Parlamento de Las Islas Baleares aprobó la Ley 7/2006, de 3 de mayo, reguladora de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Ibiza y Formentera, en el marco normativo de la actualmente derogada LBCOC, cuya segregación de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Mallorca, Ibiza y Formentera tuvo lugar mediante la aprobación del Decreto 70/2006, de 28 de julio, de medidas para la aplicación de la ley 7/2006, de 3 de mayo, reguladora de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Ibiza y Fomentera.

Se trata de una norma que, por lo tanto, configura la citada Cámara de Comercio como una corporación de derecho público y como órgano de consulta y colaboración de la administración pública, con las funciones señaladas en el apartado anterior, y que se recogen en términos similares en los apartados 1 y 2 del artículo 3 de la Ley autonómica. A ello hay que añadir, por su interés a los efectos del presente informe, lo dispuesto en el apartado 3 de dicho artículo, en el que se prevé expresamente la posibilidad de delegación por las administraciones públicas de otras funciones públicas compatibles con su naturaleza y funciones:

"Sin perjuicio de lo establecido en el punto 2 del presente artículo, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación ***podrá desarrollar cualquier función de naturaleza público-administrativa compatible con su naturaleza y funciones que le sean encomendadas o delegadas conforme a la legislación aplicables por las administraciones públicas****".*

1.3. Pues bien, conforme a lo expuesto, aunque en la actualidad no exista un Convenio de colaboración con la Agencia Tributaria de las Islas Baleares, consideramos que el marco normativo vigente permite esta posibilidad de colaboración en relación con el futuro impuesto sobre estancias turísticas.

En este sentido, entendemos que dicha colaboración no sólo es posible normativamente y conforme a la propia finalidad para que la que han sido constituidas las Cámaras de Comercio y, en particular, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Ibiza y Formentera, sino recomendable para la más eficaz gestión y recaudación del impuesto y, consecuentemente, la mejor consecución de sus fines medioambientales:

- Ciertamente, entendemos que resultaría más eficaz puesto que la recaudación a la entrada (en puertos y aeropuertos), posee una **inmediatez en el cobro** inexistente en el caso de los hoteles (y por lo tanto menor riesgo de impago).

- Por otra parte, la recaudación por las Cámaras de Comercio **evitaría posibles distorsiones en el sector turístico balear**, pues con la redacción actual del proyecto, al definir como sujetos pasivos sustitutos del contribuyente a los titulares de los establecimientos turísticos, se les hace responsables no sólo de una gestión adicional que no resulta acorde con el desarrollo de su actividad, sino que además podría impactar directamente a su cifra de beneficio neto al ser exigible el pago de la cuota, con independencia de que el propio turista la haya abonado previamente.

  Por el contrario, el desempeño de este tipo de tareas resulta mucho más conforme a la naturaleza y funcionamiento de las Cámaras de Comercio, que cuentan con **el personal y la experiencia adecuados** para ello.

- Por otra parte, la recaudación del impuesto a la entrada **eliminaría asimismo posibles daños a las empresas del sector turístico** pues en el caso de que se mantenga la actual redacción del hecho imponible y se exija a los titulares de los establecimientos el pago del impuesto devengado para **estancias no obstante contratadas con anterioridad a la entrada en vigor de la norma**, cabría la posibilidad de que las cuotas correspondientes no pudieran ser repercutidas al propio turista.

- Asimismo, la recaudación del impuesto desde los establecimientos turísticos podrían ser percibida por sus clientes como un encarecimiento del servicio, lo que puede perjudicar la imagen del sector.

- La gestión y recaudación en aeropuertos a través de oficinas de las Cámaras de Comercio permitiría asimismo ampliar el hecho imponible, ajustándolo de forma más adecuada a la finalidad del impuesto, que en definitiva no es otra que la de obtener recursos con los que reparar el impacto que produce en el medioambiente la actividad turística.

De este modo, cabría gravar las pernoctaciones no sólo en establecimientos turísticos, sino también en viviendas cuyos titulares o arrendatarios arriendan o subarriendan aquellas para periodos vacacionales, al margen de la regulación y control administrativos. E incluso, la de turistas nacionales que no se alojan necesariamente en un establecimiento turístico o una vivienda de alquiler (pues en las pernoctaciones en sí no reside el mayor impacto en el medioambiente). Con la redacción actual del proyecto, estos supuestos quedarían fuera del gravamen del impuesto.

Para ello proponemos que se amplíe el hecho imponible a la entrada en el territorio de las Islas Baleares por motivos de ocio, con independencia de la residencia en otras regiones del territorio nacional o fuera de éste, utilizando como elemento para la cuantificación del tributo el número de días entre la entrada y la salida.

Así, bastaría con comprobar el número de días entre los billetes de ida y regreso a la ciudad de origen. En caso de disponer únicamente de billete de ida, la cuantificación podría establecerse mediante presunciones *"iuris tantum"*, en función de estudios estadísticos (por ejemplo, de duración media de la estancia atendiendo a la época del año), además de otros factores señalados en el apartado B.2 del presente informe, poniendo a disposición de los viajeros la posibilidad de solicitar devoluciones en el momento de salida de la región, si la estancia finalmente es inferior a la derivada de la presunción.

De este modo la cuantificación respondería de forma más precisa a la finalidad medioambiental del impuesto, que debe ser independiente del tipo de alojamiento en el que el turista pernocte y, adicionalmente, resultaría más proporcional al daño potencial que cada turista puede causar en el medioambiente, respetando al mismo tiempo el principio de capacidad económica que debe atender todo tributo (pues a mayor número de días de estancia por ocio, mayor capacidad económica).

También excluiría de la realización del hecho imponible a los propios residentes en las Islas Baleares, en la medida que su entrada y salida en puertos y aeropuertos no tuviera por objeto el turismo (es decir, en los puertos y aeropuertos de las ciudades en que tienen su residencia o próximos a ella, tratándose de desplazamientos de regreso y no de partida). Es decir, la residencia en Islas Baleares no habría de incluirse como un supuesto de exención, sino de no sujeción. Aunque quedaría fuera de gravamen el turismo local dentro de la misma isla, desde luego se trata de un supuesto residual.

La configuración del impuesto desde esta perspectiva, resultaría asimismo acorde con el Derecho Comunitario y, especialmente, el derecho de los ciudadanos de la Unión a libre circulación de personas, consagrado en el artículo 21 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En primer lugar, porque entendemos que no existe discriminación directa, al no distinguirse entre nacionales y no nacionales, sino entre residentes en las Islas Baleares y no residentes (sean o no nacionales).

En segundo lugar, porque consideramos que tampoco existe una discriminación indirecta, ya que la distinción entre residentes y no residentes se encuentra plenamente justificada, no tratándose de situaciones. Así, por ejemplo, el residente

Cámara
Ibiza y Formentera

contribuye ya con la satisfacción de impuestos locales a la limpieza y conservación de los espacios públicos en su localidad de residencia, por lo que el pago del impuesto objeto del presente informe podría dar lugar a un supuesto de doble imposición.

A este respecto, podemos citar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de febrero de 1995, en el asunto *C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt/ Roland* Schumacker*)* disponía lo siguiente en un supuesto que, si bien analizaba una posible restricción a la libre circulación de trabajadores, resulta aplicable al caso analizado en el presente informe:

"30. A continuación, procede señalar que es jurisprudencia reiterada que una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes.

(...)

34. Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable".

Y en tercer lugar, porque entendemos que, aún en el caso de que existiera tal discriminación (insistimos, en nuestra opinión no existe) la finalidad medioambiental justifica una posible restricción a la libre circulación de personas, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así, en la Sentencia dictada el 4 de octubre de 2012 en el *asunto C-75/11 (Comisión contra Austria)*, el Tribunal disponía:

"Tal como el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones, el estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de dichos ciudadanos que se encuentran en la misma situación obtener en el ámbito de aplicación ratione materiae del Tratado FUE, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto, el mismo trato jurídico (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 31, y de 11 de julio de 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, apartado 28).

Según reiterada jurisprudencia, una restricción indirecta basada en la nacionalidad sólo podría justificarse si se basa en ***consideraciones objetivas independientes de la nacionalidad de las personas afectadas proporcionadas respecto del objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional*** *(véanse las sentencias D'Hoop, antes citada, apartado 36; de 7 de julio de 2005, Comisión/Austria, C-147/03, Rec. p. I-5969, apartado 48, y Bressol y otros, antes citada, apartado 41)".*

- Finalmente, consideramos que la función de las Cámaras de Comercio y el ámbito de colaboración con las administraciones en el que desarrollan en muchas ocasiones su actividad, hace de aquellas entes idóneos para desempeñar actuaciones informativas y de concienciación a los propios turistas, que podría llevarse a cabo en las propias oficinas en los puertos y aeropuertos (mediante folletos y guías de áreas

Cámara
Ibiza y Formentera

especialmente protegidas en las Islas, su valor medioambiental, el impacto del turismo en la flora y la fauna autóctonas, etc.), que podrían sufragarse con parte de los recursos obtenidos en la recaudación del impuesto.

E) CONCLUSIONES

Tras el análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible, tanto desde el punto de vista de su aspiración a ser considerado un impuesto medioambiental, como desde el de su posible gestión y recaudación por las Cámaras de Comercio, llegamos a las siguientes conclusiones:

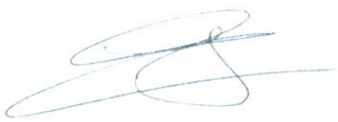
- La cuantificación del tributo prevista en el artículo 13 del Proyecto no responde a criterios medioambientales ni atiende al potencial daño producido por el turista, por lo que podría discutirse su consideración de impuesto medioambiental.

- Para la acreditación del carácter finalista del impuesto, las autoridades baleares deberían estar en posición de justificar, con documentación probatoria suficiente, que los ingresos obtenidos mediante la recaudación del impuesto han sido ciertamente destinados al sostenimiento de gastos de índole medioambiental (Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2015, núm. recurso de casación 1533/2014).

- El marco normativo de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ibiza y Formentera hace posible la firma de Convenios con la Agencia Tributaria de las Islas Baleares para la gestión y recaudación del futuro impuesto.

- La gestión y recaudación por la Cámara de Comercio en oficinas en puertos y aeropuertos resultaría más eficaz y adecuada que a través de los titulares de establecimientos turísticos, permitiendo a su vez la ampliación del hecho imponible y una mejor adecuación del mismo a la finalidad medioambiental del impuesto no existiendo en la actualidad impedimento legal alguno que lo obstaculice.

Madrid, 22 de enero de 2016



Juan Carpizo Bergareche

Socio EY Abogados